

ABRACICON

Publicação Trimestral da Academia
Brasileira de Ciências Contábeis

SABER

Logística Reversa, Mecanismos Fiscais, Aspectos Tributários e Contabilidade Ambiental

Por Milena Neves de Lima, Marta Amorim e Paulinho R. Stefanello



Academia

Quintas do Saber especial em homenagem aos 10 anos da REPeC

Exclusiva Abracicon

Contabilidade de *Hedge* e seu Impacto na Apuração do Resultado das Empresas

Perfil

Adeildo Osorio de Oliveira



ABRACICON

ACADEMIA BRASILEIRA
DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Mala Direta
Básica
9912396695/2016 DR/BSB
ABRACICON
Correios

O MAIS COMPLETO PROGRAMA DE ATUALIZAÇÃO EM CONTABILIDADE.



Chancelado pela



Desenvolvido pelo Secad em parceria com a ABRACICON, o PROCONTAB disponibiliza os mais pertinentes e qualificados conteúdos sobre Contabilidade. Mantendo seu conhecimento atualizado de forma didática e inovadora.



**ESTUDE
ONDE, COMO E
QUANDO QUISER**



**CONTEÚDOS
CHANCELADOS
E DESENVOLVIDOS
POR GRANDES
NOMES DA ÁREA**



**GARANTIA DE
UM PROCESSO
DE APRENDIZAGEM
LEVE E PRAZEROSO**



**DE SATISFAÇÃO
DOS INSCRITOS**

EXPEDIENTE

REVISTA ABRACICON SABER
EDIÇÃO Nº 22 – NOVEMBRO/DEZEMBRO
2017/JANEIRO 2018 ISSN: 2357/7428

Editor

Academia Brasileira de Ciências Contábeis
(Abracicon)

Endereço:

SAS - Quadra 05 - Bloco J - Edf. CFC, 4º
andar, CEP: 70070-920 – Brasília (DF)

Contato:

(61) 3314-9453
abraciconsaber@abracicon.org.br

I. DIRETORIA DA ABRACICON**Presidente**

Maria Clara Cavalcante Bugarim (AL)

Diretor de Administração e Finanças

José Antonio de França (DF)

Diretor Operacional

Antônio Carlos Nasi (RS)

Diretora de Ensino e Pesquisa

Gardênia Maria Braga de Carvalho (PI)

II. CONSELHO FISCAL**Membros efetivos**

Washington Maia Fernandes (MG)
Presidente
Jucileide Ferreira Leitão (RN)
Irineu De Mula (SP)

Membros suplentes

Alcedino Gomes Barbosa (GO)
Roberta Carvalho de Alencar (CE)
José Corrêa de Menezes (AM)

Coordenadora do Conselho Editorial

Acadêmica Dra. Gardênia Maria Braga de
Carvalho

Conselho Editorial

Acadêmico Alexandre Bossi Queiroz - Dr.
Acadêmico Elias Dib Caddah Neto - Ms.
Acadêmico José Antonio de França - Dr.
Acadêmico José Eustáquio Giovannini - Ms.
Acadêmico Vicente Pacheco - Dr.

Revisão: Maria do Carmo Nóbrega

Colaboradoras: Fernanda da Silva Costa e
Luciana Martins da Silva Sousa

Projeto Gráfico, Redação e Diagramação
CQueiroz Comunicação – (81) 3429.5846

Gráfica: Qualytá

Tiragem: 6.000 exemplares

Fotos: Cedidas pelas Academias Regionais e
Abracicon

Permitida a reprodução de qualquer matéria,
desde que citada a fonte. Os conceitos
emitidos em artigos assinados são de
exclusiva responsabilidade de seus autores.

www.abracicon.org.br

Edição n.º 22

O período festivo de final de ano nos impele, regularmente, à reflexão do que fizemos no ano que se finda e do quanto ainda podemos realizar no ano seguinte. Sentimentos de renovação, recomenços e expectativas estão atrelados aos nossos futuros projetos e à nossa capacidade de superação.

Estamos acostumados com essa dinâmica anual. Como seres humanos, dotados de razão e inteligência, buscamos sempre reorientar nossas metas e ações no sentido de construirmos novas pontes, para, a partir daí, abriremos novos caminhos e termos a chance de reconstruir nossas vidas.

Um dia desses, recebi um texto muito interessante sobre a capacidade de renovação das águas. Mesmo dotado de uma conotação simbólica, chamou-me à atenção a analogia que faz o autor desconhecido com a nossa própria vida: a de renovação.

Em resumo, diz o texto que a águia, que vive em média 70 anos, ao atingir a faixa dos quarenta anos, já apresenta unhas flexíveis, bico curvado e asas pesadas. Assim, precisa tomar uma decisão difícil: "deixar-se morrer ou enfrentar um doloroso processo de renovação, que irá durar 150 dias". Com isso, ela se recolhe no alto de uma montanha e lá bate o bico contra a parede até conseguir arrancá-lo, retirando, em seguida, suas velhas unhas e todas as penas do corpo. Depois que nascem as novas penas, a águia sai, então, para o voo da renovação e vive por mais trinta anos.

Essa reflexão nos mostra que assim como acontece na nossa vida pessoal, acontece também nas organizações de maneira geral. Às vezes, temos que tomar decisões difíceis para alcançarmos o "voo da renovação".

E assim é a nossa Abracicon. Com a busca constante de apresentar novas ideias e diferentes metas a cada ano, temos tomado algumas decisões importantes para apresentar à classe contábil brasileira o que há de mais moderno e inovador nas nossas Ciências Contábeis.

Olhamos para o ano que passou de maneira positiva e com gratidão. Confiantes seguimos, fazendo das nossas decisões o melhor julgamento em favor da classe contábil. Agradeço a todos os nossos acadêmicos pelas evidências de fé, vencendo



Maria Clara Cavalcante Bugarim

Presidente da Abracicon

a dúvida e acreditando que podemos, sim, nos renovar e inovar a cada novo ano.

E a Abracicon neste 2018 segue com muitas metas, que serão aprestados a todos vocês ao longo do ano.

Nesta edição da Abracicon Saber, trouxemos para o caro leitor os inúmeros acontecimentos nas nossas Academias pelo Brasil afora. Muitas posses, eventos contábeis, homenagens, aniversários, lançamento de livro, recebimento de medalhas, eleição de diretoria, entre outras realizações. E é esse dinamismo que move as nossas Academias.

Destaque também os nossos tradicionais artigos, frutos da pesquisa, do empenho e da dedicação de nossos pesquisadores e cientistas, que apresentam para todos nós, em primeira mão, o que há de mais atual na nossa profissão.

Não posso deixar de convidá-los a ler a elucidativa entrevista com a nossa querida Nilva Amália Pacheco, do Paraná, amiga que ajudou a fundar o Instituto Paranaense da Mulher Contabilista. Hoje, o momento lhe confere duas novas e importantes atribuições: a de presidir a Academia de Ciências Contábeis do Paraná (ACCPR) e a de contribuir como conselheira do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). A Abracicon deseja muito sucesso e êxito a esta grande mulher contabilista!

Por último, quero dar as boas-vindas ao amigo Adeildo Osorio de Oliveira, que agora está à frente da Fundação Brasileira de Contabilidade, entidade que teve a satisfação de presidir por dois mandatos. Para esse conterrâneo das Alagoas (vocês sabiam?), mas que adotou Salvador como sua segunda cidade, desejo que sua gestão seja repleta de excelentes frutos.

Boa leitura.

Matéria de Capa

26

Logística Reversa, Mecanismos Fiscais, Aspectos Tributários e Contabilidade Ambiental



Regionais



5 | Festa de Aniversário da ACCA

Academia



10 | CRCCE comemora 70 anos com homenagens e pacto pelo desenvolvimento

Jovem Profissional



15 | Mapeamento de Artigos Relacionados à Auditoria Ambiental em Periódicos de Contabilidade



A Voz do Estudante



21 | Expectativas do curso de Ciências Contábeis



Especializando-se

22 | Trajetória acadêmica



Perfil

81 | Adeildo Osorio de Oliveira

Exclusiva Abracicon

H

D

E

33

E

G

Contabilidade de *Hedge* e seu Impacto na Apuração do Resultado das Empresas

Indicações



82 | Livros

Festa de Aniversário da ACCA acontece em Manaus

A Academia de Ciências Contábeis do Amazonas (ACCA) reuniu-se na noite de 14 de dezembro de 2017, no auditório da Faculdade La Salle, na Av. Dom Pedro I, n.º 151, Dom Pedro, em Manaus, ocasião em que festejou o seu 9.º aniversário de fundação (instituída em 8 de dezembro de 2008) e fortaleceu os laços de convivência fraterna que une os seus acadêmicos, estendendo-se essa demonstração de afeto a seus familiares, amigos e convidados especiais, que estiveram presentes no evento.

A mesa diretora esteve composta pelo acadêmico Armínio Adolfo de Pontes e Sousa, presidente da ACCA; Dr. Lourival

Litaiff Praia, Secretário Municipal de Finanças, Tecnologia da Informação e Controle Interno (Semef), que representou o prefeito Arthur Virgílio do Carmo Ribeiro Neto; Dr. Alvimar D'Agostini, Diretor Geral da Faculdade La Salle; Dr. Manoel Carlos de Oliveira Júnior, presidente do Conselho Regional de Contabilidade do Amazonas;

Dr. Ataliba David Antônio Filho, presidente da Associação Comercial do Amazonas; e pelos acadêmicos José Corrêa de Menezes, Marly de Souza Castro e Raimundo Colares Ribeiro, ex-presidentes da ACCA. Logo após a sua composição, todos ficaram de pé e cantaram o Hino Nacional Brasileiro.



Academia Baiana de Ciências Contábeis se reúne para planejar 2018



A Academia Baiana de Ciências Contábeis (Abacicon) se reuniu no dia 12/12/2017, no plenário do Conselho Regional de Contabilidade da Bahia (CRCBA), em Salvador. Na oportunidade, foi finalizada a prestação de contas das ações do ano e discutido o planejamento estratégico para 2018. No dia 18/10/2017, novos membros da Abacicon foram empossados em solenidade realizada no Bahia Othon Palace Hotel, também na capital baiana, durante a XIII Convenção de Contabilidade da Bahia.

Na ocasião, o presidente Adeildo Osorio de Oliveira destacou a importância dos trabalhos realizados pela Academia. "Somos passageiros em nosso estado físico, mas imortais em relação aos nossos feitos, aos conhecimentos produzidos e às contribuições para o crescimento de nossa profissão".

CADEIRA	ACADÊMICOS
11	RAIMUNDO SANTOS SILVA
12	ADILSON CARVALHO SILVA
21	CECÍLIA EMILIA SANTOS QUEIROZ
22	DILZA RAMOS RODRIGUES
23	EDSON OLIVEIRA DOS SANTOS
24	EDMILSON PATROCÍNIO DE SOUZA
25	EMÍLIO MALTEZ ALVES FILHO
26	FABRÍCIO RAMOS NEVES
27	FERNANDO CARLOS CARDOSO ALMEIDA
28	JOSÉ BERNARDO CORDEIRO FILHO
29	JOSÉ CARLOS TRAVESSA
30	JOSENALDO DE SOUZA ALVES
31	KLEBER MARRUAZ DA SILVA
32	LORENA DE ANDRADE PINHO
34	MARIA LÚCIA PEREIRA DE SOUZA BARAÚNA
35	TÂNIA CRISTINA AZEVEDO
36	ANA MARIA DE OLIVEIRA ROSA BARBOSA

Nova Diretoria da ACCEC é eleita

Foram eleitos para compor a Diretoria da Academia de Ciências Contábeis do Estado do Ceará, com mandato a partir de 1º de janeiro de 2018 a 31 de dezembro de 2019, os seguintes acadêmicos:

Presidente – Gerson Lopes Fonteles,

Vice-Presidente – Eduardo Araújo de Azevedo,

Diretor Secretário – Pedro Coelho Neto,

Diretor de Administração e Finanças – Francisco das Chagas Ponte Dias,

Diretor de Eventos e Difusão Cultural – Pretextato Salvador Quaresma

Gomes de Oliveira Melo



ACCEC
Academia de Ciências Contábeis
do Estado do Ceará

ACICONDF lança livro sobre Fundamentos da Redução ao Valor Recuperável dos Ativos

A Academia de Ciências Contábeis do Distrito Federal (ACICONDF) lançou, no dia 07/12, a obra “Fundamentos da Redução ao Valor Recuperável dos Ativos: Teoria e Prática”, pela Editora Elevação. O livro, lançado na sede do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), busca a disseminação da prática de conhecimento específico, especialmente o da avaliação de valor recuperável. A obra foi organizada pelo Prof. Dr. José Antonio de França, atual presidente da Academia, e teve a participação de membros da ACICONDF na elaboração do conteúdo.

De acordo com o presidente da ACICONDF, a função da Academia é promover cultura e ciência. “Essa primeira obra marca o início do cumprimento desse dever. O

livro trata de uma norma complexa que, para ser aplicada, precisa ser bem esclarecida”, destacou o professor. “Quando pensamos em valorizar o profissional da contabilidade, falamos também em fortalecer a ciência, para que, a partir daí, a sociedade perceba claramente a força e a importância dessa ciência para o desenvolvimento do país”, afirmou a presidente da Academia Brasileira de Ciências Contábeis, Maria Clara Cavalcante Bugarim, que prestigiou o lançamento.

Já o acadêmico da ACICONDF e professor do Centro Universitário UDF, Deypson Gonçalves Carvalho, lembrou que a Academia está completando quatro anos de fundação. “A ACICONDF está completando quatro anos e esta é a primeira obra



dos acadêmicos, que vem mostrar para os profissionais, de uma forma simples e ilustrada, e com exemplos práticos, a redução ao valor recuperável dos ativos”, afirmou. Interessados em adquirir o livro devem entrar em contato por meio do endereço assessoriadapresidencia@crcdf.org.br
Fonte: CRCDF

Novos acadêmicos são empossados

Lúcio Rodrigues Capelletto e Humberto Adão de Castro tomam posse na Academia de Ciências Contábeis do Distrito Federal.



Acaderncic promove o VII Simpósio de Convergência Contábil

A Academia Norte-Rio-Grandense de Ciências Contábeis (Acaderncic), com o apoio do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Norte (CRCRN) realizou, entre os dias 22 e 24 de novembro, no Auditório do SindcontRN, o VII Simpósio de Convergência Contábil.

O tema abordado foi “Governança e Responsabilidade Social Corporativa para Instituições Financeiras de Desenvolvimento, Operadoras de Planos de Saúde e demais Companhias” e foi destinado a diretores de empresas, contadores, analistas e auditores



José Emerson Firmino, Felipe da Silva Moreira, Égon José Mateus Celestino, José Diego Braz da Silva foram os expositores.

O simpósio obteve as seguintes pontuações, de acordo com o Programa de Educação Continuada do CFC: 20 pontos – peritos, auditores e PROG.

Fonte: CRCRN

Presidente da Amicic recebe medalha de mérito

O Presidente da Academia Mineira de Ciências Contábeis (Amicic), acadêmico José Eustáquio Geovanini, em solenidade ocorrida dia 1º de dezembro de 2017, recebeu a Medalha de Mérito Educacional conferida pela Câmara Municipal, por meio da Resolução n.º 067/2017, pelos relevantes serviços prestados à Educação no município de Santa Luzia.

Logo após a sua graduação em Ciências Contábeis, além de exercer a função de contador de um grupo de empresas, se dedicou ao ensino de Contabilidade, por muito tempo, para o curso técnico, em sua terra natal, cidade de Santa Luzia. Mais tarde, já com certificado de Mestre em Contabilidade, passou a lecionar para cursos de graduação e por 13 (treze) anos foi coordenador do curso de Contabilidade da Faculdade da Cidade de Santa Luzia.



Apicicon e CRCPI alinham parceria de 2018

O presidente da Apicicon, Elias Caddah, reuniu-se, no dia 17 de janeiro de 2018, com o presidente do CRCPI e com membros da Academia e da Câmara de Desenvolvimento Profissional do Conselho.

Na pauta do encontro, o alinhamento da parceria entre a Apicicon e o CRCPI e o planejamento de cursos e eventos para o ano em curso.



ACCPR completa 40 anos

A Academia de Ciências Contábeis do Paraná foi fundada no dia 29 de julho de 1977 na cidade de Curitiba (PR).

Seus fundadores foram os saudosos acadêmicos Afonso Martins de Oliveira - Cláudio Polzin - Dalvir Lessnau - Elias Matias - Elimar Hansaul - Enéas Ludgero da Silva - Gilberto Nassif - Haroldo Alberge - José Levi Pacheco - Moacyr Tapitanga Huy - Orlando Rodrigues Teixeira - Oswaldo Xavier de Souza - Paulo Domingues de Assis e Roberval de Carvalho, sendo que ainda se encontram ativos os fundadores: Adão Loureiro, Kenitiro Nagayama e Moacir Carlos Baggio, sendo este último o atual vice-presidente.

No ano de 2017, a Academia de Ciências Contábeis do Paraná completou 40 anos (Jubileu de Rubi), que mereceu uma co-



memoração em grande estilo, oportunidade em que foram prestadas diversas homenagens, sendo prestigiada pelas maiores lideranças da classe contábil paranaense.

A Academia de Ciências Contábeis do Paraná visa congrega profissionais da contabilidade de alto saber e ilibada reputação, expressões da mais alta cultura contábil

paranaense; estimular o desenvolvimento cultural; e promover solenidades cívicas e comemorativas de acontecimentos históricos e relevantes da área contábil.

A atual presidente é a Acadêmica Nilva Amália Pasetto, sendo que as 40 Cadeiras previstas no seu Estatuto, encontram-se ocupadas por profissionais que gozam de grande prestígio no Estado do Paraná.

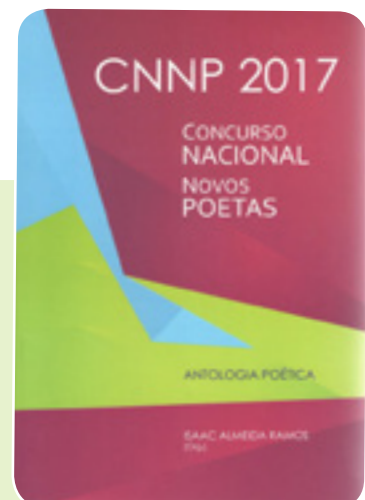
Presidente da Amacic é selecionado no Concurso Nacional de Novos Poetas

Ivan Echeverria, presidente da Academia Mato-Grossense de Ciências Contábeis, foi um dos 250 selecionados, entre mais de três mil inscritos, em todo o Brasil, no CNNP Concurso Nacional de Novos Poetas - Prêmio 2017. O poema selecionado tem o título "Primórdios da Contabilidade no Brasil".

Orientado por edital público e realizado pela Vivara Editora Nacional, com apoio cultural da Revista Universidade, o Concurso Nacional Novos Poetas, Prêmio CNNP 2017 está entre os mais destacados

concursos literários da língua portuguesa e é uma importante iniciativa de produção e distribuição cultural, alcançando o grande público, escolas e faculdades.

Leia o poema, acesse o QRCode:



APBCICON realiza exposição das publicações de seus acadêmicos



A Academia Paraibana de Ciências Contábeis (APBCICON) realizou, no mês de outubro de 2017, a primeira exposição das publicações de seus acadêmicos. A mostra foi realizada durante a VI Convenção Paraibana de Contabi-

lidade, promovida pelo CRCPB, no Hotel Manaíra, em João Pessoa. Na ocasião, a Academia instalou um estande para acolher os profissionais que participavam do evento. O presidente da APBCICON, Glaydson Trajano, participou da Convenção, onde

compôs a mesa solene representando a entidade. A APBCICON promoveu, ainda uma homenagem à presidente da Academia Brasileira de Ciências Contábeis (Abracicon), Maria Clara Bugarim, pelo seu aniversário.

ASCC elege nova Diretoria para 2018

No dia 30 de novembro de 2017, a Academia Sergipana de Ciências Contábeis (ASCC) elegeu a sua nova Diretoria durante uma Assembleia Geral Ordinária, que contou com a participação de 28 acadêmicos eleitores, sendo 21 (vinte e um) votantes via e-mail e 5 (cinco) presencialmente na sede da ASCC. Por maioria absoluta, para compor a Diretoria, foram eleitos os seguintes Acadêmicos: Presidente Erenita da Silva

Sousa Mendonça; a vice-presidente Maria Salete Barreto Leite; a primeira-tesoureira Edna Pereira dos Santos; o segundo-tesoureiro Minervino Dória Almeida; a primeira-secretária Lana Glicia Veiga Feitosa Oliveira; a segunda-secretária Sandra Elvira Gomes Santiago; e a diretora bibliotecária Maria Mazzarello Andrade de Mendonça. A foto em destaque representa a comissão para a contagem de votos na ASCC. A posse administrativa da nova

Diretoria realizou-se no dia 8 de janeiro de 2018, na sede da ASCC.



Gere homenageia a APECICON

Grupo de Executivos do Recife prestou homenagem à Apecicon em virtude dos seus 40 anos de existência durante almoço comemorativo realizado no dia 26 de outubro de 2017.



CRCCE comemora 70 anos com homenagens e pacto pelo desenvolvimento



“O crescimento econômico e o desenvolvimento social deste estado serão construídos com o suor do profissional da contabilidade.” Foi o que disse a presidente do Conselho Regional de Contabilidade, Clara Germana Rocha, ao governador do Ceará, Camilo Santana, no discurso que fez, nesta terça-feira (7), durante a solenidade de comemoração dos 70 Anos do CRCCE. “Ele (o profissional) é indispensável, pode acreditar e confiar”, completou a presidente, dirigindo-se ao governador e arrancando o aplauso do público que lotou o teatro José de Alencar.

Camilo Santana reconheceu a importância da atividade contábil nos projetos que desenvolve no estado e que coloca o Ceará como “centro internacional de conexões” – de produtos industriais, por meio da Zona de Processamento de Exportação-ZPE, de dados, através das redes de cabos de fibra ótica que entram na América do Sul por Fortaleza, e de voos ligando o continente à Europa e resto do mundo. O governador recebeu a recém-instituída Comenda José Martonio Alves Coelho, do

CRCCE, sendo o primeiro cearense a ser distinguido com a honraria.

Homenagens

O prefeito de Fortaleza, Roberto Cláudio Rodrigues Bezerra também foi agraciado com a Comenda José Martonio Alves Coelho. O prefeito foi representado pela secretária municipal de Urbanismo e Meio Ambiente, Águeda Muniz. Os mandatários foram homenageados pelo apoio que prestam à classe contábil em parcerias firmadas com o CRCCE. Completam a lista de agraciados com a Comenda os contadores Valdenir Coelho, Iolanda de Oliveira

Bezerra, Maria Lúcia Negreiros Secundino, Elaina Rebouças Pastana Bezerra e Matheus Bezerra de Queiroz.

Também foram homenageados nove ex-presidentes do CRCCE, em uma forma de valorizar o esforço e a dedicação dispensada ao Conselho. Receberam troféus Hircio Barbosa Pinho (1975), José Maria Martins Mendes (1984 a 1987), Pedro Coelho Neto (1988 a 1991), José Martonio Alves Coelho (1992 a 1995), José Xavier Lopes (1996 a 1997), Robinson Passos de Castro e Silva (1998 a 2001), Osório Cavalcante Araújo (2006 a 2009), Cássius Régis Antunes Coelho (2010 a 2013) e Clara Germana Rocha (2014 a 2015).



Eleição da nova Diretoria da Abracicon

A Academia Brasileira de Ciências Contábeis (Abracicon) elegeu no dia 23 de novembro, a sua nova Diretoria, para mandato de 1º de janeiro de 2018 a 31 de dezembro de 2021.

Por unanimidade, a acadêmica Maria Clara Cavalcante Bugarim, detentora da cátedra n.º 18, na qual também é patrona, foi reeleita pelos demais acadêmicos, para dar continuidade ao belo trabalho de disseminação do saber contábil.



Confira os membros da Diretoria eleita para mandato de 2018 a 2021:

Presidente - Maria Clara Cavalcante Bugarim (AL)
Diretor de Administração e Finanças - José Antonio de França (DF)
Diretora de Ensino e Pesquisa - Gardênia Maria Braga de Carvalho (PI)
Diretor Operacional - Antônio Carlos Nasi (RS)

CONSELHO FISCAL

EFETIVO

Washington Maia Fernandes (MG)
Jucileide Ferreira Leitão (RN)
Irineu De Mula (SP)

SUPLENTE

Alcedino Gomes Barbosa (GO)
Roberta Carvalho de Alencar (CE)
José Corrêa de Menezes (AM)



Seminário de Transparência e Controle Social tem apoio da Abracicon e Alacicon

Realizado em 30 de novembro de 2017, o Seminário de Transparência e Controle Social, em Maceió, realizado pela Controladoria-Geral do Estado (CGE), Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União (CGU), reuniu gestores, profissionais da contabilidade, controladores municipais, servidores públicos e estudantes, e contou com apoio da Abracicon, Alacicon, CRCAL, entre outros importantes órgãos e entidades como o MPE, a Sefaz, o TCU, o TCE e o Detran.

A solenidade de abertura contou com a participação do ouvidor-geral da União, Gilberto Waller Junior, e do superinten-

dente da CGU em Alagoas, José William Gomes da Silva, entre outras autoridades. Ao todo, estiveram presentes 14 gestores e 239 participantes, entre servidores, auditores, estudantes e profissionais de contabilidade.

O evento incluiu palestras e debates sobre Lei de Acesso à Informação, papel das ouvidorias, Lei de Proteção e Defesa

do Usuário de Serviços Públicos, Decreto de Desburocratização e demais assuntos correlatos.

Entre outros temas, o Seminário debateu ainda sobre a "Solidariedade e transparência fiscal". Neste painel, uma das palestrantes foi a presidente da Alacicon e vice-presidente do CRCAL, Adriana Andrade de Araújo.




 ESPECIAL
10 anos
repec

Quintas do Saber abordou 'Educação e Pesquisa em Contabilidade' em homenagem à Repec

A Academia Brasileira de Ciências Contábeis realizou no dia 7/12, no auditório do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em Brasília (DF), a sua última edição de 2017 do projeto Quintas do Saber, com o tema "Educação e Pesquisa em Contabilidade".

A presidente da Abracicon, contadora Maria Clara Cavalcante Bugarim, foi a mediadora do bate-papo que reuniu o editor geral da Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC), Orleans Silva Martins; o presidente da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Ernani Ott; o presidente da Academia de Ciências Contábeis do Distrito Federal (ACICONDF), José Antonio de França; e o professor e integrante do Comitê de Política Editorial da REPeC, Valcemiro Nossa.

O presidente da Anpcont, Ernani Ott, iniciou o bate-papo fazendo um retrospecto sobre a evolução do curso de pós-graduação em Contabilidade no País. "Quando a gente lembra dessa caminhada, percebe que o início se deu em 1809, com D. João VI, passando pela escola Álvares Penteado e com a criação do curso de Ciências Contábeis, em 1945", pontua Ott.

De acordo com Ott, existem, atualmente, no País, cerca de 1.300 cursos presenciais de Ciências Contábeis e um crescimento "extraordinário" de cursos a distância. "Acredito ser algo em torno de 400 cursos ou mais", diz o presidente da Anpcont.

Outro dado apresentado pelo contador foi sobre os cursos de mestrados em Ciências Contábeis no País. "Esse primeiro passo da educação *strictu sensu* aconteceu em 1970, pela Universidade de São Paulo, que criou o primeiro mestrado em Ciências Contábeis no País, seguido pela PUC, em 1978", lembra.

Sobre os cursos de mestrado, Ott lembrou a evolução do curso há quase 50 anos. "Dos anos 70 até 2000, existiam apenas cinco cursos de mestrado; de 2001 a 2005, 8 cursos; e de 2006 a 2016, existem 20 cursos", comemora. Para Ott, a criação da Anpcont, em 2005, foi importante para o fortalecimento da área e a possibilidade de poder difundir melhor os cursos de mestrado no País. De acordo com os dados apresentados, Ott afirmou que "atualmente existem 33 mestrados, sendo 27 acadêmicos e seis profissionais", revelando ainda que "são cerca de 3.900 mestres e mais de 300 doutores em Ciências Contábeis".

No que diz respeito aos cursos de doutorado, o presidente da Anpcont disse que a USP criou o curso em 1978 e que, "após 27 anos, a UnB adotou o doutorado na grade, sendo que há, no País, 12 doutorandos em plena atividade".

Na oportunidade, Maria Clara externou a alegria em perceber a contribuição do CFC, com o cenário atual da pós-graduação em Contabilidade no País. "É muito bom perceber que o CFC, por meio do programa Excelência na Contabilidade, tem contribuído efetivamente para a melhoria do cenário educacional, no que diz respeito à pós-graduação", pontua. O CFC instituiu e mantém o Programa Excelência na Contabilidade, que tem como proposta intensificar a realização de cursos de pós-graduação *strictu sensu* em Contabilidade, participando financeiramente de projetos específicos direcionados a essa finalidade, mediante convênios firmados com instituições de ensino superior recomendados pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes).

REPeC: dez anos de história

Durante o evento Quintas do Saber foi lançado o livro "REPeC – Edição Especial dez anos". A obra traz seis artigos inéditos, de



Ilse Maria Beuren: a mais nova acadêmica da Abracicon

A posse ocorreu durante a última edição de 2017 do projeto Quintas do Saber Abracicon. Ilse agora passa a ocupar a cadeira de n.º 33, que tem como patrono o saudoso José Salomão.



seis autores convidados pelo Conselho Editorial da revista. Segundo o editor geral da REPeC, Orleans Silva Martins, "a revista, ao longo de todo esse período, sempre teve autonomia editorial e essa edição especial retrata a qualidade alcançada pelo periódico", analisa.

Quintas do saber - REPeC

Orleans fez uma breve análise da revista nos últimos dez anos. De acordo com o editor, a "REPeC apresenta, atualmente, um foco mais técnico que atrai não somente leitores acadêmicos, mas, também, profissionais que atuam nas mais diversas áreas da Contabilidade". A revista foi criada em 2005, na gestão do presidente Martonio. À época, o presidente do CFC solicitou ao Conselho Editorial da Revista Brasileira de Contabilidade (RBC) um estudo para a criação de uma revista eletrônica com foco no segmento científico da Contabili-

dade, promovendo a pesquisa empírica na área. Disponível nas línguas inglesa e portuguesa, a REPeC conta, atualmente, com mais de dez mil leitores. Recentemente, a revista foi pontuada pela Qualis/Capes com estrato B1. "O nosso grande desafio, para os próximos anos é elevar a pontuação para o nível A2", revelou Orleans.

Os artigos publicados na edição especial são "O Goodwill Gerado pelo Passivo", "Trinta anos de pesquisa em remuneração executiva e retorno para o acionista", "Mapa Conceitual da Fraude: Configuração Teórica e Empírica dos Estudos Internacionais e Oportunidades de Pesquisas Futuras", "Relação entre Percepção de Justiça Organizacional e Satisfação do Trabalho", "O que se tem pesquisado sobre Sustentabilidade Empresarial e sua Evidenciação", e "Agressividade Tributária: um Survey da literatura".

Um dos editores da REPeC, o professor Valcemiro Nossa, fez um rápido discurso e lembrou à época em que participou de todo o processo da criação da revista. "A primeira edição foi feita com autores convidados", lembra. Ainda, segundo Valcemiro, "todo processo é evolutivo e a REPeC está evoluindo em qualidade nos trabalhos que a revista vem recebendo".

Outro integrante que acompanhou a criação da revista desde o início foi o ex-presidente da FBC, José Antonio de França, que agradeceu a confiança e ressaltou o orgulho de ter contribuído com a criação do periódico. "Tenho certeza de que a REPeC é atualmente uma das mais importantes revistas de interesse para estudantes e profissionais, e o apoio do CFC foi fundamental para que esse sonho se tornasse realidade", disse.



CineContábil Abracicon acontece em Sergipe

Dois eventos em um. Foi assim para os profissionais da contabilidade sergipanos, que no dia 10 de novembro, participaram da II Jornada Sergipana Contábil e Fiscal e do Cine Contábil. Com o tema, 'Profissional contábil - Na era digital', os eventos aconteceram dentro de um cinema de um shopping da cidade de Itabaiana e foram também os primeiros a acontecerem dentro de uma sala de cinema.

O Conselho Regional de Contabilidade de Sergipe (CRCSE), juntamente com a Academia Sergipana de Ciências Contábeis

(ASCC) apresentaram, no final das atividades da II Jornada Sergipana Contábil e Fiscal, em uma das salas de cinema do

Cine Laser, localizado em um shopping da cidade de Itabaiana o filme "A imagem do profissional da contabilidade".



Espírito Santo recebe o CineContábil Abracicon

Em evento realizado pelo CRCES, em parceria com a Abracicon e Sescon-ES, o auditório do Conselho se transformou em uma sala de cinema e o espaço cultural em um ambiente de confraternização entre profissionais, autoridades e universitários, na noite do dia 21 de novembro de 2017.

Todos os convidados foram recepcionados com um belíssimo coquetel, tapete vermelho e um kit com uma taça para o champanhe, um balde para pipoca e um copo para o refrigerante. Assim todos estavam prontos para entrar no cinema e aproveitar a sessão do CineContábil Abracicon, com o filme "A imagem do profissional da contabilidade".

O presidente do CRCES, Haroldo Santos Filho realizou a abertura do evento com pronunciamento e alguns ex-presidentes foram convidados para discursar acerca do CineContábil.



Análise comparativa dos custos da produção de pimentão vermelho em duas cidades brasileiras

Por Juliana Anita Romano Ribeiro, Karem Aline de Oliveira Duarte, Natalia Renofio Portezan Gasparini, Raissa Thainá Silva Sousa, Suzane Maria Bandeira de Sousa e Sílvia Elaine Moreira



O agronegócio está em expansão no Brasil e muitas propriedades rurais de economia familiar começam a explorar esse mercado. Este trabalho tem como objetivo comparar o custo de produção do pimentão vermelho em duas cidades brasileiras, Pirajuí (SP) e Iranduba (AM), com a finalidade de verificar os custos de produção e as particularidades de cada região analisada. Para tanto, foram feitas entrevistas com os proprietários e pesquisa quantitativa-explicativa e bibliográfica para embasamento teórico. Conclui-se que há inúmeras diferenças no cultivo, bem como, na logística, o que interfere no custo da produção. Por fim, a diferença no resultado entre as duas propriedades foi pequena, mostrando que apesar das suas diferenças obtém resultados aproximados nos dois estados.

Palavras-chave: Custos. Agronegócio. Cultura Temporária.

ABSTRACT

Agribusiness is expanding in Brazil and many rural family-owned farms are beginning to tap into this market. The objective of this work is to determine the cost of production of red pepper in two Brazilian cities, Pirajuí - SP and Iranduba - AM, with the purpose of verifying production costs and as particularities of each region analyzed. For that, interviews with the owners and quantitative-explanatory and bibliographical research were carried out for theoretical basis. It is concluded that there are numerous differences in cultivation, as well as in logistics, which interfere with the cost of production. Finally,

the difference in the result between two or more things, showing that there was no difference between the approximate results in the two states.

Keywords: Cost. Agribusiness. Temporary Crops.

INTRODUÇÃO

O Brasil é um país de grande extensão territorial e sabe-se que cada região possui particularidades. Com energia solar em abundância, chuvas regulares, clima diversificado, o país alcança alta produtividade devido às suas terras agrícolas férteis. Neste sentido, o agronegócio brasileiro se mostra uma atividade rentável e competitiva (DA SILVA, CESARIO e CAVALCANTI, 2013). Assim, este estudo

visa comparar os custos da produção de pimentões vermelhos em duas propriedades situadas em estados distintos, uma em Pirajuí (SP) e a outra em Iranduba (AM), a fim de verificar os custos e as particularidades de cada produção.

O pimentão pode ser cultivado tanto em campo aberto quanto em estufas, sendo o cultivo em estufas o foco deste trabalho. Tal modo de produção foi uma das que mais cresceram na última década. De acordo com Maldonado (2001), o pimentão retangular é o tipo mais consumido nos países do Mercosul para os quais o Brasil tem se tornado importante fornecedor.

A propriedade de Pirajuí, o sítio Rancho Alegre, pertence ao Sr. José Ricardo Portezan, tem 9,6 hectares, com duas estufas com pimentão, cultivo de laranja pera, parte da propriedade está arrendada para gado de corte.

A propriedade de Iranduba, o sítio do Gaúcho, pertence ao Sr. Aloisio Pollmeier, 12 hectares com estufas de pimentão e mais cinco culturas diferentes (tomate, pepino, pimentas, cebolinha, coentro, entre outras).

O principal objetivo deste trabalho é comparar os custos da produção do pimentão vermelho em cada propriedade e destacar as diferenças de cultivo, com o intuito de analisar o custo e o resultado de cada cultura em sua região, no período correspondente ao ano de 2015.

Para tanto, o método de pesquisa utilizado foi o estudo de caso, pois explana conhecimento detalhado do objeto pesquisado e permite ao pesquisador verificar in loco os aspectos a serem pesquisados, realizando entrevistas com os proprietários e visita às propriedades.

Quanto à organização do trabalho, além da introdução, faz-se uma revisão teórica dos conceitos da contabilidade de custos e contabilidade gerencial. Na metodologia, apresenta-se o enquadramento metodológico do artigo e os procedimentos utilizados na coleta e análise de dados. Após, busca-se analisar os resultados obtidos na pesquisa e, por fim, apresentar as considerações finais do trabalho.

“ Os pimentões são ótimas fontes de vitamina C e possuem quantidades consideráveis de vitamina A, além de sais minerais, como o cálcio, o ferro e o potássio. ”

REFERENCIAL TEÓRICO

De acordo com Maldonado (2001), o pimentão (*Capsicum annuum*) é uma das hortaliças de maior consumo no Brasil, ocupando significante área de plantio. Seu cultivo pode se dar tanto em campo aberto quanto em estufas, sendo o cultivo em campo aberto responsável pela grande maioria da área ocupada com esse legume no Brasil, enquanto ao cultivo em estufas cabe a produção de frutos a serem comercializados maduros na coloração vermelha, amarela e outras. Entre as principais áreas de cultivos estão os estados de São Paulo, Santa Catarina,

Minas Gerais, Rio de Janeiro e estados do Nordeste. Apesar do destaque dado aos estados citados, o pimentão está presente em todo território nacional.

O pimentão (*Capsicum annuum L.*) é originário da América Central. Suas linhagens selvagens podem ser encontradas desde o norte do Chile até o México. Os maiores produtores são o México, Estados Unidos, Itália, Japão, Índia e Brasil (CASALI & COUTO, 1984, SILVA et al.1999, NANNETTI 2001 apud ROSELINO, DOS SANTOS, BEGO).

Segundo o site Mundo Educação, os frutos mais comuns são os de coloração verde, amarela e vermelha. Os pimentões são ótimas fontes de vitamina C e possuem quantidades consideráveis de vitamina A, além de sais minerais, como o cálcio, o ferro e o potássio. Os legumes podem ser consumidos crus em saladas ou empregados cozidos no preparo de molhos, carnes, massas, etc. Devido à sua beleza, algumas pessoas o utilizam como fruto ornamental.

Os pimentões são cultivados em diversas regiões do país por sua facilidade de adaptação e cultivo. Segundo o Anuário brasileiro de hortaliças (2013) o censo agropecuário do IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) em 2006 constatou que a produção era de 248,7 mil toneladas.

De acordo com Crepaldi (2012, p. 1), “agricultura é definida como toda a atividade de exploração da terra”, com o intuito do produto gerado satisfazer às necessidades humanas.

Há dois tipos de culturas: permanentes e temporárias. De acordo com Marion (2014), as culturas temporárias estão sujeitas a replantio após a colheita e as culturas permanentes são as que propor-

cionam mais de uma colheita ou produção. Segundo Crepaldi (2012), as culturas temporárias possuem tempo de vida curto entre o plantio e colheita, já as culturas permanentes apresentam tempo de vida útil superior a um ano. São exemplos de culturas temporárias a soja, milho, arroz, tomate, pimentão, entre outras. E exemplo de culturas permanentes o café, laranja, limão, cana-de-açúcar, etc.

As propriedades estudadas são de agricultura familiar, em que a gestão da propriedade é compartilhada pela família e a atividade produtiva agropecuária é a principal fonte geradora de renda, de acordo com a Secretaria Especial de Agricultura Familiar e do Desenvolvimento Agrário. Além disso, o agricultor familiar tem uma relação particular com a terra, seu local de trabalho e moradia. A diversidade produtiva também é uma característica marcante desse setor. A Lei n.º 11.326 de julho de 2006 define as diretrizes para formulação da Política Nacional da Agricultura Familiar e os critérios para identificação desse público. Segundo dados do Censo Agropecuário de 2006, 84,4% do total dos estabelecimentos agropecuários brasileiros pertencem a grupos familiares. São aproximadamente 4,4 milhões de estabelecimentos, sendo que a metade deles está na região Nordeste.

Segundo o Portal Brasil, a principal responsável pela comida que chega às me-

sas das famílias brasileiras, a agricultura familiar responde por cerca de 70% dos alimentos consumidos em todo o País.

Para que o objetivo deste trabalho seja cumprido, é necessário compreender o conceito de custo. De acordo com Ribeiro (2011), é a soma dos gastos com bens e serviços aplicados ou consumidos. Para Leone (1989, p. 50), custo é "consumo de um fator de produção, medido em termos monetários para obtenção de um produto". Neste contexto, Hoffer et al. (2006) entende que "a utilização dessa ferramenta proporciona maior controle da produção e oportunidade de planejamento para maximização dos resultados finais".

O custo no meio rural, Marion (2014) explica, que são os gastos identificáveis de forma direta ou indireta com a cultura e despesa são os gastos não identificáveis com a cultura.

Outro conceito importante para um maior entendimento deste trabalho é o de custeio. Conforme explica Lopes de Sá (2009), é o "ato de apropriar gastos, controle de custos, gastos feitos para manter alguma coisa".

Os custos são classificados em diferentes tipos, conforme a sua relação com o produto agrícola. São estes:

- Custos Diretos: são os diretamente relacionados (sem rateio) aos produtos agrícolas (CREPALDI, 2012).
- Custos Indiretos: são os custos que na forma de rateio são incorporados ao produto agrícola (CREPALDI, 2012).
- Custo Fixo: são aqueles que não se alteram com o volume de produção (NASCIMENTO, 2001).
- Custo Variável: se alteram proporcionalmente a quantidade produzida (NASCIMENTO, 2001).

Devido ao custo do produto ser composto de vários elementos, e nem todos podem ser atribuídos diretamente ao produto. Os sistemas de custeios, de acordo com Ribeiro (2011), são utilizados para alocar os custos indiretos aos produtos. Há diversos sistemas de custeio, cada um com suas vantagens e desvantagens, porém não se deve confundir com métodos de avaliação de estoques.

METODOLOGIA

Este trabalho baseia-se em um estudo de caso, mais precisamente um estudo da produção de pimentão vermelho em estufa, no sítio Rancho Alegre, situado em Pirajuí, interior de São Paulo; e no sítio do Gaúcho, localizado em Iranduba, interior do Amazonas. O estudo foi feito seguindo as seguintes etapas: a) visita no local da produção; b) entrevista com os agricultores locais; c) análise dos dados sobre custos do dono do sítio; d) pesquisas bibliográficas de acordo com o tema proposto.

A finalidade da pesquisa pauta-se em uma abordagem quantitativa explicativa. A pesquisa explicativa registra fatos, analisa-os, interpreta-os e identifica suas causas. Essa prática visa ampliar generalizações, definir leis mais amplas, estruturar e definir modelos teóricos, relacionar hipóteses em uma visão mais unitária do universo ou âmbito produtivo em geral e gerar hipóteses ou ideias por força de dedução lógica (MARCONI e LAKATOS, 2011).

A pesquisa quantitativa parte do pressuposto de que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las. Requer o uso de recursos e de técnicas estatísticas (percentagem, média, moda, mediana, desvio-padrão, coeficiente de correlação, análise de re-



gressão etc) (PRODANOV e DE FREITAS, 2013).

ANÁLISE DOS RESULTADOS

Conforme já citado acima, este trabalho busca comparar os custos da produção de pimentão vermelho em estufas em duas propriedades distintas. Para se ter acesso às informações, foram feitas entrevistas com os dois proprietários. Como se trata de uma economia familiar e de uma produção pequena, não há dados contábeis; o controle é feito apenas com planilhas simples; e muitos dados não estão escritos.

Há algumas diferenças entre a produção nas duas propriedades. Na propriedade de Iranduba (AM), o início do ciclo operacional se dá com o plantio das sementes para a formação das mudas, já na propriedade de Pirajuí (SP), o início se dá com o plantio de mudas compradas, conforme demonstrado na Tabela 1. Outra diferença está na venda da produção na propriedade de Iranduba (AM), as vendas são feitas diretamente a supermercados e em feiras na cidade de Manaus (AM) e na propriedade de Pirajuí (SP) a venda é feita para a Companhia de Entrepósitos e Armazéns Gerais de São Paulo (Ceagesp).

A quantidade de plantas em cada estufa é diferente. Em Iranduba (AM) a estufa possui 900 pés de pimentão, e, na propriedade de Pirajuí (SP), a estufa possui 1.700 pés.

O ciclo produtivo no Amazonas é menor, apesar de o seu início ser com a produção de mudas. Essa diferença ocorre devido à temperatura mais elevada e assim planta se desenvolve e produz mais rapidamente.

Com relação à logística na propriedade de Iranduba (AM) o próprio comprador efetua a retirada da produção e arca com os custos de entrega; já na propriedade

Tabela 1 – Informações Gerais

	Sítio do Gaúcho - AM	Sítio Rancho Alegre - SP
Tamanho da Propriedade	12 hectares	9,6 hectares
Número de Plantas	900	1.700
Ciclo Operacional	8 meses	11 meses
Colheita	5 meses	8 meses

Fonte: Dados elaborados pelos autores.

Tabela 2 – Custos

Itens avaliados	Sítio do Gaúcho - AM	Sítio Rancho Alegre - SP
sementes	R\$ 400,00	*
mudas	*	R\$ 990,00
caixas para transporte	*	R\$ 3.600,00
frete	*	R\$ 3.000,00
taxa para carregar e descarregar	*	R\$ 780,00
manutenção no plantio e colheita	R\$ 2.960,00	R\$ 9.000,00
técnico agrônomo	*	R\$ 450,00
MOD (mão-de-obra)	R\$ 3.866,72	*
Total dos Custos/safra	R\$ 7.226,72	R\$ 17.820,00
Total dos Custos/mês	R\$ 903,34	R\$ 1.620,00

Fonte: Dados elaborados pelos autores. | * Não se aplica.

Tabela 3 – Receitas

Itens avaliados	Sítio do Gaúcho - AM	Sítio Rancho Alegre - SP
Venda supermercado/CEAGESP - Kg/mês	240	2750
Valor da venda para Supermercado ou CEAGESP - R\$	R\$ 12.000,00	R\$ 30.000,00
Venda na feira para Produtores - Kg/semana	30	*
Valor da venda na feira (R\$) 12,00 por kg/ safra	R\$ 7.200,00	*
Total Valor de venda/ safra	R\$ 19.200,00	R\$ 30.000,00
Total Valor de venda/mês	R\$ 2.400,00	R\$ 2.727,27

Fonte: Dados elaborados pelos autores. | * Não se aplica.

de Pirajuí (SP), o proprietário tem que comprar as caixas no formato padrão do Ceagesp para a entrega, há um custo para carregar e descarregar o caminhão para transporte e mais o valor do frete, conforme Tabela 2.

As vendas feitas para o Ceagesp são calculadas por caixa e, não, por quilo, como

é feita a venda em Iranduba. A propriedade de Pirajuí conta com técnico agrônomo que passa na propriedade uma vez por mês e também faz consultoria por telefone.

Em relação às vendas, Tabela 3, verifica-se a diferença das vendas de quilos por mês, bem como sua receita final.

Na Tabela 3 foram demonstrados os cálculos dos resultados, referentes à produção de 2015.

Na Tabela 4, há a demonstração do resultado do ciclo produtivo de 2015, com as vendas e custos mensais. Percebe-se o resultado muito próximo entre as duas propriedades, apesar das particularidades de cada uma.

Com relação ao custo da estufa e sua depreciação, foi obtido apenas da propriedade de Pirajuí (SP). O custo da estufa é de R\$15.000,00, com duração de 10 anos, ou seja, uma depreciação anual de R\$1.500,00. Há um custo com relação ao plástico da estufa que deve ser trocado 4 vezes, nesse período de 10 anos, com um custo R\$ 2.500,00 por troca, totalizando um custo de R\$ 1.000,00 por ano. Esses custos não foram colocados nas planilhas para não dificultar a comparação entre as duas propriedades.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme demonstrado na análise de resultados, verifica-se que os custos de produção da propriedade de Iranduba (AM) são menores que da propriedade de Pirajuí (SP). Um dos fatores dessa diferença está relacionada ao custo da logística (frete, caixas e custo de carga e descarga).

A diferença entre os dois resultados é de R\$ 389,39. Pode-se concluir que a pro-

priedade de Iranduba (AM) obteve melhor resultado, sendo a propriedade de Pirajuí (SP) a que possui maiores custos.

A diferença de temperatura das duas regiões influencia a produção, bem como o desenvolvimento das plantas, sendo que em Pirajuí (SP) a temperatura é mais amena quando comparada à Iranduba (AM). Com temperatura mais elevada, a planta se desenvolve mais rapidamente e assim produz mais rápido; em contrapartida, o ciclo de produção é menor, pois a planta perde a capacidade produtiva mais rapidamente.

Pode-se concluir que, nas duas propriedades, a produção é viável e que há uma grande diferença nos custos, porém uma diferença pequena com relação ao resultado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Lei nº 11.326, de 24 de julho de 2006. Estabelece as diretrizes para a formulação da Política Nacional da Agricultura Familiar e Empreendimentos Familiares Rurais. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/l11326.htm>. Acesso em 9 de janeiro de 2017.

BRASIL. Agricultura familiar produz 70% dos alimentos consumidos por brasileiro. Portal Brasil: 2015. Disponível em: <[http://www.brasil.gov.br/economia-e-](http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2015/07/agricultura-familiar-produz-70-dos-alimentos-consumidos-por-brasileiro)

[emprego/2015/07/agricultura-familiar-produz-70-dos-alimentos-consumidos-por-brasileiro](http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2015/07/agricultura-familiar-produz-70-dos-alimentos-consumidos-por-brasileiro)>. Acesso em: 08 de janeiro de 2017.

Brasil. Censo agropecuário. Rio de Janeiro: IBGE, 2006.

BRASIL. O que é a agricultura familiar. Secretaria Especial de Agricultura Familiar e do Desenvolvimento Agrário: 2016. Disponível em: <<http://www.mda.gov.br/sitemda/noticias/o-que-%C3%A9-agricultura-familiar>>. Acesso em: 22 de janeiro de 2017.

CARVALHO, CLEONICE DE [et. al.]. Anuário brasileiro de hortaliças. – Santa Cruz do Sul: Editora Gazeta Santa Cruz, 2013. Disponível em: <http://www.grupogaz.com.br/tratadas/eo_edicao/6/2013/07/20130709_a81caeeec/pdf/4010_hortalicas_2013.pdf>. Acesso em: 15 de janeiro de 2017.

CREPALDI, Silvio Aparecido. Contabilidade rural: uma abordagem decisória. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

DA SILVA, M. G.; CESARIO, Andressa Vieira; CAVALCANTI, Ivan Ramos. Relevância do agronegócio para a economia brasileira atual. Apresentado em X Encontro de Iniciação à Docência, Universidade Federal da Paraíba: 2013. Disponível em: <<http://www.prac.ufpb.br/anais/IXEnex/iniciacao/documentos/anais/8>>. Acesso em: 07 de fevereiro de 2017.

HOFER, Elza et al. Gestão de custos aplicada ao agronegócio: culturas temporárias. Contabilidade Vista & Revista, v. 17, n. 1, p. 29-46, 2006. Disponível em: <<http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/290>> Acesso em: 04 de dezembro de 2016.

Tabela 4 – Resultado

	Sítio do Gaúcho - AM	Sítio Rancho Alegre – SP
Vendas/mês	R\$ 2.400,00	R\$ 2.727,27
Custos/mês	R\$ 903,34	R\$ 1.620,00
Resultado	R\$ 1.496,66	R\$ 1.107,27

Fonte: Dados elaborados pelos autores. | * Não se aplica.

LEONE, George Sebastião Guerra. Custos: planejamento, implantação e controle. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1989.

MALDONADO, Valério. O cultivo do pimentão. Revista Cultivar Hortaliças e Frutas: 2001. Disponível em: <<http://www.grupocultivar.com.br/artigos/o-cultivo-do-pimentao>>. Acesso em: 22 de janeiro de 2017.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. Metodologia científica. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARION, José Carlos. Contabilidade rural: contabilidade agrícola, contabilidade

de da agropecuária. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

Mundo Educação, Pimentão. Disponível em: <<http://mundoeducacao.bol.uol.com.br/saude-bem-estar/pimentao.htm>>. Acesso em: 15 de janeiro de 2017.

NASCIMENTO, Jonilton Mendes do. Custos: planejamento, controle e gestão na economia globalizada. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PRODANOV, Cleber Cristiano; DE FREITAS, Ernani Cesar. Metodologia do Trabalho Científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RIBEIRO, Osni Moura. Contabilidade de Custos. 2 ed. São Paulo: Saraiva 2011.

SÁ, Antônio Lopes de; Sá, Ana Maria Lopes de. Dicionário de contabilidade. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ROSELINO, Ana Carolina; DOS SANTOS, Solange Aparecida Bispo; BEGO, Luci Rolandi. Qualidade dos frutos de pimentão (*Capsicum annum* L.) a partir de flores polinizadas por abelhas sem ferrão (*Melipona quadrifasciata anthidioides* Lepeletier 1836 e *Melipona scutellaris* Latreille 1811) sob cultivo protegido. Revista brasileira de Biociências, v. 8, n. 2, 2010.



Karem Aline de Oliveira Duarte é estudante de Ciências Contábeis, cursando 8º período na Universidade Federal do Amazonas (Ufam), atualmente, micro empreendedora individual.



Juliana Anita Romano Ribeiro é estudante de Ciências Contábeis, cursando 8º período na Universidade Federal do Amazonas (Ufam), atualmente, estagiária de uma multinacional.



Natalia Renofio Portezan Gasparini é especialista em Gestão de Pessoas, bacharel em Administração, cursando o 8º período de Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Amazonas.



Raíssa Tháina Silva Sousa é estudante de Ciências Contábeis, cursando 8º período na Universidade Federal do Amazonas (Ufam).



Suzane Maria Bandeira de Sousa é especialista em Gestão Pública pela Universidade do Estado do Amazonas, Bacharel em Administração, cursando o 8º período de Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Amazonas, atualmente.



Professora: Silvia Elaine Moreira é mestra em Contabilidade e Controladoria pela Universidade Federal do Amazonas. Membro Fundadora da Academia de Ciências Contábeis do Amazonas, atualmente professora do Curso de Ciências Contábeis na Universidade Federal do Amazonas.

Expectativas do curso de Ciências Contábeis



Por que escolheu o curso de Ciências Contábeis?

Bem, eu sempre me identifiquei e tive mais facilidade em trabalhar com números, apesar de a Contabilidade ir muito além disso. Mas optei ingressar na área contábil, pelo fato de estar entre uma das profissões mais destacadas, devido ao amplo mercado que ela nos proporciona.

O que você espera do curso de Ciências Contábeis?

Assim como a profissão contábil vem se destacando, espero que a graduação do curso de Ciências Contábeis seja a base, e a estrutura que preciso para me tornar uma profissional altamente capacitada e bem-sucedida no mercado de trabalho.

Como você vê o contador atual?

Devido ao grande avanço da Contabilidade no Brasil, hoje o contador é visto como uma peça fundamental dentro da empresa. Vejo que os contadores que buscam estar sempre atualizados e altamente capacitados são capazes de auxiliar os gestores, desde a constituição de uma empresa até a tomada de decisão.

Quais as expectativas mediante a situação atual no Brasil e a profissão contábil?

O profissional da área contábil assume um papel fundamental para garantir a boa conduta da empresa, diante das grandes mudanças que vêm enfrentando o cenário econômico brasileiro. O profissional da contabilidade tem a missão de, além de trabalhar com transparência, orientar sobre a importância do controle interno e das auditorias combatendo possíveis fraudes dentro das empresas e instituições. Assim, a profissão nos dá expectativas de desenvolver sempre um trabalho fidedigno de acordo com os atos normativos que a regem, contribuindo assim para uma sociedade mais justa.

Qual é seu sonho na área contábil?

Após conclusão da vida acadêmica, idealizamos em ser bem-sucedidos. Hoje aos 23 anos e aprovada no Exame de Suficiência, pretendo concluir minha graduação e me especializar na área de Auditoria para futuramente me tornar uma auditora fiscal.



Thaynara Cristina Dias de Sousa é graduanda em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário Alves Faria (Unialfa). Assistente Contábil/Fiscal na Empresa: Contac Contabilidade Eireli S/S



Marcus Vinícius Rodrigues Lima cursou as disciplinas Teoria Positiva em Contabilidade, Controladoria Avançada e Avaliação de Empresas II como Aluno Especial do Doutorado em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UnB). É Mestre em Administração pelo Centro Universitário Alves Faria (Unialfa). É Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Goiás (UEG). Tem MBA em Gestão Financeira, Controladoria e Auditoria pela Fundação Getúlio Vargas (FGV/SP) e Especialização em Administração Pública pela FGV/RJ. Atualmente é Coordenador dos Cursos de Graduação em Ciências Contábeis e Pós-graduação Lato Sensu do Unialfa.

Trajetória acadêmica



CONTABILIDADE

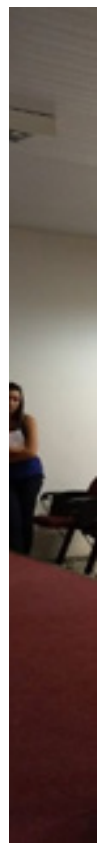


iniciei a minha trajetória acadêmica ao cursar Ciências Contábeis na Universidade Estadual de Maringá (UEM), no ano de 2006. Durante o curso, já atuava no mercado, tanto por estágio quanto de maneira efetiva. Sempre fui muito dedicada e gostava de estudar, o que me motivou a iniciar em 2011 a especialização lato sensu em Controladoria e Contabilidade na UEM. No entanto, mesmo cursando a especialização, sentia falta do ambiente acadêmico. Foi quando resolvi prestar o processo seletivo para o mestrado em Contabilidade na Universidade Federal do Paraná (UFPR). Conversei com alguns professores da UEM, os quais já me incentivavam a dar continuidade a vida acadêmica em função de eu ter recebido “Láurea Acadêmica” enquanto aluna de graduação. Sendo assim, re-

“ Considero que a entrada no mestrado, em março de 2012, foi um grande divisor de águas em minha trajetória, tendo em vista que muita coisa mudou deste então. ”

solvi que era isto o que eu queria para minha vida profissional, logo tentei o processo seletivo para o mestrado na UFPR em Curitiba e fui aprovada.

Considero que a entrada no mestrado, em março de 2012, foi um grande divisor de águas em minha trajetória, tendo em vista que muita coisa mudou deste então. As modificações foram desde cidade, morar sozinha, novas responsabilidades e grandes desafios. Passei a ter uma nova postura frente aos fatos, desenvolvi um pensamento crítico, passei a defender minhas opiniões. Além disso, as apresentações de seminário, as leituras realizadas, e o desenvolvimento de pesquisas me despertaram para um novo mundo que até então eu tinha um singelo conhecimento. Ainda no mestrado, conheci teorias,



técnicas estatísticas, bases de dados e de artigos que eu nem imaginava que existiam.

Em 2014, o curso de doutorado em Contabilidade foi credenciado pelo Programa de Pós-graduação em Contabilidade (PPGCONT) da UFPR, em que fui aprovada em 1º lugar. Iniciei o doutorado em março de 2014, sendo que nos dois primeiros anos cursei as disciplinas optativas e obrigatórias exigidas pelo PPGCONT, e nesse mesmo período desenvolvi o Projeto de Tese. A partir de 2016, com as disciplinas já finalizadas, a minha dedicação centrou-se no desenvolvimento teórico e prático da pesquisa. Ressalto que a pesquisa foi orientada pelo prof. Vicente Pacheco da UFPR e co-orientada pela professora Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, da UFMS.

A tese que defendi foi intitulada: "Associação dos estilos de liderança no uso do sistema de controle gerencial e o efeito moderador das características observáveis de gestores de topo: evidências em

empresas familiares do segmento supermercadista". No estudo, buscou-se associar os estilos de liderança e as características observáveis de gestores de topo (idade, nível de formação, experiência profissional, tempo no cargo e gênero) com o uso do Sistema de Controle Gerencial (SCG). Adicionalmente, modelos de uso de SCG foram propostos, o que possibilita que o público alvo identifique como os gestores de topo utilizam as ferramentas de controle gerencial. A escolha do tema foi em função do estudo pertencer à linha de pesquisa de Contabilidade e Controle Gerencial, uma das linhas de investigações do PPGCONT.

No dia 28/11/2017, defendi a minha tese, sendo a primeira doutora em Contabilidade formada por uma instituição do Paraná. Sinto-me privilegiada por este feito, e sou muito agradecida à UFPR e a todos os professores que fizeram parte dessa trajetória que se iniciou em 2012, quando comecei o mestrado em Contabilidade nessa mesma instituição. A pós-graduação é uma verdadeira

escola, com grandes desafios que nos capacitam para a vida. Reforço, portanto, que é muito gratificante ter estudado sempre em instituições públicas do Estado do Paraná.

Hoje posso dizer que toda a minha trajetória acadêmica foi fundamental para que eu desenvolvesse uma postura crítica e para todas as minhas conquistas profissionais. Ressalto que o apoio familiar foi essencial para tudo que conquisei neste período. Atualmente exerço a docência na Universidade Estadual do Centro-Oeste (Unicentro), em Guarapuava, e estou aguardando minha nomeação para professor efetivo nessa instituição. Pretendo continuar lecionando e desenvolvendo pesquisas na área de Contabilidade e Controle Gerencial. Acredito que dessa forma, posso contribuir para uma sociedade melhor. Para o futuro pretendo cursar pós-doutorado na área de Contabilidade.



Stella Maris Lima Altoé é doutora em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná (2014-2017) e Professora na Universidade Estadual do Centro-Oeste - Unicentro (2016-atual). Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná (2012-2014). Possui Graduação em Ciências Contábeis (2010) e Especialização em Controladoria e Contabilidade pela Universidade Estadual de Maringá (2013). Possui experiência profissional na área contábil. Atualmente desenvolve pesquisas, com ênfase em Contabilidade e Controle Gerencial.



Unialfa: Projeto domine o Leão

Em 2011, quando assumimos a Coordenação do curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário Alves Faria (Unialfa), a principal recomendação foi de dar ânimo e motivação para os alunos. O Unialfa foi idealizado como uma instituição de ensino superior de referência na área de negócios e traz em seu *slogan* a marca “A Melhor Escola de Negócios do Centro-oeste”. Logo, precisávamos pensar em ações que fossem de encontro com essa visão institucional.

Um dos diferenciais da instituição está nas metodologias de ensino adotadas em todos os cursos e uma delas é o *Peer Instruction* – Uma Metodologia Ativa para o Processo de Ensino e Aprendizagem. O método *Peer Instruction* (Instrução aos Pares, numa tradução literal) foi elaborado pelo professor Eric Mazur, da Universidade de Harvard, e tem alcançado grande sucesso nas universidades norte-americanas, aqui no Brasil já existem alguns grupos trabalhando com este método. Com o *Peer Instruction* busca-se tirar o foco do momento da aprendizagem da “transferência de informação”, fazendo com que o aluno busque informações primárias direto da fonte (leitura) e depois no encontro presencial em aula discuta com seus colegas.

Carecíamos aliar esse método a alguma ação específica para o curso de Ciências Contábeis. Começamos a pesquisar so-

bre as principais ações realizadas pelas instituições de referência em todo o Brasil e uma delas nos chamou bastante a atenção, uma ação social realizada por alunos e professores do curso de Ciências Contábeis no período da declaração de ajuste anual do imposto de renda pessoa física. Várias instituições já tinham a prática de promover esse tipo de ação, mas em formatos diferentes. Isso nos chamou muito a atenção porque, quando eu cursei a graduação, não tinha passado por esse tipo de experiência.

Dáí logo pensamos que, para capacitar os alunos a orientar os contribuintes sobre a declaração de ajuste anual do imposto de renda – pessoa física, com o objetivo de evitar erros que possam levar o contribuinte a cair na malha, ainda que sob a supervisão de professores, esses alunos precisariam se dedicar fora da sala de aula para que a capacitação fosse efetivamente proveitosa. Com o *Peer Instruction*, isso seria possível, uma vez que os alunos se dedicariam (por motivação própria) a estudar a legislação do imposto de renda de pessoa física, para depois, em sala de aula, entender como se dá o processo de preenchimento da declaração no programa da Receita Federal do Brasil, a partir de diversas simulações que seriam feitas.

A partir de então, pensamos no formato que seria ideal para iniciarmos esse pro-

jeto de forma que os alunos manifestassem interesse em participar. Pensamos em um nome para o projeto que efetivamente despertasse a atenção dos alunos e em uma conversa informal com alguns colegas, alguém disse: “vamos dominar o leão!” e a partir de então, chegamos ao nome que a cada ano se torna mais conhecido em Goiânia “Domine o Leão”. Com o nome do projeto definido, seus objetivos e estratégias para motivação dos alunos a participar, começamos a buscar parceiros para sua realização. Fizemos contato com alguns *shoppings* de Goiânia e apenas um deles demonstrou interesse pela parceria, o Araguaia *Shopping*, localizado no Terminal Rodoviário de Goiânia.

Em 2012, primeira edição do projeto, o Núcleo de Práticas Contábeis selecionou 40 alunos do curso de Ciências Contábeis para capacitá-los por meio de um curso de formação, com 20 horas de carga horária, realizada em dois sábados, por dois professores. A partir dessa capacitação, a ação foi realizada no Araguaia *Shopping* no período de duas semanas. Para ser atendido, o contribuinte precisava levar os documentos pessoais e também um quilo de alimento não perecível para doação a entidades de caridade.

Nessa primeira edição, os alunos não demonstraram muito interesse em participar. A motivação nos alunos que bus-

cávamos só veio depois da realização da ação no *shopping*, quando os alunos que participaram começaram a compartilhar com os demais colegas a experiência que vivenciaram. Já na primeira edição, ganhamos destaque na imprensa local, com participação ao vivo em telejornais e também em rádios. Essa notoriedade foi fundamental para que os alunos despertassem interesse em participar nas próximas edições. Conseguimos atender a um total de noventa e oito contribuintes no período de dez dias. A partir de então, a cada ano, há uma acirrada disputa pelos alunos para garantir uma vaga no projeto, o que nos fez repensar até o modelo de seleção para privilegiar os alunos que efetivamente se destacam no curso e demonstram interesse em aprender o máximo possível.

Em 2013, na segunda edição, fomos procurados por outro *shopping* de Goiânia para realizar essa ação lá, mas em função da parceria que já estava estabelecida com o Araguaia *Shopping* (sólida até hoje), optamos por permanecer apenas com eles. A partir de então, observamos outras instituições em Goiânia promovendo ações em formato parecido, o que demonstrou que realmente conseguimos

alcançar o nosso principal objetivo. Depois do segundo ano do projeto Domine o Leão, os alunos do curso de Ciências Contábeis apresentaram melhora na performance das notas, além de apresentarem maior nível de motivação quanto a profissão escolhida. A taxa de crescimento de alunos de transferência de outras IES para o Unialfa cresceu acima da média da instituição, e se comparado aos anos de 2012, 2011 e 2010, cresceu quase 60%, o que reflete o valor agregado ao curso de Ciências Contábeis por meio desse projeto, hoje nossa principal marca. Na edição de 2017, alcançamos a marca de quatrocentos e vinte e três contribuintes atendidos por meio do Projeto Domine o Leão em sete dias, um crescimento de 332%, se comparada a primeira edição, em 2012.

Na seleção de 2017, o aluno Pablo Fabrício Ferreira Costa estava cursando o 6º período. Ele disse que desde seu ingresso no Unialfa esperou ser selecionado para o projeto e teve receio de não conseguir participar em 2017, pois essa seria sua penúltima chance. Para ele, participar do Domine o Leão foi uma experiência fantástica porque ele pôde colocar em prática tudo o que aprendeu, e a responsa-

bilidade que carregou durante o projeto fez com que ele estudasse cada vez mais.

Para que alcançássemos esses resultados, foi fundamental estabelecer parcerias com a Receita Federal do Brasil (RFB), com o Conselho Regional de Contabilidade de Goiás (CRCGO) e também com os principais escritórios de contabilidade de Goiânia. Em 2017, o Núcleo de Práticas Contábeis, criado em 2012, deixa de existir para dar lugar a um projeto maior, o Núcleo de Apoio Fiscal (NAF) da RFB, que, entre outras ações, buscará atender aos contribuintes da RFB dentro do Unialfa para serviços específicos.

Indicadores de qualidade do ensino do Ministério da Educação (MEC) confirmam que estamos no caminho certo. O curso de Ciências Contábeis do Unialfa obteve conceito 4 no Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes (Enade) 2015, ocupando o primeiro lugar no Estado de Goiás entre as Instituições de Ensino Superior privadas. Também lidera o *ranking* das IES privadas de Goiás na segunda edição de 2017 do Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade.



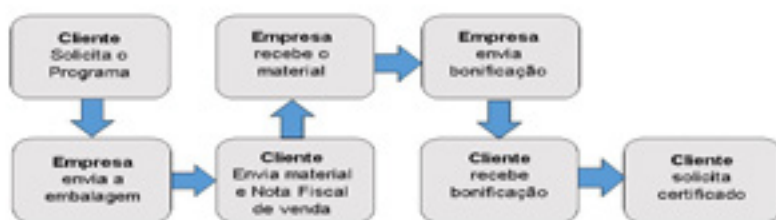
Logística Reversa, Mecanismos Fiscais, Aspectos Tributários e Contabilidade Ambiental

Por Milena Neves de Lima, Marta Amorim e Paulinho R. Stefanello

Com o avanço tecnológico, evidenciou-se a obsolescência dos produtos, ficando vantajoso comprar produtos novos em vez de consertá-los, o que faz aumentar os resíduos no meio ambiente. Quando os produtos se tornam obsoletos, estragam ou danificam e é necessário que eles retornem a seus pontos de origem para que estes deem o devido descarte, evitando assim danos ao meio ambiente conforme preconizado na Política Nacional dos Resíduos Sólidos (PNRS). Em virtude da alta demanda de novas tecnologias com melhorias de processo [desempenho técnico x redução de preços], a competitividade de mercado tem sido cada vez mais acirrada, ocasionando um alto nível de obsolescência dos produtos. Com isso é de fundamental importância prever como se dará o descarte dos bens.



Figura 1 – Etapas do programa



Fonte: Cenário adaptado a partir das informações da empresa (2016)

A busca pela imagem institucional com utilização da Contabilidade Ambiental por meio de seus conceitos poderá trazer diversos benefícios, podendo ser na esfera fiscal, ambiental e social. A multinacional analisada desenvolveu mecanismos na tentativa de diminuir impactos causados no meio ambiente pelos seus produtos, em que o cliente, na sua necessidade de desfazer-se dos produtos, contata a empresa que mecaniza todo o processo por meio de uma transportadora. Com a devolução do material, ganham-se créditos para futuras compras. O material recolhido é tratado e separado, sendo reaproveitados e vendidos, e os que não servem para uso, são destinados a uma empresa de aterros industriais.

Por meio de pesquisa bibliográfica e estudo de caso, foi possível descrever e identificar a aplicação dos mecanismos fiscais, aspectos tributários e a contabilidade ambiental na logística reversa do pós-consumo.

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

LOGÍSTICA REVERSA

O tempo decorrido desde a produção original de um produto até seu desgaste por uso é o que consideramos ciclo de vida útil. Após este ciclo, eles são descartados pela sociedade, (LEITE, 2009). A Política Nacional dos Resíduos Sólidos (PNRS) define o ciclo de vida do produto como sendo uma "série de etapas que envolvem o desenvolvimento do produto, a obtenção de matérias-primas e insumos, o processo produtivo, o consumo e a disposição final" (BRASIL, 2010). Existem bens que, após serem utilizados, podem destinar-se ao mercado novamente, como por exemplo, os automóveis e vestuário. Porém, quando atingem seu ciclo de vida efetivo, os produtos podem ser remanufaturados ou reciclados (LEITE, 2009).

Para Paoleschi (2013), a reciclagem consiste em transformar objetos e materiais

já utilizados em produtos novos para o consumo. Isto é necessário, pois esta atitude traz vários benefícios para o meio ambiente. O Art. 3 da PRNS define a reciclagem como o processo de transformação de alteração das propriedades dos resíduos sólidos para assim transformá-los em insumos ou novos produtos. Já a reutilização é o processo de reaproveitamento dos resíduos sólidos sem transformação. Quanto à remanufatura, consiste no reaproveitamento de algumas partes do produto para a fabricação de outro com a mesma finalidade do anterior. Caso o produto seja desmontado e, a partir de suas peças criado um novo, este processo denomina-se "desmanche" (LEITE, 2009).

Os bens, segundo Dias (2003, apud RAZZOLINI FILHO, 2012), podem ser classificados em produtos duráveis, que são avaliados pela sua vida útil, produtos não duráveis, que são de consumo imediato, tais como os alimentos.

De acordo com Ballou (2001), os produtos tornam-se obsoletos, estragam ou se danificam, sendo necessário seu retorno aos pontos de origem para que seja feito o descarte apropriado. São várias as razões para a adoção da logística reversa. Podemos destacar a causa ambiental, na qual a empresa será legalmente responsável por todo o ciclo de vida de seus produtos, destinando-os corretamente após seu consumo, reduzindo assim os impactos ambientais, e com isso ela passa a seus clientes e fornecedores uma visão de empresa "ecologicamente correta". Outra razão são os benefícios financeiros gerados com a redução dos custos com a reutilização de embalagens ou reaproveitamento de materiais (RODRIGUES et al., 2002).

A logística reversa trata do retorno dos bens do pós-venda e pós-consumo aos

Quadro 1 – Definição dos bens

Bens descartáveis	Vida útil média de algumas semanas e não mais que seis meses. Alguns exemplos são brinquedos, fraldas, jornais
Bens duráveis	Vida útil média variando de alguns anos a algumas décadas. Automóveis, eletrodomésticos e aviões são alguns exemplos desta categoria
Bens semiduráveis	Vida útil de alguns meses. Esta é uma categoria intermediária e está representada por baterias de veículos, óleos lubrificantes, bateria de celulares, entre outros

Fonte: adaptado de Leite (2009).

centros produtivos, através de canais de distribuição diversos (PALOESCHI, 2013). A logística reversa no pós-venda, segundo Silva (2012), são as atividades relacionadas às necessidades que podem ocorrer após os clientes terem efetuado a compra de um produto. Os problemas mais comuns são com a garantia e com a qualidade.

A principal preocupação da logística reversa do pós-consumo é reduzir o impacto de atuação da empresa no meio ambiente e, assim, melhorar sua imagem perante a sociedade como um todo (SILVA, 2012 p. 106).

POLÍTICA NACIONAL DE RESÍDUOS SÓLIDOS (PNRS)

Cresce cada vez mais as políticas públicas para tratar da preocupação com a preservação dos recursos naturais e a saúde pública associada a resíduos sólidos. Em reflexo a isso, surgiu a Política Nacional de Resíduos Sólidos (PNRS), que foi aprovada em junho de 2010 e sancionada pela Presidência da República, na forma da Lei n.º 12.305, de 2 de agosto de 2010. O Art. 4 diz que o objetivo da PNRS é reunir um conjunto de princípios, objetivos, instrumentos, diretrizes, metas

e ações para o adequado gerenciamento dos resíduos sólidos. Ela é de responsabilidade do governo federal, mas há a participação dos estados, Distrito Federal e municípios (ARAÚJO; JURAS, 2011).

No Art. 30 é instituído que a responsabilidade compartilhada abrange os fornecedores, importadores, distribuidores e comerciantes, consumidores e titulares dos serviços públicos de limpeza urbana, para diminuir o volume de resíduos sólidos, e diminuir os impactos causados à saúde humana e à qualidade ambiental. No Art. 32, a lei diz que as empresas devem fabricar suas embalagens com materiais que permitam sua reutilização ou sua reciclagem. No Art. 33, estão mencionados os fabricantes, importadores, distribuidores e comerciantes que estão obrigados a estruturar e implementar um sistema de logística reversa, no retorno dos produtos após o uso pelo consumidor. Araújo e Juras (p. 139, 2011) complementam o Art. 33 da seguinte forma: Os fabricantes e os importadores darão destinação ambientalmente adequada aos produtos e às embalagens reunidos ou devolvidos, sendo o rejeito encaminhado para a disposição final ambientalmente adequada, na forma estabelecida pelo órgão competente do Sisnama.

Estão previstos na Lei (Art. 8) incentivos fiscais, financeiros e creditícios. No Art. 44, diz que a União, os estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir normas para conceder os incentivos, observando a Lei da Responsabilidade Fiscal para as "indústrias e entidades dedicadas à reutilização, ao tratamento e à reciclagem de resíduos sólidos produzidos no território nacional".

LEI DO BEM

A Lei n.º 11.196/2005, de 21 de novembro de 2005, que passou a ser conhecida como "Lei do Bem", cria a concessão de incentivos fiscais às pessoas jurídicas nas quais possuem investimentos com Pesquisa e Desenvolvimento (P&D). Os Arts. 47 e 48 (capítulo IX – Da contribuição de PIS/Pasep e da Cofins) descrevem os critérios sobre a suspensão de PIS e da Cofins.

NOTA FISCAL ELETRÔNICA E SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED)

O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) vem sendo desenvolvido desde 2005 e tem como finalidade a integração eletrônica das arrecadações das três esferas. É um sistema composto por três

Figura 2 – Área de atuação da logística reversa empresarial direta e logística reversa



Fonte: LEITE (2009)

Quadro 2 – Descrição NCM de Sucata

Seção	Seção XIV	Pérolas naturais ou cultivadas, pedras preciosas ou semipreciosas e semelhantes, metais preciosos, metais folheados ou chapeados de metais preciosos (plaquê), e suas obras; bijuterias; moedas
Capítulo	74	Cobre e suas obras
Posição	7404	Sem descrição
Subposição	7404.00	Sem descrição
Item	7404.00.0	Sem descrição
Subitem	7404.00.00	Desperdícios e resíduos, de cobre.

Fonte: adaptado da TIPI (2015)

subprojetos: Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), Escrituração Contábil Digital (ECD) e Escrituração Fiscal Digital (EFD). A implantação do SPED e NF-e visa a economia referente a guarda de papel e a simplificação das obrigações acessórias (BONFIM et al., 2012).

Segundo o Art. 2 do Decreto n.º 6.022/2007, o SPED serve para unificar as atividades de recepção, validação e armazenamento e autenticação dos documentos que integram a escrituração contábil e fiscal. O SPED iniciou o projeto Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) em parceria com 19 empresas de diversos estados. A primeira fase ocorreu em julho de 2006 quando foram emitidas, simultaneamente, NF em papel e NF-e nos modelos A e 1-A. O projeto foi aperfeiçoado em 2007 e em 2008 foi estabelecido prazo para sua adesão. O objetivo da NF-e foi implantar um modelo nacional, simplificado e que substitui o documento fiscal em papel. A NF-e é um documento eletrônico, com fins fiscais. Sua validade se dá por meio da assinatura digital do remittente e pela recepção do Fisco, do documento eletrônico (BONFIM et al., 2012). A NF-e é emitida pela internet, na qual a empresa expede um arquivo eletrônico para a Secretaria da Fazenda do Estado. A Secretaria recebe este arquivo e já confere sua autenticidade e integridade pelo certificado digital (que serve para garantir a autenticidade e a integridade nas transações eletrônicas das empresas). Após confirmação, a nota fiscal fica disponível para consulta (OLIVEIRA et al., 2011).

NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM)

As nomenclaturas foram criadas para fazer a identificação das mercadorias no comércio internacional. Ela se tornou necessária para facilitar o processo de troca comercial entre as nações. Com isso, foi desenvolvido um Sistema Harmonizado, introduzido em 1985, que tinha como objetivo a criação de um sistema mundial único para designação e codificação de mercadorias. O SH é uma nomenclatura sistemática, e sua estrutura consiste numa lista ordenada de Posições, divididas em Subposições. As mercadorias são ordenadas de acordo com seu grau de elaboração: quanto maior a participação humana em sua elaboração mais elevado o número do capítulo em que estará classificado (MDIC, 2016).

Conforme a Tabela de Incidência do IPI (TIPI), "as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente".

IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)

O Imposto Sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e Prestação de

“ A NF-e é um documento eletrônico, com fins fiscais. ”

Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um imposto estadual, e suas normas estão previstas na "Lei Kandir" (Lei complementar nº 87/1996, alterada pelas leis complementares 92/2007, 99/1999, 102/2000 e 122/2006) (OLIVEIRA et al., 2011). O ICMS está presente quando tomamos um café, quando compramos uma caneta, quando ouvimos rádio, ou seja, o ICMS está presente em quase tudo o que fazemos. (PÉGAS, 2014).

Por ser um imposto estadual, cada Estado tem sua legislação própria, o que gera um alto grau de complexidade, pois as mercadorias não circulam apenas em seus limites territoriais, e muitas das vezes os Estados de origem e destino não possuem as mesmas alíquotas. Este fato favorece a "guerra fiscal", que é a prática de alíquotas diferenciadas e a concessão de benefícios fiscais em determinados Estados, visando atrair mais investimentos para seu território (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010).



Quadro 3 – Estrutura CFOP

Operações/prestações	Origem	Inicia com	Exemplo
De Entrada	Do estado	1	1.101
	De outro estado	2	2.101
	Do exterior	3	3.101
Operações/prestações	Destino	Inicia com	Exemplo
De Saída	Para o estado	5	5.101
	Para outro estado	6	6.101
	Para o exterior	7	7.101

Fonte: ANDRADE; LINS; BORGES (2013)

Conforme o Art. 14 da Lei n.º 11.580/96-RICMS/PR, as alíquotas do Estado do Paraná são definidas de acordo com a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). O Art. 65 e Art. 564 do RICMS/PR dizem respeito ao pagamento e diferimento do ICMS nas operações com sucatas de metal, bem como lingotes e tarugos de metais não ferrosos.

CÓDIGOS FISCAIS DE OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES (CFOP)

Os Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP) visam aglutinar em grupos homogêneos as operações e prestações realizadas pelos contribuintes do ICMS. O CFOP evidencia as origens ou destino e qual o tipo da operação ou prestação. Os códigos têm 4 dígitos (Quadro 2), sendo diferenciados pelos primeiros, de entrada com inicial 1 corresponde às operações estaduais, interestadual com início 2 e exportação com início 3. Quanto às saídas, inicial 5 corresponde às saídas estaduais, 6 interestaduais e 7 exportações, os demais especificam qual o tipo de operação/ prestação (ANDRADE; LINS; BORGES; 2013).

CONTABILIDADE AMBIENTAL

A causa de combate à poluição é uma obrigação de toda a sociedade, por isso várias áreas da ciência vêm tentando contribuir com essa causa. A contabilidade não é diferente e vem se adaptando

e se ajustando a esses eventos e transações da natureza que causam certo impacto econômico-financeiro nas empresas. Portanto é possível observar que o objetivo da Contabilidade Ambiental é “identificar, mensurar, e esclarecer eventos e transações econômico – financeiros que estejam relacionados com a proteção, preservação e recuperação ambiental para assim evidenciar a situação patrimonial de uma entidade” (RIBEIRO, 2010, p. 45). Bergamini (2007, apud SILVA, 2011) afirma que a Contabilidade Ambiental é o registro do patrimônio ambiental (bens, direitos e obrigações ambientais) de uma organização. É considerado ativo ambiental todos os bens e direitos que a empresa possui e que gerem benefícios econômicos futuros e que visem à preservação, proteção e recuperação ambiental (RIBEIRO, 2010). Já para Tinoco e Kraemer (2011), ativo ambiental são os bens adquiridos pela companhia que têm como finalidade controle, preservação e recuperação do meio ambiente, podendo ser representado como, por exemplo, os investimentos em máquinas, equipamentos e instalações com a intenção de amenizar os impactos causados ao meio ambiente.

Os passivos ambientais, segundo a Norma e Procedimento de Auditoria (NPA) número 11, é “toda agressão que se praticou/ pratica contra o meio ambiente e consiste no valor dos investimentos necessários para reabilitá-lo, bem como em

multas e indenizações”. Já Ribeiro (2010) conclui que os passivos ambientais são os sacrifícios econômicos que são utilizados para preservar, proteger e recuperar o meio ambiente.

Como receita ambiental, podem ser classificados os recursos auferidos pela entidade, em decorrência da venda de seus subprodutos ou de materiais reciclados (CARVALHO, 2007, apud SILVA, 2011). Para os autores Tinoco e Kraemer (2011), as receitas podem decorrer da venda de produtos de sobras de insumos da produção, de produtos reciclados e reduções do consumo de matéria-prima, energia e água.

Segundo Tinoco e Kraemer (2011), as despesas ambientais são geradas a partir do tratamento de resíduos, tratamento de emissões, de descontaminação, restauração e da prevenção de contaminação relacionados à atividade-fim da empresa. Podem ser classificados como despesa ambiental todos os gastos envolvidos com o gerenciamento ambiental consumidos no período e incorridos na área administrativa, como por exemplo, investimentos ambientais de natureza permanente, tais como os móveis e utensílios, os quais darão origem às despesas de depreciação de imobilizados (RIBEIRO, 2010).

ANALISE E CONSIDERAÇÕES

O primeiro passo do programa consiste na solicitação do cliente via acesso web site da companhia para a retirada dos materiais (tendo obrigatoriamente no mínimo 75kg de sucata), no qual é feito um cadastro informando dados como razão social, CNPJ e endereço, caracterizando a responsabilidade compartilhada, preconizada no Art. 30 da PNRS. Após este cadastro ocorrem o 2º passo e 3º passo; a companhia fornece e envia a quantidade necessária das embalagens apropriadas para o transporte. A Nota Fiscal é o

principal instrumento da relação. Assim que a empresa recebe os materiais (4º passo), fazem a pesagem para obtenção da quantidade exata de sucata recolhida que será utilizada no cálculo da bonificação. O 5º passo é exatamente o cálculo da bonificação que dá ao cliente o direito de trocar por novos produtos disponíveis no programa. Com o valor da bonificação em mãos, denominado pela companhia de "Cheque verde", conclui-se o 6º passo. O 7º e último passo consiste no direito do cliente solicitar à companhia um certificado de "Ecologicamente correto", por ter dado a destinação certa aos seus resíduos. Em última análise, o programa resume-se em uma permuta, ou seja, a troca da sucatas por créditos para novas compras de produtos da sua marca, valorizando a imagem da companhia. Desde a solicitação do cliente até a emissão do certificado, os instrumentos utilizados foram os fiscais, em específico o uso da nota fiscal eletrônica, com ênfase no cadastro do cliente pessoa jurídica, o CFOP, a NCM, valores fiscais e comerciais.

Observou-se que, desde sua criação em 2007, o programa teve como foco o meio ambiente, ou seja, a empresa já atendia aos objetivos principais da PNRS antes de sua promulgação, que ocorreu apenas em 2010. A empresa, além de recolher sua sucata, recolhe também de outras marcas sem nenhum custo adicional. Já no aspecto contábil, a receita oriunda da comercialização das sucatas não foi classificada como Receita Ambiental, mas como Receita Operacional. A companhia, ao vender a sucata para obter incentivos fiscais já prescritos na norma jurídica, deve atentar ao regime tributário de seu cliente, devendo este recolher o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, pela modalidade de Lucro Real. Com isto ficaria isenta do recolhimento de PIS e Cofins conforme Art. 48 da Lei 11.196/2005. Observou-se que o NCM utilizado pela companhia

(posição 74.04 da TIPI) estava na lista de isenção, porém não foi utilizada até o presente estudo. Como sugestão, a Contabilidade Ambiental poderá encontrar no processo reverso do pós-consumo, a materialização dos Ativos, Passivos, Receitas e Despesas, por estarem correlacionas com a proteção, preservação e recuperação ambiental, sendo esta sugerida para a multinacional.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, E. S. et al. Contabilidade Tributária: um enfoque prático nas áreas federal, estadual e municipal. São Paulo: Atlas, 2013.

ARAÚJO, S. M.; JURAS, I. A. Comentários à Lei dos Resíduos Sólidos. São Paulo: Pillares, 2011.

BALLOU, R. H. Gerenciamento da Cadeia de Suprimentos: planejamento, organização e logística empresarial. 4. ed. Porto Alegre: Bokman, 2001.

BEUREN, I. M. Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BONFIM, D. P. et al. Nota fiscal eletrônica: uma mudança de paradigma sob a perspectiva do fisco estadual. In.: ConTexto, Porto Alegre, v. 12, n. 21, p. 17-28, 1º semestre 2012.

BRASIL. Decreto n. 6.080 de 28 de setembro de 2012. Aprova o regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – RICMS. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 6.080 de 28 de setembro de 2012. Disponível em <<http://www.sefnet.pr.gov.br/dados/SE-FADOCUMENTOS/106201206080.pdf>>. Acesso em 15/07/2016.

BRASIL. Decreto n. 7.660 de 23 de dezembro de 2011. Aprova a tabela de incidência do imposto sobre produtos industrializados - TIPI. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 7.660 de 23 de dezembro de 2011.

BRASIL. Lei n. 12.305 de 02 de agosto de 2010. Institui da Política Nacional de Resíduos

“Desde a solicitação do cliente até a emissão do certificado, os instrumentos utilizados foram os fiscais, em específico o uso da nota fiscal eletrônica, com ênfase no cadastro do cliente pessoa jurídica, o CFOP, a NCM, valores fiscais e comerciais.”



Sólidos. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 12.305 de 02 de agosto de 2010. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 24/03/2016.

BRASIL. Decreto n. 6.022 de 22 de janeiro de 2007. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 6.022 de 22 de janeiro de 2007. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 05/08/2016.

BRASIL. Lei n. 11.196 de 21 de novembro de 2005. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 11.196 de 21 de novembro de 2005. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 16/11/2016.



BRASIL. Lei Complementar n. 87 de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 87 de 13 de setembro de 1996. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 27/07/2016.

BRASIL. Lei n. 11.580 de 14 de novembro de 1996. Dispõe sobre o ICMS com base no art. 155, inc. II, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal e na Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 e adota outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 11.580 de 14 de novembro de 1996.

BRASIL. Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e

institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 5.172 de 25 de outubro de 1966.

FABRETTI, L. C. Contabilidade Tributária. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MDIC, Identificando seu produto no mercado internacional. Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços. Disponível em <http://www.mdic.gov.br/sistemas_web/aprendex/default/index/conteudo/id/22>.

PAOLESCHI, B. Logística Industrial Integrada: do planejamento, produção, custo e qualidade à satisfação do cliente. 3. ed. São Paulo: Érica, 2013.

PÊGAS, P. H. Manual de Contabilidade Tributária. 8. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2014.

RAZZOLINI FILHO, E. Logística Empresarial no Brasil: tópicos especiais. 2 ed. Curitiba: Dialógica, 2012.

REZENDE, A. J. et al. Contabilidade Tributária: entendendo a logística dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RIBEIRO, M. S. Contabilidade Ambiental. São Paulo: Saraiva, 2010.

SILVA, A. F. Fundamentos da Logística. 1. ed. Curitiba: Editora do Livro Técnico, 2012.

SILVA, B. G. Contabilidade Ambiental: sob a ótica da contabilidade financeira. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

TINOCO, J. E.; KRAEMER, M. E. Contabilidade e Gestão Ambiental. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.



Milena Neves de Lima é bacharel em Ciências Contábeis (2016) pelo Instituto Federal do Paraná. Trainee Auditoria - Ernest Young.



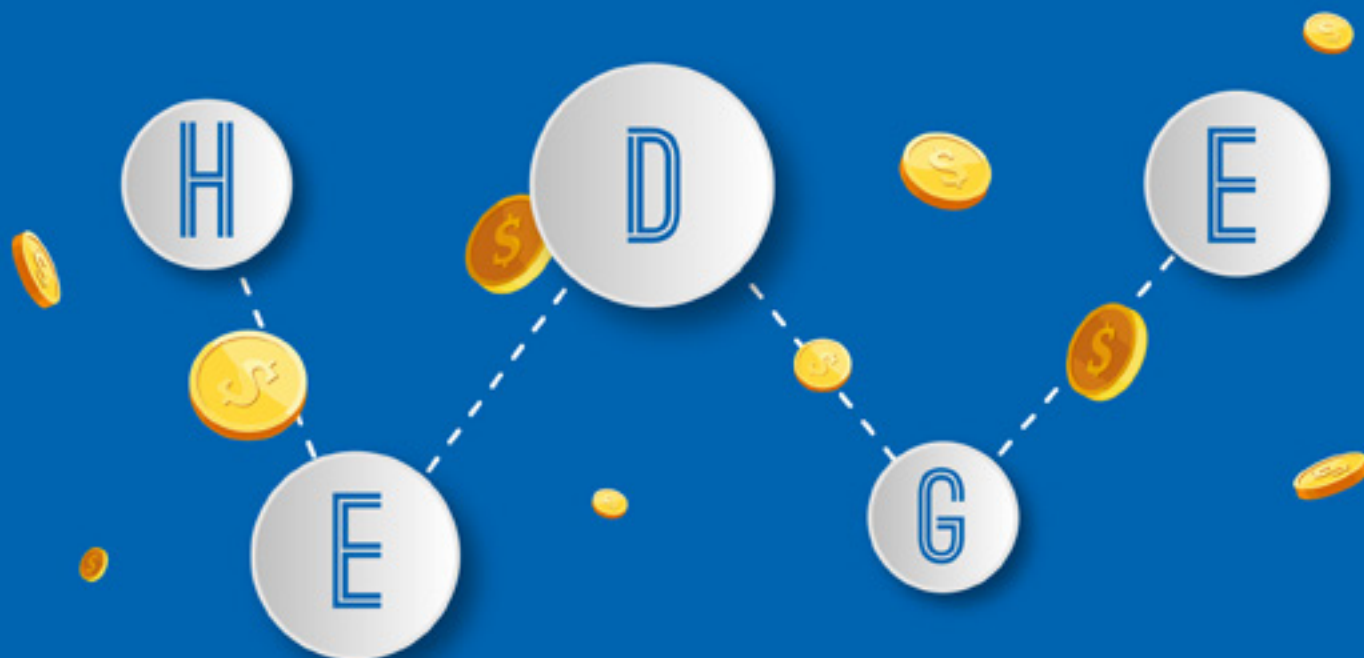
Marta Amorim é bacharel em Ciências Contábeis pelo Instituto Federal do Paraná (2016), Assistente de Controladoria Pleno - Racco Cosméticos.



Paulinho R. Stefanello é bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade Estadual de Ciências e Letras de Paranavaí (2000), Especialização em Direito Processual Tributário pela UNICEMP (2004), Mestre em Governança e Sustentabilidade pelo ISAE/FGV (2015). Professor do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Paraná IFPR. Campus - Curitiba.

Contabilidade de *Hedge* e seu impacto na apuração do resultado das empresas

Por Cybelle Carla da Silva, Flávia Karla Gonçalves Santos, Joenison Batista da Silva e Marcos Diego dos Santos



A influência de fatores que afetam a cotação da moeda estrangeira passou a integrar o planejamento financeiro de algumas empresas. Por conta disso, muitas organizações passaram a utilizar instrumentos financeiros derivativos e a contabilidade de *hedge* para proteger o patrimônio da entidade. Nesse viés, o objetivo deste artigo é analisar os aspectos relevantes na contabilidade de *hedge* sob a ótica do Pronunciamento Técnico CPC 38, editado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC (2009). Além disso, pretende-se avaliar o impacto que a contabilidade de *hedge* provoca no resultado das entidades que optam por esta escrituração contábil. Assim, a problemática que norteou a investigação da pesquisa foi: como a contabilidade de *hedge* pode afetar o

resultado contábil das empresas? Como base teórica, foram examinadas as obras de Lozardo (1998), Hull (2001), Souza (2008), Mourad (2010), Ramos (2014), dentre outros autores. Para facilitar a compreensão da temática abordada, foi proposto um caso exemplificativo adaptado do anexo da Deliberação nº 566/2008 da Comissão de Valores Mobiliários, com o emprego de instrumento financeiro derivativo para proteger um fluxo de caixa recebível, contra o risco de variação cambial. Após análise do caso proposto, foi possível verificar um impacto positivo na apuração do resultado em virtude do uso da contabilidade de *hedge*.

Palavras-chave: Instrumentos Financeiros; Derivativos; Contabilidade de *Hedge*; Resultado Contábil.

1. INTRODUÇÃO

Antigamente, o gestor empresarial não se preocupava com as variáveis que eram restritas às entidades financeiras, tais como o câmbio e a taxa de juros. Todavia, o conhecimento sobre os fatores que influenciam nessa cotação fez com que, atualmente, o administrador incorporasse essa realidade no planejamento financeiro, buscando medidas para minimizar ou eliminar os efeitos negativos sobre a lucratividade das firmas.

Sob esse prisma, as empresas passaram a adotar políticas para combater a volatilidade no mercado monetário, através da contratação de instrumentos financeiros derivativos e da utilização da contabilidade de *hedge* (*hedge accounting*), ferra-

mentas consideradas valiosas para proteger o patrimônio da entidade.

Segundo Guerra (2009), o uso de derivativos tem se tornado cada vez mais popular entre as companhias, face a sua grande eficácia nos resultados econômicos e financeiros. No entanto, esses instrumentos também podem ser empregados meramente para fins especulativos, com a finalidade de proporcionar alavancagem financeira. Conquanto, para este caso os instrumentos não devem ser designados para fins de proteção, conforme reza a Orientação Técnica OCPC n.º 03/2009.

Assim, o objetivo do presente artigo é analisar os aspectos relevantes na contabilidade de hedge sob a ótica do Pronunciamento Técnico CPC 38, editado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC (2009), o qual fora redigido com base no *International Accounting Standard (IAS) n.º 32*. Além disso, pretende-se avaliar o impacto que essa escrituração provoca no resultado das entidades.

Nesse viés, a relevância temática está alicerçada na mudança que a contabilidade de hedge pode ocasionar na apuração do resultado contábil das firmas. Por exemplo, em maio de 2013, face à volatilidade do câmbio e à crise internacional, a empresa Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobras) mudou a forma de contabilização nos efeitos dos instrumentos financeiros com a finalidade de proteger partes das exportações futuras e das obrigações financeiras.

Tal atitude originou uma repercussão no mercado financeiro entre os investidores, na mídia e no meio político, acusando os dirigentes da estatal de manipular as informações contábeis para maximizar os resultados positivos da empresa, ocultar os encargos financeiros e alavancar o preço das ações.

A mudança na contabilização dos instrumentos financeiros, destinados a proteger os ativos e passivos da Petrobras, fez a empresa reduzir significativamente as despesas financeiras e aumentar o lucro líquido no segundo trimestre de 2013.

Face à polêmica gerada, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) abriu uma investigação contra a Petrobras e outras empresas brasileiras que adotaram a contabilidade de hedge para se protegerem das oscilações de mercado.

“ O importante é que, em termos econômicos, tenham potencial de conversão em moeda. ”

Nesse quadro de ideias, a problemática que norteou a investigação desta pesquisa foi: como a contabilidade de hedge pode afetar o resultado contábil das empresas?

Ressalta-se que esta investigação tem como finalidade obter resultados não como ponto de chegada, mas, sim, como ponto de partida para discussões e embates acerca da temática e, assim, compreender melhor as suas particularidades.

CONTABILIDADE DE HEDGE

Pensar sobre contabilidade de hedge requer uma breve discussão sobre a definição de ativo, passivo, instrumentos financeiros, derivativos e suas exigências na divulgação em notas explicativas às demonstrações contábeis.

Segundo Sá (1999), o ativo, em termo quantitativo, representa a substância

traduzida em valor que é utilizada com a finalidade de satisfazer às necessidades patrimoniais. Ainda segundo este autor, o ativo é o investimento que a entidade faz para formar a sua base patrimonial.

Na visão de Marion (2009), o ativo só tem fundamento se possuir valor econômico e potencial de serviço para gerar fluxo de caixa imediato ou futuro, seja direta ou indiretamente. Além disso, é utilizado com o propósito de gerar receitas que superem o seu custo de aquisição.

Lopes e Martins (2005) relatam que devem ser considerados ativos não só os de propriedade da entidade, como também os por ela controlados como consequências de eventos pretéritos. Portanto, a personalidade jurídica do ativo não é o foco, e sim, os benefícios futuros que ele pode gerar.

Para Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009), os benefícios futuros que os ativos proporcionam devem ser de caráter contínuo, independente de estar sob o controle da entidade ou de terceiros. O importante é que, em termos econômicos, tenham potencial de conversão em moeda.

Os ativos são compostos por bens e direitos que estão à disposição da empresa para fornecerem um fluxo de vantagens de ordem positiva. Consoante Santos (2007), os ativos que produzem uma fluidez monetária são considerados ativos financeiros.

Quanto ao passivo, Sá (1999) menciona que é o montante de recurso captado de terceiros como fonte na formação da substância patrimonial. Ou seja, representa a totalidade das dívidas contraídas pela empresa.

Para Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009), o passivo compreende os compromissos da empresa na forma de

obrigações em moeda, bens e serviços a terceiros. Logo, o passivo é uma exigência futura de transferência de ativos ou prestação de serviços resultantes de eventos passados.

Lopes e Martins (2005) declaram que a relação legal não é o único fator determinante no reconhecimento dos passivos, mas também quando seja consideravelmente provável a ocorrência de sacrifícios futuros.

Hendriksen e Breda (2012) defendem que o passivo constitui-se não apenas com a aquisição de bens ou serviços de terceiros. Basta a ocorrência de uma perda sofrida ou a expectativa de uma exigibilidade, independentemente do conhecimento do seu valor ou da data de ocorrência do fato. Neste caso, a obrigação deve ser reconhecida por meio de uma estimativa razoável.

De acordo com Mourad (2010), os passivos que criam o ônus de trocar ativos financeiros com outras empresas de modo desfavorável para a entidade ou que possam ser quitados por meio de ações da própria empresa são chamados de passivos financeiros.

Quanto aos instrumentos financeiros, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC, 2009, p.5), em seu Pronunciamento Técnico CPC 19, define como sendo “qualquer contrato que dê origem a um ativo financeiro para a entidade e a um passivo financeiro ou título patrimonial para outra entidade”. Por título patrimonial entende-se todo acordo que assegure um interesse residual nos ativos de uma empresa após a total dedução de seus passivos.

Dito isto, os instrumentos financeiros podem ser classificados em quatro categorias, a saber:

- Ativo financeiro ou passivo financeiro mensurado ao valor justo por meio do resultado: são ativos ou passivos obtidos com o propósito de venda ou recompra para a realização de lucros, desde que haja evidências de que serão negociados em curto prazo. Além disso, são utilizados como derivativos, desde que não se constituam como garantia financeira ou instrumento de hedge. Segundo Mourad (2010), um ativo financeiro ou passivo financeiro é designado nesta categoria no momento da sua aquisição, tornando-se irrevogável sua reclassificação em outra categoria;

- Ativos mantidos até o vencimento: são ativos não qualificados como derivativos que possuem um fluxo de pagamentos fixos ou determináveis e com prazo de vencimento definido, e que a entidade não tem a intenção de realizá-los antes do vencimento;

- Empréstimos e recebíveis: são ativos não derivativos que não são cotados em mercado ativo e possuem pagamentos fixos ou determináveis;

- Ativos financeiros disponíveis para venda: nesta categoria são classificados os ativos não derivativos que não foram designados nas três categorias anteriores. Os ativos disponíveis para a venda são mensurados pelo valor justo.

Os ganhos ou perdas nos ativos e passivos financeiros mensurados ao valor justo por meio do resultado devem ser reconhecidos imediatamente no resultado do período, salvo se optarem por uma estrutura de hedge, conforme reza o Pronunciamento Técnico CPC 38 (CPC, 2009).

Por outro lado, as vantagens ou desvantagens auferidas nos ativos financeiros disponíveis para a venda devem ser reconhecidas no patrimônio líquido, na conta de ajuste de avaliação patrimonial, até

que o ativo seja baixado e os ganhos ou perdas sejam transferidos para o resultado do período.

Os instrumentos financeiros mantidos até o vencimento e os empréstimos e recebíveis são mensurados pelo custo de aquisição, e seus efeitos são levados ao resultado do exercício no instante da baixa ou quando houver perdas pela redução de seu valor recuperável, em conformidade com o Pronunciamento Técnico CPC 38 (CPC, 2009).

Com relação aos derivativos, Lozardo (1998) menciona que é um título financeiro cujo preço decorre das mudanças de outras variáveis, sejam financeiras ou não. Logo, todo derivativo pressupõe a existência de um item subjacente, que pode ser o preço de uma taxa de juros, a cotação de uma ação ou de uma moeda estrangeira.

Ademais, o investimento líquido inicial na contratação de um derivativo deve ser pequeno, quando confrontado com o desembolso exigido em contratos no mercado que resultem em respostas semelhantes, além de serem liquidados em data futura.

Consoante Ramos (2014), os contratos com derivativos podem ser classificados em quatro categorias tradicionais:

- Contratos a termo (*Forward*);
- Contratos futuros (*Futures*);
- Contratos de troca (*Swaps*); e
- Contratos de opções (*Options*).

No entendimento de Ramos (2014), os contratos a termo são compromissos firmados por duas partes no qual o comprador se compromete a adquirir um ativo no futuro por preço preestabelecido. Do outro lado, encontra-se o vendedor comprometido em vender para o compra-



dor, em data porvir, o objeto contratado pelo preço pactuado.

Há dois tipos de contratos a termo que as partes podem celebrar: *Deliverable Forward* (DF) – em que comprador e vendedor trocam ativos, e *Non Deliverable Forward* (NDF) – que são liquidados em moeda pela diferença entre o preço à vista na data de liquidação do contrato e o preço pactuado.

Os contratos a termo têm a finalidade de proteger as empresas das variações de preços dos ativos entre o instante de sua contratação e a data futura de liquidação. Somente são liquidados integralmente no vencimento e podem ser negociados em bolsa e mercado de balcão.

Quanto aos contratos futuros, Hull (2001) relata que eles funcionam de modo semelhante aos contratos a termo. Todavia, os direitos e obrigações que os futuros criam entre as partes são padronizados pela bolsa, local em que somente são negociados. No Brasil, os futuros são comercializados na Bolsa de Mercadorias & Futuros (BM&F). Aliado a isto, os futuros são ajustados diariamente para contemplar os ganhos ou perdas decorrentes das expectativas do mercado quanto à cotação futura do bem negociado.

No tocante aos *swaps*, Ramos (2014) menciona que são derivativos que as partes utilizam para permutar fluxo de caixa em data futura, conforme premisa contratual. Neste tipo de derivativo o que se busca é a rentabilidade entre dois bens comercializados. De maneira similar ao *forward* e *future*, a liquidação do contrato swap ocorre no vencimento.

Por fim, os contratos de opções que, consoante declara Lozardo (1998), diferem do *forward* e *future* porque criam obrigações somente para o vendedor. O comprador tem o direito e não uma obrigação de adquirir um ativo pelo preço predeterminado. Caso o cenário seja desfavorável para o comprador, ele simplesmente não

exercerá a opção e o valor desembolsado no início do contrato será perdido.

Neste viés, as empresas que utilizam instrumentos financeiros derivativos devem fornecer informações de caráter qualitativo e quantitativo em notas explicativas às demonstrações contábeis, evidenciando a política de utilização, estratégias e objetivos dos riscos, relativamente aos instrumentos que se destinam a proteção patrimonial, ganhos ou perdas no período, diferenciando os registrados nos resultados e no patrimônio líquido, entre outras exigências previstas no Pronunciamento Técnico CPC 38 (CPC, 2009).

“ O comprador tem o direito e, não, uma obrigação de adquirir um ativo pelo preço predeterminado. ”

Sobre o *hedge*, Souza (2008) relata que é um controle que minimiza a exposição do patrimônio da entidade à volatilidade de preços e/ou oscilação na cotação da moeda externa ou das taxas de juros, utilizando-se, via de regra, instrumentos financeiros derivativos.

Portanto, uma operação de *hedge* consiste em uma transação compensatória que visa eliminar ou minimizar de forma relevante os riscos de se obter prejuízos que afetariam a empresa, em resposta às oscilações financeiras decorrentes do câmbio, das taxas de juros, na variação dos preços das *commodities* ou na cotação de ativos financeiros.

A proteção por meio da operação de *hedge* ocorre com a contratação de ins-

trumentos financeiros derivativos. No entanto, o Pronunciamento Técnico CPC 38 (CPC, 2009) prevê o uso de instrumentos financeiros não derivativos como operação de *hedge* somente quando a proteção estiver relacionada ao risco de variação cambial.

Há inúmeras circunstâncias que motivam uma empresa a implementar uma operação de *hedge*, entre elas, Ramos (2014) elenca a diversificação na exposição dos riscos financeiros, associados ao objeto protegido e a fixação futura do preço de compra da matéria-prima para manter a lucratividade e para melhorar a liquidez, por meio da redução dos custos de transação relacionados aos instrumentos financeiros.

A entidade necessita identificar quais itens serão objetos de *hedge* em razão da exposição dos riscos financeiros. A título de exemplificação, Ramos (2014) cita que os itens a serem protegidos podem ser um ativo ou passivo reconhecido no balanço patrimonial (contas a receber ou pagar, empréstimos lastreados em moeda estrangeira, ações, estoque de matéria-prima), um compromisso firme ainda não reconhecido (contrato de exportação de ativos ou de importação de equipamentos), uma transação futura altamente provável (receita de exportação ou aquisição de matéria-prima) e investimento líquido em uma operação no exterior para a cobertura de risco cambial.

Imprescindível é ressaltar a diferença entre *hedge* financeiro e *hedge* contábil. O primeiro visa à proteção no fluxo de caixa da entidade. Para isso, não raramente, são contratados instrumentos financeiros derivativos que são contabilizados como mantidos para negociação, desde que não constitua uma relação de *hedge*.

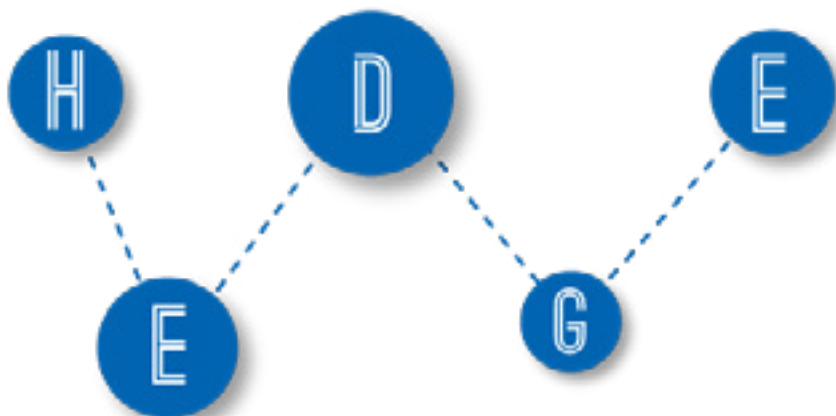
O Pronunciamento Técnico CPC 38 (CPC, 2009) estabelece condições para que uma

relação de *hedge* seja qualificada, tais como: exigência de documentação formal da relação do *hedge*, gerenciamento dos riscos, a transação coberta, a natureza do risco, a eficácia do instrumento de *hedge*, entre outras condições.

A eficácia do *hedge* é medida pela compensação no valor dos instrumentos financeiros com o fluxo de caixa atrelado ao item coberto. Se os resultados reais estiverem dentro do intervalo de 80% a 125%, considera-se que o *hedge* é altamente eficaz.

O Pronunciamento Técnico CPC 38 (CPC, 2009) prevê ainda três tipos de operações com instrumentos financeiros destinados a *hedge*, que se relacionam com o risco a ser coberto:

- *Hedge* de valor justo (*Fair value hedge*): proteção de risco relacionado à exposição do objeto de *hedge* na variação do valor justo. Quando se tem um derivativo protegendo um item patrimonial, ambos são mensurados pelo valor justo em contrapartida nas contas de resultado. O registro contábil dos ganhos ou perdas do objeto coberto é levado ao resultado no mesmo período em que ocorre a variação dos efeitos dos derivativos.
- *Hedge* de fluxo de caixa (*Cash flow hedge*): tem a finalidade de proteger os fluxos de caixa que serão pagos ou recebidos no futuro em transações altamente prováveis. Neste caso, os ganhos ou perdas são contabilizados no patrimônio líquido, em outros resultados abrangentes, até que o objeto protegido afete o resultado, instante que os efeitos de ambos serão transferidos para o resultado do período, compensando as perdas ou ganhos ocasionados.
- *Hedge* de um investimento no exterior: protege a entidade do risco da variação



cambial quando detém participação no patrimônio líquido de outra no exterior. A contabilização dos ganhos ou perdas é semelhante ao *hedge* de fluxo de caixa.

METODOLOGIA

Sob o aspecto metodológico, para melhor compreensão sobre a contabilidade de *hedge* e seus efeitos no resultado contábil, foi proposto um caso exemplificativo adaptado do anexo da Deliberação nº 566, datada de 17 de dezembro de 2008, oriunda da Comissão de Valores Mobiliários.

No estudo em tela, a empresa designou um derivativo como instrumento de *hedge* para proteger um fluxo de caixa recebível em moeda estrangeira, dada a oscilação cambial entre o franco suíço e o dólar norte-americano. Diante disso, foram calculadas as variações do câmbio tanto do objeto protegido como do derivativo utilizado e, posteriormente, houve o registro contábil das transações. Por fim, confrontou-se o resultado apurado pelo uso da contabilidade de *hedge* com o valor que seria obtido caso a empresa não adotasse essa metodologia, com o objetivo de avaliar o impacto financeiro.

RESULTADOS E DISCUSSÕES

Segue abaixo o caso exemplificativo adaptado do anexo da Deliberação n.º 566/2008, publicada pela Comissão de Valores Mobiliários.

Em 1º de dezembro de 2014, a empresa ALFA vendeu mercadorias para um comprador suíço no valor de Sfr. 10.000.000,00 (dez milhões de francos suíços). Na data de saída das mercadorias, os francos valiam US\$ 0,600 (sessenta centavos de dólar) no mercado spot (à vista). O pagamento está programado para 31 de março de 2015. A empresa ALFA possui um ativo em moeda estrangeira, o recebível do comprador suíço. A exportadora encontra-se descoberta em relação ao risco do valor do franco declinar antes de receber os francos do cliente e convertê-los em reais. Para fazer *hedge* protegendo-se dessa possibilidade, a exportadora entra num contrato a termo (*forward contract*) para vender os francos (Sfr. 10.000.000), em 31 de março, a US\$ 0,595 (quinhentos e noventa e cinco centavos de dólar).

Na data de implementação do *hedge* a empresa ALFA documentou as informações contidas no quadro 1:



Quadro 1. Informações acerca do objeto *hedgado* e do instrumento de *hedge*

Nº	Tópico	Descrição
1	Data da contratação da cobertura	01/12/2014
2	Objetivo do <i>hedge</i>	Cobrir um fluxo de caixa recebível, no valor de 10 milhões de francos suíços, contra a variação da taxa de câmbio US\$ – Sfr. entre 01/12/2014 e 31/03/2015.
3	Demonstração do fluxo de caixa recebível	Venda a prazo de mercadorias faturadas no dia 01/12/2014 para comprador suíço no valor de 10 milhões de francos suíços, com vencimento no dia 31/03/2015.
4	Natureza do risco coberto	Risco de variação cambial.
5	Objeto de <i>hedge</i>	Fluxo de caixa recebível no valor de Sfr. 10.000.000,00 a ser liquidado em 31/03/2015.
6	Instrumento de <i>hedge</i>	Contrato a termo (forward – Non Deliverable Forward) de Sfr. 10.000.000,00 com 03 (três) meses de vencimento.
7	Tipo de <i>hedge</i>	<i>Hedge</i> de fluxo de caixa.
8	Demonstração da eficácia prospectiva	Como os termos críticos do objeto de <i>hedge</i> coincidem com o instrumento de <i>hedge</i> em valor, moeda e vencimento, espera-se uma compensação na variação do instrumento em relação ao objeto.

Fonte: adaptado do livro *derivativos, risco e estratégia de hedge* de autoria de Ramos (2014).

O quadro abaixo contém informações acerca das taxas de câmbio à vista e futura, em dólar norte-americano, para cada valor de franco suíço. Além disso, a título de empréstimo, foi considerado um custo adicional de 2% ao mês.

Inicialmente, foi calculada a variação cambial no período, o fluxo de caixa estimado e o valor justo estimado do derivativo, com base no valor presente até a data de vencimento do derivativo.

A fórmula de valor presente que foi aplicada ao caso em estudo é matematicamente expressa da seguinte maneira:

$$VJ = \frac{CT * (TT - TM)}{(1+i)^N}$$

Onde,

VJ = Valor justo estimado

CT = valor do contrato a termo na data de liquidação;

TT = taxa a termo fixada;

TM = taxa de mercado;

i = custo do empréstimo;

N = tempo até o vencimento do derivativo.

Em 31/12/2014:

Variação do período = (0,595 – 0,617) = US\$ -0,022

Fluxo de caixa estimado = 10.000.000,00 * (-0,022) = US\$ - 220.000,00

Valor justo estimado = 10.000.000,00 * (-0,022) (1,02)³ = US\$ - 207.310,91

Em 31/01/2015:

Variação do período = (0,595 – 0,582) =

US\$ 0,013

Fluxo de caixa estimado = 10.000.000,00 * 0,013 = US\$ 130.000,00

Valor justo estimado = 10.000.000,00 * 0,013 (1,02)² = US\$ 124.951,94

Em 28/02/2015:

Variação do período = (0,595 – 0,578) = US\$ 0,017

Fluxo de caixa estimado = 10.000.000,00 * 0,017 = US\$ 170.000,00

Valor justo estimado = 10.000.000,00 * 0,017 (1,02)¹ = US\$ 166.666,67

Em 31/03/2015:

Variação do período = (0,595 – 0,571) = US\$ 0,024

Fluxo de caixa estimado = 10.000.000,00 * 0,024 = US\$ 240.000,00

Valor justo estimado = 10.000.000,00 * 0,024 (1,02)⁰ = US\$ 240.000,00

Quadro 2. Datas, taxas de câmbio à vista e futura.

Data	Dólar à vista pela taxa do franco suíço (Em US\$)	Dólar a termo pela taxa do franco suíço para entrega em 31/03/2015 (Em US\$)
01/12/2014	0,600	0,595
31/12/2014	0,630	0,617
31/01/2015	0,595	0,582
28/02/2015	0,584	0,578
31/03/2015	0,571	0,571

Fonte: adaptado da Deliberação nº 566/2008 da Comissão de Valores Mobiliários.

A empresa ALFA designou o contrato a termo como *hedge* de fluxo de caixa para eliminar os efeitos na variação do fluxo de caixa recebível entre o franco suíço e o dólar norte-americano (Sfr. – US\$).

Ao fixar o valor de US\$ 0,595 (quinhentos e noventa e cinco centavos de dólar) por franco suíço, a exportadora garante receber uma quantia de US\$ 5.950.000,00

Quadro 3. Resumo dos cálculos.

Data	Taxa a termo	Taxa de mercado	Varição das taxas	Fluxo de caixa estimado US\$	Fator de desconto	Valor justo estimado US\$
31/12/2014	0,595	0,617	(0,022)	(220.000,00)	1,023	(207.310,91)
31/01/2015	0,595	0,582	0,013	130.000,00	1,022	124.951,94
28/02/2015	0,595	0,578	0,017	170.000,00	1,021	166.666,67
31/03/2015	0,595	0,571	0,024	240.000,00	1,020	240.000,00

Fonte: adaptado da Deliberação nº 566/2008 da Comissão de Valores Mobiliários.

(cinco milhões novecentos e cinquenta mil dólares), ficando despreocupada com a oscilação do franco em relação ao dólar norte-americano, na data de liquidação das mercadorias vendidas, em 31/3/2015.

No Quadro 3, constam os resultados obtidos após realização dos cálculos, destacando a variação entre as taxas, o fluxo de caixa estimado e o valor justo estimado.

Realizados os cálculos, o passo seguinte foi contabilizar os eventos contábeis pelo regime de competência, conforme constam abaixo, evidenciando os efeitos dos derivativos registrados no resultado e no patrimônio líquido, na conta outros resultados abrangentes.

Contabilização:

Em 01/12/2014:

Registro da venda de mercadorias pela taxa spot de US\$ 0,600 por franco.

D – Clientes no exterior

US\$ 6.000.000,00

C – Receita com vendas para o mercado externo

US\$ 6.000.000,00

Em 31/12/2014

1ª Parte - Ajuste da nova taxa spot (aumento de US\$ 0,03 = US\$ 0,630 – US\$ 0,600).

D – Clientes no exterior

US\$ 300.000,00

C – Outros resultados abrangentes

US\$ 300.000,00

2ª Parte – Ajustar o contrato a termo ao valor justo estimado.

D – Outros resultados abrangentes

US\$ 207.310,91

C – Derivativo (contrato a termo)

US\$ 207.310,91

3ª Parte – Reclassificar a conta de outros resultados abrangentes para refletir a alocação do desconto a termo inicial, usando a taxa efetiva de juros

$$\left(1 - \sqrt[4]{\frac{5.950.000,00}{6.000.000,00}}\right) = 0,20898\%$$

D – Resultado financeiro

US\$ 12.539,19

C – Outros resultados abrangentes

US\$ 12.539,19

Em 31/01/2015:

1ª Parte – Ajustar a nova taxa spot (decréscimo de US\$ 0,035 = US\$ 0,595 – US\$ 0,630).

D – Outros resultados abrangentes

US\$ 350.000,00

C – Clientes no exterior

US\$ 350.000,00

2ª Parte – Ajustar o contrato a termo ao valor justo estimado (variação no valor justo de 31/12/2014 a 31/01/2015).

D – Derivativo (contrato a termo)

US\$ 332.262,85

C – Outros resultados abrangentes

US\$ 332.262,85

3ª Parte – Registrar o desconto a termo inicial pela taxa de juros efetiva [(US\$ 6.000.000,00 – US\$ 12.539,40) * 0,20898%].

D – Resultado financeiro

US\$ 12.513,19

C – Outros resultados abrangentes

US\$ 12.513,19

Em 28/02/2015:

1ª Parte – Ajustar a nova taxa spot (decréscimo de US\$ 0,011 = US\$ 0,584 – US\$ 0,595).

D – Outros resultados abrangentes

US\$ 110.000,00

C – Clientes no exterior

US\$ 110.000,00

2ª Parte – Ajustar o contrato a termo ao valor justo estimado (variação no valor justo de 31/01/2015 a 28/02/2015).

D – Derivativo (contrato a termo)

US\$ 41.714,73

C – Outros resultados abrangentes

US\$ 41.714,73

3ª Parte - Registrar o desconto a termo inicial pela taxa de juros efetiva [(US\$ 6.000.000,00 – US\$ 12.539,40 – US\$ 12.513,05) * 0,20898%].



D – Resultado financeiro

US\$ 12.487,04

C – Outros resultados abrangentes

US\$ 12.487,04

Em 31/03/2015:

1ª Parte – Ajustar a nova taxa spot (decréscimo de US\$ 0,013 = US\$ 0,571 – US\$ 0,584).

D – Outros resultados abrangentes

US\$ 130.000,00

C – Clientes no exterior

US\$ 130.000,00

2ª Parte – Ajustar o contrato a termo ao valor justo estimado (variação no valor justo de 28/02/2015 a 31/03/2015).

D – Derivativo (contrato a termo)

US\$ 73.333,33

C – Outros resultados abrangentes

US\$ 73.333,33

3ª Parte - Registrar o desconto a termo inicial pela taxa de juros efetiva [(US\$ 6.000.000,00 – US\$ 12.539,40 – US\$ 12.513,05 – US\$ 12.486,90) * 0,20889%].

D – Resultado financeiro

US\$ 12.460,95

C – Outros resultados abrangentes

US\$ 12.460,95

4ª Parte – Recebimento das mercadorias vendidas na taxa spot.

D – Banco conta movimento

US\$ 5.710.000,00

C – Clientes no exterior

US\$ 5.710.000,00

5ª Parte – Pelo registro da liquidação do derivativo.

D – Banco conta movimento

US\$ 240.000,00

C – Derivativo (contrato a termo)

US\$ 240.000,00

O Saldo mensal da conta outros resultados abrangentes está demonstrado no Quadro 4.

O valor recebido pela empresa ALFA decorrente da venda de mercadorias para um comprador suíço foi de US\$ 5.710.000,00 (cinco milhões setecentos e dez mil dólares). Além disso, a utilização de derivativos proporcionou a empresa auferir um ganho de US\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil dólares), totalizando uma receita de US\$ 5.950.000,00 (cinco milhões novecentos e cinquenta mil dólares), valor fixado pela exportadora para se proteger da variação do franco suíço em relação ao dólar.

Ressalta-se que os ganhos/perdas com o derivativo foram registrados na conta de outros resultados abrangentes, não sendo levados ao resultado contábil do período. Tal fato foi possível por se tratar de hedge de fluxo de caixa, em que os

reflexos nos ganhos ou perdas do instrumento de *hedge* são contabilizados no patrimônio líquido, conforme preconiza o Pronunciamento Técnico CPC 38 (CPC, 2009).

Portanto, caso a empresa ALFA não optasse pela contabilidade de *hedge* para se proteger da variação cambial por meio de um instrumento financeiro derivativo, haveria um impacto negativo da ordem de US\$ 290.000,00 (duzentos e noventa mil dólares), relativos à diferença entre o valor recebível na data da venda (US\$ 6.000.000,00) e o valor efetivamente recebido na data do vencimento (US\$ 5.710.000,00), afetando negativamente o resultado contábil da entidade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste artigo propôs-se analisar os aspectos relevantes na contabilidade de *hedge* e seu impacto no resultado contábil. Após levantamento das fontes bibliográficas e análise do caso exemplificativo proposto, adaptado do anexo da Deliberação nº 566/2008 da Comissão de Valores Mobiliários, foi possível constatar que a utilização de instrumentos financeiros derivativos é de extrema relevância para mitigar os riscos provenientes da oscilação cambial no mercado financeiro.

Neste trabalho, a aplicação da contabilidade de *hedge* para proteger um fluxo de caixa recebível mostrou-se satisfatória, assegurando que os reflexos negativos não afetassem o resultado contábil antes do efetivo recebimento das mercadorias vendidas.

Ressalta-se que somente foi possível tal contabilização pelo fato de ter sido empregada uma operação com *hedge* de fluxo de caixa, já que os ganhos e perdas do instrumento de *hedge* foram contabilizados em outros resultados abrangentes, não afetando o resultado contábil do período.

Quadro 4. Saldo da conta outros resultados abrangentes no final de cada mês.

Data	Saldo no final do mês US\$	Situação
31/12/2014	105.228,28	Crédito
31/01/2015	100.004,32	Crédito
28/02/2015	44.205,72	Crédito
31/03/2015	0	
31/03/2015	0,571	0,571

Fonte: adaptado da Deliberação nº 566/2008 da Comissão de Valores Mobiliários.

Tal procedimento provocou um fluxo de caixa positivo de US\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil dólares) com a designação de um contrato a termo como instrumento de *hedge*. Ademais, o desconto a termo na operação financeira foi de US\$ 50.000,00 (cinquenta mil dólares), que corresponde à diferença entre o valor registrado inicialmente na conta de clientes no exterior (US\$ 6.000.000,00) e o ganho recebido pela venda protegida (US\$ 5.950.000,00 = US\$ 5.710.000,00 + US\$ 240.000,00).

Portanto, o uso de derivativos com a finalidade de proteção dos ativos e passivos financeiros possibilitou salvaguardar a lucratividade da entidade. Deste modo, cabe ao gestor empresarial examinar, entre as ferramentas disponíveis no mercado, aquela que proporcione uma opção mais vantajosa na proteção do patrimônio da empresa.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Orientação Técnica nº 03, datado de 02 de outubro de 2009. Instrumentos financeiros: reconhecimento, mensuração e evidenciação. Brasília, DF, 2009. Disponível em: < http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/135_OCPC_03.pdf >. Acesso em: 03 fev. 2017.

BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários. Deliberação nº 604, datada de 19 de dezembro de 2009. Brasília, DF, 2009. Disponível em: < <http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/anexos/deli/0600/deli604.pdf> >. Acesso em 15 mar. 2017.

FASB - Financial Accounting Standard Board. International Accounting Standard (IAS) nº 32. Disponível em: < http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias32_en.pdf >. Acesso em: 18 mar. 2017.

FARIA, Rogério Gomes de. Mercado financeiro: instrumentos & operações. São Paulo: Prentice Hall, 2003.

FORIGO, Edson Miguel. ZAGO, Camila Avozani. ABREU, Leonor Farias. O *hedge* como ferramenta para diminuição dos riscos nas operações financeiras de uma cooperativa de agroalimentos. 2010. VI Congresso Nacional de

Excelência em Gestão, Niterói, 2010.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. Teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 2012.

HULL, John. Introdução aos mercados futuros e opções. 2ª ed. rev. e ampl. São Paulo: BM&F, 2001.

LOPES, Alexandro Broedel. MARTINS, Eliseu. Teoria da contabilidade: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005.

LOZARDO, Ernesto. Derivativos no Brasil: fundamentos e práticas. São Paulo: BM&F, 1998.

MARION, José Carlos. Introdução à contabilidade com ênfase em teoria. Campinas: Alínea, 2009.

MOREIRA, Carolina Athayde de Souza. NIYAMA, Jorge Katsumi. SANTANA, Claudio Moreira. Avaliação do nível de evidenciação contábil de operações com derivativos: uma comparação entre as informações enviadas à CVM e à SEC pelas companhias abertas emissoras de ADR. Disponível em: < <http://www.congressosp.fipecafi.org/anais/artigos62006/458.pdf> >. Acesso em 26 mai. 2015.

MOURAD, Nabil Ahmad. PARASKEVOPOULUS, Alexandre. IFRS – Normas internacionais para instrumentos financeiros IAS 32, IAS 39 e IFRS 7. São Paulo: Atlas, 2010.

RAMOS, César. Derivativos, riscos e estratégias de *hedge*: implementação, contabilização e controle. 2ª ed. São Paulo: Ed. do Autor, 2014.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. LOPES, Jorge. PEDERNEIRAS, Marleide. Estudando teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 2009.

SÁ, Antônio Lopes de. Teoria da contabilidade. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SANTOS, José Luiz dos. SCHIMDT, Paulo. FERNANDES, Luciane Alves. MACHADO, Nilson Perinazzo. Teoria da contabilidade: introdutória, intermediária e avançada. São Paulo: Atlas, 2007.

SOUZA, Luís Fabiano. Análise de instrumentos de *hedge* utilizados no mercado cambial: um estudo com base nas práticas do banco Santander. Trabalho de Conclusão do Curso de Bacharelado em Administração. Universidade Federal do Rio Grande do Sul: Porto Alegre, 2008.



Cybelle Carla da Silva é contadora do Conselho Regional de Odontologia de Sergipe (CRO-SE), atua também na área de controle interno no setor público e é especialista em Contabilidade Pública e Responsabilidade Fiscal.



Flávia Karla Gonçalves Santos é contadora, professora universitária, especialista em Gestão Fiscal e Planejamento Tributário e mestranda em administração pela Universidade Federal de Sergipe.



Joenison Batista da Silva é contador e mestrando em Administração, na linha de pesquisa de Empreendedorismo.



é contador e servidor público, possui graduação em física e é especialista em Planejamento Tributário.



Divulgação de informações sociais relativas a gênero pelas empresas brasileiras

Por Marcelle Colares Oliveira, Manuel Salgueiro Rodrigues Júnior, Isadora Maria Aragão Roberto Alves e Marcos Gabriel Ramos Rodrigues

O objetivo da pesquisa é analisar o nível de divulgação das práticas relativas à equidade de gênero nas empresas brasileiras que aderiram aos *Women's Empowerment Principles* (WEP). A pesquisa analisou a divulgação das 99 empresas brasileiras signatárias da Declaração de Apoio WEP. Os dados colhidos foram informações divulgadas pelas próprias empresas referentes ao exercício social de 2015, relacionados aos WEP e relativos a gênero, alinhados às diretrizes da *Global Reporting Initiative* (GRI), conforme guia de orientação da ONU para divulgação. Observou-se que o nível de divulgação das 99 empresas signatárias dos WEP foi em média de 23,30% do total que deveria ser divulgado. Esse resultado, embora não signifique que as empresas não adotam os WEP, segundo compromisso firmado, indica que o Princípio 7, que recomenda a transparência e prestação de contas das práticas voltadas a equidade de gênero, não está sendo adotado pela gestão das empresas.

Palavras-chave: Divulgação; Responsabilidade Social Corporativa; Equidade de Gênero; Empresas Brasileiras; Women's Empowerment Principles.

INTRODUÇÃO

No cenário nacional, desde a década de 1970, a participação da mulher no mercado de trabalho vem crescendo de forma significativa e constante. Atualmente, as estatísticas refletem, como um fato já consolidado, o aumento da participação das mulheres no mercado de trabalho brasileiro. No entanto, as relações de gênero no universo do trabalho ainda são marcadas por assimetrias importantes (CAVAZOTTE; OLIVEIRA; MIRANDA, 2010).

Desta forma, é natural que vários organismos busquem incentivar a equidade de gênero nas empresas. Dentre eles, destaca-se a iniciativa denominada de Princípios de *Empowerment* das Mulheres (*Women's Empowerment Principles*

– WEP), tendo em vista ser estruturada pela Organização das Nações Unidas (ONU) e por seu caráter abrangente. Tais princípios buscam apontar as melhores práticas empresariais para promover a igualdade de gênero e o fortalecimento das mulheres no ambiente de trabalho e na comunidade em geral. Importante frisar que as empresas aderem, espontaneamente, ao conjunto formado por sete princípios por meio de uma Declaração de Apoio por seus Diretores Executivos (*Chief Executive Officers* - CEO) aos WEP. Dentre os princípios presentes nos WEP, destaca-se o sétimo princípio, que trata da divulgação das práticas que asseguram o fortalecimento feminino, buscando a transparência e a prestação de contas à sociedade e aos interessados nas ações praticadas pelas empresas quanto à equidade de gênero.

Diante do exposto, estabeleceu-se a seguinte questão de pesquisa: **Qual o nível de divulgação das práticas relativas à equidade de gênero nas**



empresas brasileiras que aderiram aos *Women's Empowerment Principles* (WEP)?

Dessa forma, o presente trabalho tem como objetivo geral analisar o nível de divulgação das práticas relativas à equidade de gênero nas empresas brasileiras que aderiram aos *Women's Empowerment Principles* (WEP). Adicionalmente, apresentam-se os seguintes objetivos específicos: discorrer sobre a divulgação social relativa a gênero relacionando-a com os *Women's Empowerment Principles* (WEP) e apresentar a divulgação social relativa a gênero por indicador da *Global Reporting Initiative* associada aos WEP.

Ressalte-se que o recorte do objeto de estudo contempla as empresas cujos CEO assinaram a Declaração de Apoio aos WEP e que tenham sede no Brasil, totalizando 99 empresas, conforme os dados colhidos em julho de 2016 (UN WOMEN and UN GLOBAL COMPACT, 2016).

A pesquisa é relevante por apresentar como a questão de gênero está sendo desenvolvida e divulgada pelas empresas, principalmente diante da lacuna observada de estudos acerca da adoção e divulgação de práticas de Responsabilidade Social Empresarial relativas a gênero no Brasil (o único trabalho identificado na literatura brasileira foi realizado por Gonçalves, Espejo, Altoé e Voese (2016) e analisou a diversidade de gênero e raça na ocupação de cargos de chefia e maior escalão nas empresas e utilizou mais especificamente a divulgação de informações acerca do tema segundo o recomendado no modelo do Balanço Social do Ibase). Além disso, a constatação de que práticas nesse sentido estão efetivamente sendo adotadas e divulgadas pelas companhias comprometidas com os WEP pode colaborar para sua legitimidade.

Soma-se a isso, o fato de a igualdade de gênero ser um assunto muito discutido nos dias atuais, desta forma, estudos que investiguem a existência de ambientes de trabalho empenhados com a implementação e manutenção de práticas voltadas para a equidade de gênero incentivam a disseminação e o aprimoramento dessas ações pelas empresas, inclusive sua divulgação.

REFERENCIAL TEÓRICO

Princípios de *Empowerment das Mulheres* (*Women's Empowerment Principles* – WEP)

Os WEP foram lançados em conjunto pela Entidade das Nações Unidas para a Igualdade de Gênero e *Empowerment das Mulheres* (ONU Mulheres - *UN Women*) e o Pacto Global das Nações Unidas - *UN Global Compact* (2012) no ano de 2010, com o objetivo de apontar as melhores práticas empresariais para promover a igualdade de gênero e o fortalecimento das mulheres. Dessa forma, a intenção desse instrumento é proporcionar uma "lente de gênero" por meio da qual o meio empresarial pode atualizar suas iniciativas, indicadores e práticas de prestação de informações (UN WOMEN and UN GLOBAL COMPACT, 2016).

Tais princípios servem de orientação para as empresas sobre como capacitar as mulheres no local de trabalho, no mercado e na comunidade, tornando-se um guia útil para as empresas e para outras partes interessadas, incluindo os governos, no seu envolvimento com o meio empresarial. Tendo em vista que se trata de um compromisso corporativo dos líderes empresariais, os WEP devem influenciar na gestão da empresa e nas informações divulgadas sobre suas políticas e práticas

(UN WOMEN and UN GLOBAL COMPACT, 2016).

Os princípios elencados a seguir orientam as empresas e seus stakeholders nas práticas de promoção da igualdade de gênero e de sua divulgação.

- Princípio 1: Estabelecer uma liderança corporativa de alto nível para a igualdade entre gêneros.

- Princípio 2: Tratar todos os homens e mulheres de forma justa no trabalho - respeitar e apoiar os direitos humanos e a não discriminação.

- Princípio 3: Assegurar a saúde, a segurança e o bem-estar de todos os trabalhadores e trabalhadoras.

- Princípio 4: Promover a educação, a formação e o desenvolvimento profissional para as mulheres.

- Princípio 5: Implementar o desenvolvimento empresarial e as práticas da cadeia de fornecedores e de marketing que fortaleçam as mulheres.

- Princípio 6: Promover a igualdade por meio de iniciativas comunitárias e de defesa.

- Princípio 7: Medir os progressos para alcançar a igualdade entre gêneros e publicar relatórios (UN WOMEN and UN GLOBAL COMPACT, 2016)

O princípio 7, como pode se observar, trata da divulgação das práticas que asseguram o *empowerment* feminino e, conseqüentemente, tem relação com todos os demais princípios, pois a partir dele é possível identificar as rotinas das empresas quanto ao gênero.

Instrumentos de divulgação de ações de Responsabilidade Social Corporativa

Atualmente, devido às mudanças ocorridas no ambiente organizacional e de mercado de capitais, as empresas passaram a introduzir práticas de Responsabilidade Social Corporativa (RSC) em suas ações, planos e projetos e a prestar cada vez mais atenção na influência do RSC, tanto em termos econômicos e sociais quanto ambientais (MADORRAN; GARCIA, 2016). A adoção de posturas mais proativas e o processo de conscientização empresarial têm ocorrido pelas pressões competitivas e pelo aumento do rigor legal, somando-se a isso, a sociedade, por sua vez, passou a exigir maior transparência (MELÉ; DEBELJUH; ARRUDA, 2006).

De acordo com Milani Filho (2007), no Brasil, as informações sobre as atividades sociais das empresas, em sua maior parte, são divulgadas de maneira voluntária,

porém, a simples publicação em seus websites sobre a existência de políticas e programas sociais, sem a evidenciação dos fatos, não comprova o comprometimento e nem a dimensão dessas ações sociais da organização perante os diferentes públicos. Nesse contexto, uma das formas para oficializar essas ações e reduzir a assimetria informacional dessas organizações seria a adesão a modelos de relatórios de sustentabilidade.

O relatório de sustentabilidade, independente do seu formato, tem o objetivo de demonstrar informações referentes à integração da organização com o meio ao qual está inserida (CARVALHO; SIQUEIRA, 2007). Esses relatórios vão demonstrar anualmente os projetos, benefícios e ações sociais das organizações dirigidos a todos os *stakeholders* (OLIVEIRA; CAMPOS; SEHNEM; ROSSETO, 2014). Esse mecanismo serve para mostrar o desempenho das empresas e estimulá-las a compartilhar seções ou indicadores

específicos de suas ações sustentáveis, facilitando sua identificação pelos interessados (ETHOS, 2017).

Dentre os principais modelos para a elaboração de relatórios de sustentabilidade destaca-se o da *Global Reporting Initiative* (GRI). O modelo da GRI se baseia na abordagem do *Triple Bottom Line*, que guia as empresas a divulgarem seus relatórios nas dimensões de sustentabilidade econômica, social e ambiental (MORISUE; RIBEIRO; PENTEADO, 2012). Dessa forma, sua estrutura busca padronizar os relatórios elaborados por empresas considerando essas três dimensões. Assim, o GRI é considerado um modelo consolidado internacionalmente, servindo de base para uma maior comparabilidade das informações.

O primeiro conjunto de diretrizes para Relatórios de Sustentabilidade elaborados pela GRI foi em 2000, denominado G1. Duas versões posteriores foram lançadas em 2002 (G2) e 2006 (G3). Em 2011, foi

Quadro 1 – Indicadores das Diretrizes da GRI G4 relativos a gênero

Indicador da GRI G4	Descrição
G4-38	Composição do mais alto órgão de governança e de seus comitês por gênero.
G4-40	Critérios adotados para selecionar e nomear os membros do mais alto órgão de governança.
G4-DMA	Descrição das políticas e práticas que promovam a inclusão na seleção de fornecedores.
G4-EC5	Variação da proporção do salário mais baixo, discriminado por gênero.
G4-LA1	Número total e taxa de novas contratações de empregados e rotatividade por faixa etária, gênero e região.
G4-LA3	Taxas de retorno ao trabalho e retenção após licença maternidade/paternidade por gênero.
G4-LA6	Tipos e taxas de lesões, doenças ocupacionais, dias perdidos, absenteísmos e número de óbitos relacionados ao trabalho, discriminados por região e gênero.
G4-LA9	Número médio de horas de treinamento por ano por empregado, discriminado por gênero e categoria funcional.
G4-LA11	Percentual de empregados que recebem regularmente análises de desempenho e de desenvolvimento de carreira, discriminado por gênero e categoria funcional
G4-LA12	Composição dos grupos responsáveis pela governança e discriminação de empregados por categoria funcional, de acordo com gênero.
G4-LA13	Razão matemática do salário e remuneração entre mulheres e homens, discriminada por categoria funcional e unidades operacionais relevantes.
G4-HR3	Número total de casos de discriminação e medidas corretivas tomadas.
G4-SO1	Percentual de operações implantadas com envolvimento da comunidade local, avaliação de impacto e programas de desenvolvimento local.

Fonte: elaborado pelos autores com base em *Global Reporting Initiative* (2015).

lançada uma atualização e conclusão do G3, a diretriz G3.1, que veio com uma orientação ampliada sobre o relato relativo a gênero, à comunidade e aos direitos humanos. Por último, em 2013, foi lançada a quarta geração de suas Diretrizes, G4, com orientações para a elaboração de relatórios de sustentabilidade por organizações de qualquer tamanho ou setor (GRI, 2015).

Nas Diretrizes da GRI G4, constam os indicadores referentes a aspectos relacionados a gênero a serem divulgados nas empresas, apresentados no Quadro 1.

Embora exista um intenso movimento local, regional e mundial no sentido da divulgação social, inclusive de informações relativas a gênero, essa divulgação permanece voluntária na maioria dos países.

A divulgação das ações voltadas à implementação dos WEP

Com o intuito de melhorar o acompanhamento e a divulgação dos processos de implementação dos princípios pelas empresas, a Organização das Nações Unidas, por meio da ONU Mulheres (UN Women) e do Pacto Global (UN Global Compact), elaborou o guia de orientação específico para divulgação de informações empresariais relativas a gênero baseado nos WEPs. O Quadro 2 ilustra a associação proposta pela ONU.

Considerando-se que o Princípio 7 trata da própria divulgação, no Quadro 2 é possível observar o alinhamento dos demais princípios, P1 a P6, às diretrizes da GRI.

METODOLOGIA

Tipologia da pesquisa

Trata-se de um estudo exploratório, uma vez que a divulgação de informação social empresarial relativa a gênero é um tema pouco estudado na literatura nacional, tornando-se difícil formular hipóteses precisas e operacionalizáveis (GIL, 1994). Quanto aos procedimentos adotados para a coleta dos dados, o estudo valeu-se de pesquisa bibliográfica e documental, bem como realizou análise de conteúdo dos dados divulgados sobre gênero pelas empresas estudadas.

Coleta e tratamento dos dados

A população da pesquisa compreende as 99 empresas brasileiras cujos CEO assinaram a Declaração de Apoio aos WEP. Para a elaboração do instrumento de coleta de dados, optou-se por tomar como base os WEP da ONU Mulheres e os indicadores das Diretrizes GRI para Relato de Sustentabilidade versão G4 de 2013. O Quadro 2, na seção anterior, ilustra a correspondência dos indicadores da G4 com os 6 princípios WEP.

As informações sobre divulgação social relativa a gênero foram extraídas dos sites das empresas estudadas ou de organizações como a BM&FBOVESPA ou a Comissão de Valores Mobiliários, em documentos como Relatórios de Sustentabilidade, Relatórios Anuais, Relatos Integrados, Formulários de Referência, entre outros que tratassem dos aspectos estudados.

Foi utilizada planilha do Excel® para o agrupamento dos dados coletados, na qual foram identificadas as informações sobre gênero divulgadas pelas empresas, parametrizadas pelos indicadores especificados no Quadro 2, no total de 14 itens de divulgação distribuídos em 14 indicadores da GRI G4, correspondentes a 6 dos WEP. Vale lembrar que o sétimo princípio diz respeito à divulgação, objeto de investigação deste estudo. Para cada indicador foram determinados códigos qualitativos, a partir da descrição dos indicadores constantes no Quadro 1 da seção 2.2 e o detalhamento deles nas Diretrizes da GRI, para classificação e tratamento dos dados.



Quadro 2 – Alinhamento dos WEP com as Diretrizes da GRI

WEP	Indicador da Diretriz G4 da GRI/(Guia da ONU – 2014)
Princípio 1 (P1)	G4-38 / G4-40
Princípio 2 (P2)	G4-LA1 / G4-LA12 / G4-LA13 / G4-EC5 / G4-LA3 / G4-HR3
Princípio 3 (P3)	G4-HR3 / G4-LA6
Princípio 4 (P4)	G4-LA9 / G4-LA11
Princípio 5 (P5)	G4-DMA
Princípio 6 (P6)	G4-SO1

Fonte: elaborado pelos autores com base em UN Women and UN Global Compact (2016).

As informações sociais divulgadas podem ser de natureza qualitativa ou quantitativa – monetária ou não. Os dados colhidos referem-se aos documentos disponibilizados pelas empresas referentes ao exercício social de 2015. A análise dos documentos buscava identificar se as práticas para equidade de gênero, corresponden-

Tabela 1 – Divulgação por Princípio

WEP	Qtde. Indicadores da GRI G4 por princípio	Pontuação total por princípio obtida para 99 empresas (A)	Pontuação Máxima possível por princípio (B)	Nível de Divulgação (A / B)
P1	2	188	396	47,47%
P2	6	272	1188	22,90%
P3	2	65	396	16,41%
P4	2	50	396	12,63%
P5	1	20	198	10,10%
P6	1	51	198	25,76%
Total	14	646	2772	23,30%

Fonte: elaborada pelos autores.

tes aos WEP constantes do guia da ONU e cuja divulgação é recomendada nas Diretrizes da GRI G4, foram divulgadas pelas empresas.

A partir da análise documental realizada, foi feita sua transformação em linguagem numérica (0 para “não divulga”, 1 para “divulga parcialmente quando as informações não eram detalhadas como recomendado pela GRI G4” e 2 para “divulga completamente”), sendo possível quantificar a divulgação

das informações sobre gênero de cada indicador. Desse modo, a pontuação de cada empresa pode variar, em termos discretos, entre 0 e 28 pontos, em função da completude das informações divulgadas. Embora adotando proxies diferentes, metodologia de quantificação similar já foi empregada em alguns estudos sobre divulgação como o realizado nessa pesquisa (OLIVEIRA; PONTE JUNIOR; OLIVEIRA, 2013; ARAÚJO JÚNIOR; OLIVEIRA; PONTE; RIBEIRO, 2014).

ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

Divulgação por princípios e por indicadores

Inicialmente, observou-se a divulgação de informações sociais voltadas para a equidade de gênero nas 99 empresas brasileiras signatárias dos WEP que demonstram a implantação e/ou manutenção de práticas propostas pela ONU Mulheres e ONU Pacto Global para fortalecimento das mulheres conforme os WEP (Tabela 1). Ressalte-se que a divulgação de informações relativas a gênero sobre os seis princípios foi parametrizada pelos 14 indicadores da GRI G4. A segunda coluna da Tabela 1 apresenta a quantidade de indicadores cuja divulgação pode demonstrar as práticas adotadas e divulgadas correspondentes a cada princípio. Cada empresa podia obter de 0 a 2 pontos por indicador investigado.

A Tabela 1 revela que as empresas divulgaram, em média, 23,30% das informações sobre as práticas que a ONU Mulheres e o ONU Pacto Global esperam que sejam adotadas e divulgadas. Os percentuais de divulgação observados podem ser considerados baixos, pois as 99 empresas pesquisadas se comprometeram espontaneamente com a implantação de práticas recomendadas para fortaleci-

Tabela 2 – Divulgação de informação social relativa a gênero por indicador

Indicador	A Divulgação Total obtida (N=99)	B Divulgação em Percentuais (Máximo = 198)	C Nível de Divulgação em média (A / 99)
G4-38	110	55,56	1,11
G4-40	78	39,39	0,79
G4-LA1	30	15,15	0,30
G4-LA12	94	47,47	0,95
G4-LA13	50	25,25	0,51
G4-EC5	16	8,08	0,16
G4-LA3	39	19,70	0,39
G4-HR3(1)	43	21,72	0,43
G4-LA6	22	11,11	0,22
G4-LA9	32	16,16	0,32
G4-LA11	18	9,09	0,18
G4-DMA;	20	10,10	0,20
G4-SO1	51	25,76	0,52
Total	646	23,30(2)	6,53

Fonte: elaborada pelos autores.

mento das mulheres conforme os WEP, e a divulgação, enquanto sétimo princípio, sugere que a empresa divulgue as práticas implantadas.

Identifica-se, a partir da Tabela 1, que o princípio com maior divulgação é o P1, tendo sido divulgado 47,47% do que seria possível ser apresentado pelas empresas sobre ações voltadas para estabelecer uma liderança corporativa de alto nível para a igualdade entre gêneros. Esse resultado pode sinalizar para o fortalecimento da governança das empresas estudadas que, por sua vez, de acordo com os resultados obtidos por Celis et al. (2015), podem repercutir positivamente na RSC e na equidade de gênero.

Por outro lado, o P5, que se refere ao desenvolvimento empresarial e às práticas da cadeia de fornecedores e de *marketing* que fortaleçam as mulheres, obteve um menor percentual de divulgação.

A Tabela 2 apresenta o nível de divulgação de informação social relativa a gênero por indicador obtido pelas 99 empresas brasileiras estudadas. Os indicadores que apresentaram maior nível de divulgação foram: G4-38, composição do mais alto órgão de governança e dos seus comitês por gênero; e G4-LA12, composição dos grupos responsáveis pela governança e discriminação de empregados por categoria funcional, de acordo com gênero.

Entretanto, a maior divulgação dos indicadores G4-38 e G4-LA12 não significa que os resultados apontaram para presença feminina nos órgãos de governança, mas que as empresas divulgaram a composição dos conselhos, comitês e demais grupos de governança. Na maioria das empresas que divulgaram o G4-38, a representatividade das mulheres é inexistente ou mínima quando comparada a dos homens. Pode-se afirmar que esse

resultado reforça e complementa o obtido por Gonçalves et al. (2016), que observaram na divulgação das empresas brasileiras por eles estudadas não haver alteração significativa nas posições ocupadas por mulheres e negros em cargos de chefia.

Os indicadores menos divulgados foram os referentes à variação da proporção do salário mais baixo, discriminado por gênero (G4-EC5) e ao percentual de empregados que recebem regularmente análises de desempenho e de desenvolvimento de carreira, discriminado por gênero e categoria funcional (G4-LA11). Em relação ao indicador G4-LA11, muitas empresas afirmavam que realizavam análises de desempenho em seus funcionários, mas não especificavam em quais funcionários aplicavam essa análise e, muito menos, discriminavam por gênero.

Quanto ao indicador G4-DMA, a maioria das empresas apresentavam suas políticas quanto à seleção de fornecedores, mas não direcionavam à questão de gênero. Dessa forma, o indicador G4-DMA foi um dos indicadores mais difíceis de serem encontrados, juntamente com o indicador G4-S01. A dificuldade do G4-S01 está no fato de que as empresas não divulgam percentuais em relação aos programas implantados, apenas citam, mas não são muito específicas. Foi citada, com frequência, a aderência das empresas ao "Programa de Pró-Equidade de Gênero e Raça".

Os baixos percentuais de divulgação relativa a gênero observados reforçam os resultados de estudos estrangeiros como os de Grosser e Moon (2008, 2005a, 200b) e Vuontisjärvi (2006), indicando que as empresas raramente relatam muitos dados segregados por gênero, confirmando a carência de informações relativas à igualdade de oportunidades e que a maioria dos relatórios de RSC são limitados.

CONCLUSÃO

As empresas pesquisadas atingiram 6,53 pontos, em média, o que representa um nível de divulgação de aproximadamente 24% dos 28 pontos possíveis. Ressalte-se ainda que somente 39,4% das empresas apresentaram um nível de divulgação acima da média de 6,53 pontos. Se fossem desconsideradas as 32 entidades sem pontuação, a média passaria a ser de 9,64 e o nível de evidencição subiria para quase 35%.

Os resultados observados anteriormente podem ser considerados preocupantes, pois, visto que as empresas analisadas são signatárias dos WEP, ou seja, que se comprometeram espontaneamente com a implantação de práticas recomendadas para fortalecimento das mulheres, esperava-se um elevado nível de divulgação de tais práticas. Destaca-se que um dos princípios é voltado especificamente para orientar a transparência e prestação de contas aos diversos stakeholders por meio da divulgação dessas ações. Apesar disso, não se pode afirmar que as empresas não adotem práticas acerca da equidade de gênero, mas, sim, que existem diversas oportunidades de melhoria no tocante à sua divulgação.

Acredita-se que o fato de o relatório de sustentabilidade não ser um relatório obrigatório é uma das razões pelas quais muitas das empresas estudadas não o divulgam,



ou divulgam com um lapso temporal, às vezes, de um período maior que um ano. Soma-se a isso o fato das informações requeridas nos WEP serem de divulgação voluntária, o que permite que as empresas possam não fornecer essas informações, mesmo que seus CEOs tenham assinado a declaração de apoio ao WEP.

Por fim, verificou-se que o detalhamento por gênero de uma maneira em geral foi muito superficial e incompleto diante do que orienta o guia da ONU para divulgação dessas informações. Essa falta ou incompletude de detalhamento das informações sobre gênero também foi reportada em estudos estrangeiros e nacional, devendo ser objeto de reflexões e ações dentro e fora das empresas, também como ferramenta para redução de desigualdades e maior inclusão das mulheres. O estudo contribui para a academia brasileira ao mostrar se e como as empresas estão desenvolvendo ações voltadas para a equidade de gênero, cenário este que pode estimular mais discussões acerca da realidade da mulher trabalhadora no Brasil. Vale ressaltar a relevância de órgãos como o Conselho Federal de Contabilidade, Bolsa de Valores, Comissão de Valores Mobiliários, dentre outros no estímulo à adoção e divulgação de ações empresariais que fortaleçam a participação das mulheres nas empresas.

Além disso, o estudo acrescenta conhecimentos sobre como o fortalecimento das mulheres nas empresas brasileiras é tratado em instituições internacionais como a ONU e a UN WOMEN, e pode influenciar que essas instituições passem a ter um acompanhamento das empresas signatárias ao WEP e verificar se os princípios propostos estão sendo seguidos.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO JÚNIOR, J. F.; OLIVEIRA, M. C.; PONTE, V. M. R.; RIBEIRO, M. S. Social disclosure of Brazilian and UK Firms in light of Stakeholder Theory, Legitimacy Theory and Voluntary Disclosure Theory. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, São Paulo, v. 7, n. 2, p. 175-200, 2014.

CARVALHO, F. M.; SIQUEIRA, J. R. M. Análise da utilização dos indicadores essenciais da Global Reporting Initiative nos Relatórios Sociais de empresas latino-americanas. *Pensar Contábil*, Rio de Janeiro, v. 9, n. 38, 2007.

CAVAZOTTE, F. de S. C. N.; OLIVEIRA, L. B. de; MIRANDA, L. C. de. Desigualdade de gênero no trabalho: reflexos nas atitudes das mulheres e em sua intenção de deixar a empresa. *Revista de Administração*, São Paulo, v. 45, n. 1, p. 70-83, 2010.

ETHOS. Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social. Guia de elaboração do Balanço Social e Relatório de Sustentabilidade 2007. São Paulo, 2007. Disponível em: <<https://www3.ethos.org.br/wp-content/uploads/2012/12/1Vers%C3%A3o-2007.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2017.

GLOBAL REPORTING INITIATIVE. GRI's history. Amsterdam, 2017. Disponível em: <<https://www.globalreporting.org/information/about-gri/gri-history/Pages/GRI's%20history.aspx>>. Acesso em: 03 abr. 2017.

GLOBAL REPORTING INITIATIVE. G4 Diretrizes para Relato de Sustentabilidade. Amsterdam, 2015. Disponível em: <<https://www.globalreporting.org/resource/library/Brazilian-Portuguese-G4-Part-one.pdf>>. Acesso em: 03 abr. 2017.

GONÇALVES, E. B. do P.; ESPEJO, M. M. dos S. B.; ALTOÉ, S. M. L.; VOESE, S. B. Gestão da diversidade: um estudo de gênero e raça

em grandes empresas brasileiras. *Enfoque: Reflexão Contábil*, UEM – Paraná, v. 25, n. 1, p. 95-112, 2016. Disponível em: <<http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/30050>>. Acesso em: 17 abr. 2017.

GROSSER, K.; MOON, J. Developments in company reporting on workplace gender equality: a corporate social responsibility perspective. *Accounting Forum*, v. 3, n. 32, p. 179-198, 2008.

MADORRAN, C.; GARCIA, T. Corporate social responsibility and financial performance: the spanish case. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v. 56, n. 1, p. 20-28, 2016.

MELÉ, D.; DEBELJUH, P.; ARRUDA, M. C. Corporate ethical policies in large corporations in Argentina, Brazil and Spain. *Journal of Business Ethics*, v. 63, n. 1, p. 21-38, 2006.

MILANI FILHO, M. A. F. Responsabilidade social e investimento social privado: entre o discurso e a evidenciação. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, vol. 19, n. 47, p. 89-101, 2008. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772008000200008&lng=pt&nrm=iso&tng=en>. Acesso em: 13 abr. 2017.

MORISUE, H. M. M.; RIBEIRO, M. de S.; PENTEADO, I. A. de M. A evolução dos relatórios de sustentabilidade de empresas brasileiras do setor de energia elétrica. *Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, v. 23, n. 1, p. 165-196, 2012.



Marcelle Colares Oliveira é membro da Academia Brasileira de Ciências Contábeis, Contadora, Profa. Titular da Universidade Federal do Ceará-UFC, Docente do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria e do Departamento de Contabilidade, Bolsista Produtividade CNPq



Manuel Salgueiro Rodrigues Júnior, Contador, Professor Assistente da Universidade Estadual do Ceará, Estudante de Doutorado do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da UFC



Isadora Maria Aragão Roberto Alves, Estudante de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará-UFC, Bolsista PIBIC/CNPq



Marcos Gabriel Ramos Rodrigues, Estudante de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará-UFC, Bolsista PIBIC/CNPq

Orçamento público e grau de compatibilização: metodologia Pefa aplicada à Região Amazônica

Por Rafael Larêdo Mendonça e Jessika Caroline Souza Costa

O orçamento público é um instrumento de planejamento e execução das finanças públicas. Nele o governo prevê receitas e fixa despesas com objetivo de alcançar os fins das políticas públicas. A análise desse instrumento é essencial para avaliação da gestão. Desta forma, esta pesquisa teve como problema: **Qual o grau de exatidão dos orçamentos públicos dos estados da região amazônica brasileira frente a realidade dos gastos?** Para respondê-lo, utilizou-se a metodologia proposta pela *Public Expenditure and Financial Accountability Assessments* (Pefa), mais precisamente os indicadores PI1 e PI2, perfazendo assim uma pesquisa exploratória com utilização do procedimento técnico documental e de natureza qualitativa e quantitativa. Os dados analisados demonstraram que os estados mantiveram performances similares de compatibilização com momentos de alta e baixa classificação. Destaque ao Mato Grosso e Pará, que, na análise agregada, alcançaram classificações nível A e ao Amazonas, que na composição da despesa, obteve quatro avaliações nível D.

PALAVRAS CHAVES

Orçamento. Pefa. Região amazônica. Compatibilização. Gastos.

INTRODUÇÃO

O orçamento, considerado como uma ferramenta de planejamento de qualquer entidade, representa os ingressos pre-

vistos e as projeções das aplicações de recursos em período determinado (MANUAL TÉCNICO DE ORÇAMENTO MTO, 2016, p.16). No Brasil, o orçamento público possui a forma de lei, porém com característica apenas autorizativa e não impositiva, deixando ao gestor público a faculdade de manter a compatibilização daquilo que foi planejado com a execução do gasto. Ressalta-se, entretanto, que a compatibilização é importante em virtude de o orçamento ser uma peça de planejamento, o qual deve ser elaborado e executado com exatidão, mantendo e respeitando os parâmetros de sua confecção para o alcance dos objetivos de governo e execução efetiva de políticas públicas.

Um dos orçamentos modernos, o orçamento-programa, que vincula o planejamento à arrecadação de receita e a

execução das despesas, surgiu a partir da experiência dos EUA com o orçamento de desempenho e foi introduzido no Brasil através da Lei n.º 4.320/1964 e do Decreto Federal – Lei n.º 200/1967 (SILVA, 2013, p.32). Giacomoni (2012, p.161) explica que a ideia de orçamento moderno no Brasil e nos demais países latino-americanos está representada nesta técnica, sistematizada originalmente pela Organização das Nações Unidas (ONU).

O orçamento-programa destaca as metas, os objetivos e as intenções do Governo. Nele há a consolidação de um grupo de programas que o Governo se propõe a realizar num período. Os planos são expressos em unidades mensuráveis e seus custos definidos. É um programa de trabalho e constitui, portanto, um instrumento de planejamento (ANGÉLICO, 2014, p.23).



Considerando a importância do orçamento no cenário do planejamento de políticas públicas, a avaliação dessa ferramenta se torna essencial quando se trata de medir o nível da gestão das finanças públicas. Desta forma, a Comissão Europeia, Fundo Monetário Internacional, Banco Mundial e os governos da França, Noruega, Suíça e Reino Unido desenvolveram uma metodologia denominada de *Public Expenditure and Financial Accountability Assessments* (Pefa).

O Pefa possui o objetivo de avaliar o nível da gestão das finanças públicas com destaque a avaliação da credibilidade do orçamento no qual, segundo esta metodologia, o orçamento do governo deve ser realista e implementado conforme planejado. Tal avaliação ocorre por meio da comparação entre as receitas arrecadadas e as despesas executadas com os respectivos valores originalmente aprovados. (PUBLIC EXPENDITURE AND FINANCIAL ACCOUNTABILITY ASSESSMENTS PEFA, 2016. p.12).

Assim, países, regiões, estados e municípios que necessitam da existência e efetividade das ações do setor estatal são os mais atingidos quando há má projeção (planejamento) e execução dos recursos públicos. No Brasil, os estados da região amazônica são os que apresentam menor desenvolvimento econômico local, com grande percentual da população com baixa ou nenhuma escolaridade, dependência do sistema público de saúde e históricos noticiários de conflitos e violência no campo e atualmente nas cidades. Ou seja, nessa região o Estado é agente da promoção social e organizador da economia.

Diante do exposto, dada a importância e justificativa de se aprofundar sobre o assunto, esta pesquisa apresentou como

“ No Brasil, os estados da região amazônica são os que apresentam menor desenvolvimento econômico local, com grande percentual da população com baixa ou nenhuma escolaridade, dependência do sistema público de saúde e históricos noticiários de conflitos e violência no campo e atualmente nas cidades. ”

problema: **Qual o grau de exatidão dos orçamentos públicos dos estados da região amazônica brasileira frente a realidade dos gastos?**

Para tanto, objetivou-se de forma geral verificar o grau de compatibilização dos gastos planejados com os efetivamente realizados pelo setor público na região amazônica brasileira segundo a metodologia Pefa e de forma específica aferir as despesas que, em sua execução, mais se aproximam e se distanciam do planejado e analisar o nível de precisão dos orçamentos públicos.

A pesquisa teve como alcance a análise dos valores das despesas orçadas e a comparabilidade com os valores executados (gastos) de forma agregada e de forma detalhada considerando a classificação das despesas por função e natureza econômica.

A pesquisa possui limitador na população e na amostra, pois não apresentou amostra aleatória e, sim, os nove estados que compõem a região da Amazônia Legal brasileira. Outra limitação referiu-se às informações financeiras imprecisas de quatro estados que compõem a região. Informações essas fornecidas de forma incompleta ao Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi) da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), restando assim apenas como população e amostra final as informações analisadas de cinco estados dessa região.

A segunda seção deste trabalho apresenta o desenvolvimento do tema com a base teórica e o detalhamento da metodologia Pefa, além dos métodos utilizados para alcançar os objetivos da pesquisa e seus resultados. Em seguida, as conclusões obtidas, complementados pelo guia de discussão e referencial bibliográfico. Ademais, é oferecida proposta para novas pesquisas científicas sobre o assunto.

DESENVOLVIMENTO DO TEMA

Marco Teórico

Orçamento Público

Conceito de Orçamento Público

O orçamento é um instrumento de planejamento de qualquer entidade, quer seja pública ou privada, que representa o fluxo dos ingressos previstos e das aplica-

ções de recursos em período determinado (MTO, 2016, p.16). Para o setor público, é de vital importância, pois a fixação da despesa pública autorizada para um exercício financeiro é registrada na lei orçamentária (MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADO AO SETOR PÚBLICO MCASP, 2016, p.69).

O orçamento público, portanto, consiste em um instrumento de planejamento e execução do governo para o período de um ano, no qual constam a previsão das receitas e a fixação das despesas da administração pública. É utilizado para gerenciar e controlar a aplicação dos recursos públicos e monitorar os gastos realizados pelo governo.

No Brasil, este instrumento representa o ato do Poder Legislativo de autorizar os demais poderes (Executivo, Judiciário, Ministério Público e o próprio Legislativo), por um período determinado, a realizarem despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos em geral e outros fins previstos em políticas econômicas, bem como pelo qual se prevê a arrecadação de receitas para cobrir os gastos necessários ao atendimento das demandas de governo e dos administrados (CARVALHO, 2014, p.2).

Carvalho (2014, p.2) entende que o orçamento propriamente dito (Lei Orçamentária Anual) é materializado em uma norma legal e que a autorização legislativa desta lei guarda relação com o caráter meramente autorizativo das despesas públicas do orçamento brasileiro, propiciando, desta forma, que o Executivo possa alterá-lo durante sua execução.

Silva (2013, p.30) completa ao afirmar que o orçamento público é uma lei, mas apenas no sentido formal, pois quando o Legislativo o aprova, ele o faz de forma

autorizativa, isto é, ele autoriza a execução das receitas e das despesas de acordo com que foram apresentadas ou emendadas, mas o Poder Público pode arrecadar diferentemente do que foi aprovado ou gastar menos do que consta da lei, portanto, ele não é impositivo.

Carvalho (2014, p.3) afirma ainda que o orçamento público é um processo contínuo, dinâmico e flexível, e financeiramente traduz os planos e os programas de trabalho do governo para um ano.

Quanto à característica da flexibilidade, segundo Freire (2016), ao contemplar o ordenamento constitucional, infere-se a preponderância do caráter autorizativo do orçamento, a qual não exclui a excepcionalidade da impositividade de certos gastos públicos, a exemplo da vinculação de receitas a despesas de saúde e de educação exigida pela Carta Maior, ou das transferências obrigatórias aos entes menores da Federação.

Para Freire (2016), tal impositividade, entretanto, vem superando o grau de exceção para se aproximar da suplantação da regra, já que promulgada a Emenda Constitucional 86/2015, o Poder Executivo se tornou obrigado a cumprir as despesas orçamentárias decorrentes de alteração legislativa à Lei Orçamentária Anual por meio das emendas parlamentares individuais, desde que observados certos requisitos e limitações estabelecidos na Constituição Federal.

Classificação do Orçamento Público

O orçamento é um instrumento que sofreu e sofre significativas mudanças ao longo do tempo, em decorrência da evolução das suas funções. Uma classificação bastante simples e útil divide a história da evolução conceitual do orçamento público em duas

fases: o orçamento tradicional e o orçamento moderno (GIACOMONI, 2012, p.54).

O tradicional é a mais antiga técnica. Nele constavam somente a fixação da despesa e a previsão da receita, sem nenhuma espécie de planejamento das ações governamentais. Era peça meramente contábil-financeira, um documento de previsão de receita e de autorização de despesas. Nesse tipo de orçamento, não havia preocupação com a execução de programas de trabalho de governo, mas somente com as necessidades dos órgãos públicos de realização das suas tarefas, sem se questionar sobre objetivos e metas (SILVA, 2013, p.31).

O orçamento tradicional tinha como principal função possibilitar que os órgãos de representação exercessem um controle político sobre os executivos. Ele consistia numa fórmula eficaz de controle, pois colocava frente a frente as despesas e as receitas (GIACOMONI, 2012, p.56).

Nesta fase, o orçamento não se atribulava com as necessidades reais da população e da administração pública, ele visava basicamente o aspecto tributário, deixando de lado o social e o econômico (MACHADO, HOLANDA, FILHO, LOPES e PEDERNEIRAS, 2012, p.133).

Segundo Angélico (2014, p.23): "os autores costumavam descrever o orçamento tradicional como um simples ato contendo a aprovação prévia das receitas e das despesas públicas. [...] Preocupa-se o orçamento comum com os meios e não com os fins das funções governamentais". O orçamento tradicional demonstrava o que pretendia gastar ou comprar e não o que se pretendia realizar (ANGÉLICO, 2014, p.23).

Quanto ao orçamento moderno, este, segundo Giacomoni (2012, p.57), nasceu

quase junto com o século XX, quando o Estado buscou intervir como corretor de distorções do sistema econômico, pois o orçamento até então em uso, organizado como mero demonstrativo de autorizações legislativas, não atendia mais às necessidades dos executivos governamentais diante dos encargos crescentes.

Mileski (2011, p. 57) explica que, ainda que modernamente subsistam as características tradicionais do orçamento público — aprovação prévia de receita e despesa e controle político —, a evolução do Estado e o crescimento da população promoveram um aumento das necessidades sociais, provocando a ampliação das atividades do Estado, cujas funções aprimoradas e alteradas demonstraram que o orçamento tradicional não atendia mais às necessidades existentes.

Assim, o orçamento público se converteu em um instrumento da política econômica

e social dos governos, transformando-se em um instrumento essencial à composição do planejamento governamental (MILESKI, 2011, p.57).

Dentro do contexto moderno, vários tipos de orçamentos foram desenvolvidos, dentre eles o orçamento-programa, que surgiu a partir da experiência dos EUA com o orçamento de desempenho e foi introduzido no Brasil pela Lei n.º 4.320/1964 e do Decreto Federal – Lei n.º 200/1967 (SILVA, 2013, p.32). Giacomoni (2012, p.161) explica que a ideia de orçamento moderno no Brasil e nos demais países latino-americanos está representada nesta técnica, sistematizada originalmente pela Organização das Nações Unidas (ONU).

O orçamento-programa destaca as metas, os objetivos e as intenções do Governo. Nele há a consolidação de um grupo de programas que o Governo se propõe a realizar num período. Os planos

são expressos em unidades mensuráveis e seus custos definidos. É um programa de trabalho e constitui, portanto, um instrumento de planejamento (ANGÉLICO, 2014, p.23). A principal característica do instrumento é dele ser elaborado em função daquilo que se pretende realizar no futuro (SILVA, 2013, p.32).

As metas governamentais são classificadas em funções de governo e estas divididas em programas, subprogramas, projetos e atividades. O anexo n.º 5, da Lei n.º 4.320/1964, padroniza a estrutura e a codificação da classificação funcional-programática. (ANGÉLICO, 2014, p.23).

Carvalho (2014, p.14) conceitua a técnica como um plano de trabalho expresso por um conjunto de ações a realizar e pela identificação dos recursos necessários à sua execução. Ela representa um elo entre o planejamento e as ações executivas do governo, com ênfase na consecução de objetivos e metas, sendo considerados os custos dos programas de ação classificados a partir do ponto de vista funcional programático.

Kohama (2013, p.55) completa o entendimento e afirma que, do ponto de vista da apresentação, no orçamento-programa, os recursos financeiros para cada unidade orçamentária se vinculam direta ou indiretamente aos objetivos que se pretende alcançar.

Segundo Angélico (2014, p.23), a elaboração do orçamento-programa compreende quatro etapas: planejamento, programação, projeto e orçamentação. A primeira é a definição dos objetivos a atingir; a segunda é a definição das atividades necessárias à consecução dos objetivos; a terceira é a estimação dos recursos de trabalho necessários à realização das atividades; e a última é a esti-

Quadro 1: Diferenças entre o Orçamento Tradicional e o Orçamento-Programa

Orçamento Tradicional	Indicador	Orçamento-programa
1. O processo orçamentário é dissociado dos processos de planejamento e programação.		1. O orçamento é o elo entre o planejamento e as funções executivas da organização.
2. A alocação de recursos visa à aquisição de meios.		2. A alocação de recursos visa à consecução de objetivos e metas.
3. As decisões orçamentárias são tomadas tendo em vista as necessidades das unidades organizacionais.		3. As decisões orçamentárias são tomadas com base em avaliações e análises técnicas das alternativas possíveis.
4. Na elaboração do orçamento são consideradas as necessidades financeiras das unidades organizacionais.		4. Na elaboração do orçamento são considerados todos os custos dos programas, inclusive os que extrapolam o exercício.
5. A estrutura do orçamento dá ênfase aos aspectos contábeis de gestão.		5. A estrutura do orçamento está voltada para os aspectos administrativos e de planejamento.
6. Principais critérios classificatórios: unidades administrativas e elementos.		6. Principal critério de classificação: funcional-programático.
7. Inexistem sistemas de acompanhamento e medição do trabalho, assim como dos resultados.		7. Utilização sistemática de indicadores e padrões de medição do trabalho e dos resultados.
8. O controle visa avaliar a honestidade dos agentes governamentais e a legalidade no cumprimento do orçamento.		8. O controle visa avaliar a eficiência, a eficácia e a efetividade das ações governamentais.

Fonte: Giacomoni (2012, p.167)

mação dos recursos financeiros para pagar a utilização dos recursos de trabalho e prever as fontes de recursos.

No modelo brasileiro, o orçamento-programa compreende a elaboração e execução de três leis: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei de Orçamento Anual (LOA), as quais materializam conjuntamente o planejamento e a execução das políticas públicas de um ente. O orçamento no Brasil é tratado como um sistema, o Sistema de Planejamento-Orçamento (Silva, 2013, p.33). Destes são os chamados instrumentos de planejamento trazidos pela Constituição Federal.

Para Silva (2011, p.178), o processo de elaboração e discussão desses instrumentos deve ser capaz de expressar a responsabilidade do Governo para com a sociedade com maior veracidade, pois o orçamento deve indicar com clareza os objetivos perseguidos pela nação da qual o Governo é intérprete.

A parcela anual do plano é intitulada orçamento anual. Nele as ações são estabelecidas, as metas fixadas, os agentes responsáveis pela sua execução determinados e os recursos correspondentes atribuídos, de forma a manter equilíbrio entre as necessidades da população e a capacidade de recursos (CASTRO, 2011, p.37).

Segundo Machado et. al. (2012, p.110), para viabilizar a concretização das situações planejadas no Plano Plurianual-PPA e transformá-las em realidade, obedecendo a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), elabora-se à Lei de Orçamento Anual (LOA), na qual são programadas as ações a serem executadas, visando alcançar os objetivos definidos.

Resumidamente, Giacomoni (2012, p.167) traz as principais diferenças entre o orçamento tradicional e o orçamento-programa, demonstrando a evolução da técnica que atualmente, no Brasil, é desenvolvida por meio do Orçamento-Programa:

Registra-se que as técnicas orçamentárias têm sido aprimoradas ao longo da história, especialmente depois da revolução industrial. Do seu início aos dias atuais, a gestão pública deu enormes saltos de qualidade, propiciando o desenvolvimento de diversas técnicas de gestão e de elaboração do orçamento (CARVALHO, 2014, p.8).

Nos dias atuais, o orçamento público tem por função básica organizar as ações e definir os recursos para materializar o planejamento (CASTRO, 2011, p.37). O planejamento deve ser anterior à realização das ações de governo e é um processo racional para definir objetivos e determinar os meios para alcançá-los (SILVA, 2011, p.179).

O Estado deve planejar suas ações com a finalidade de atingir metas e resultados satisfatórios, tornando-se necessário envolver todo um ciclo integrado de gestão pública bem planejada, responsável, transparente e compreensível aos administrados (CARVALHO, 2014, p.2).

Carvalho (2014, p.11) entende que, "para alocar com eficiência e eficácia os limitados recursos da sociedade, faz-se necessário um processo orçamentário adequado, que poderá oferecer respostas a alguns questionamentos básicos". Silva (2011, p.12), então, acredita que um planejamento adequado de receitas e despesas pode diferenciar o governo ou o país que gasta bem ou mal o dinheiro público.

Despesa Pública

Conceito de despesa pública

Com o objetivo de cumprir as ações das políticas públicas e promover o bem social e o desenvolvimento, o Estado realiza várias atividades, a exemplo da prestação de serviços à população, ações que demandam recursos financeiros, culminando na despesa pública (CARVALHO, 2014, p.379).

A despesa pública é, em tese, todo desembolso efetuado pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da população, nos moldes da Constituição, das leis, ou mesmo em decorrência de contratos ou outros instrumentos (SILVA, 2011, p.379).

Kohama (2013, p.98), nesta linha, entende que as despesas públicas são gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais, que são destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou à restituição ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações, etc.

Carvalho (2014, p.380) conceitua a despesa pública como o conjunto de dispêndios efetuados pelos entes públicos para custear os serviços públicos prestados à sociedade ou para a realização de investimentos, ou ainda, são aplicações dos recursos arrecadados pelo Estado com o objetivo de promover os serviços de ordem pública ou atender o próprio desenvolvimento econômico do Estado.

Silva (2013, p.119) entende as despesas, ou ainda, dispêndios orçamentários como gastos que a entidade de direito público

realiza para manter os serviços existentes e para a criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental, com o fim de atender às necessidades coletivas, devendo ser autorizada no orçamento ou em créditos adicionais.

Resumidamente, despesa pública é o conjunto de dispêndios efetuados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços prestados à sociedade (SILVA, 2013, p.119) e se classifica em dois grandes grupos: despesa orçamentária e despesa extraorçamentária (KOHAMA, 2013, p.98).

Classificação da despesa pública

A despesa pública orçamentária apresenta as seguintes classificações, conforme o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP): institucional, funcional, por estrutura programática e por natureza. As classificações funcional e por natureza merecem destaque diante dos dados coletados neste trabalho.

Instituída pela Portaria n.º 42, de 14 de abril de 1999, do então Ministério do Orçamento e Gestão (MOG), a classificação funcional atual apresenta um rol de funções e subfunções prefixadas, que ser-

vem como agregador dos gastos públicos por área de ação governamental nos três níveis de Governo (MTO, 2016, p.35).

A classificação funcional separa as dotações orçamentárias em funções e subfunções, com o objetivo de responder fundamentalmente à indagação “em que área” de ação governamental a despesa será realizada (MCASP, 2016, p.70).

A principal finalidade dessa classificação da despesa orçamentária é fornecer as bases para a apresentação de dados e estatísticas sobre os gastos públicos nos principais segmentos nos quais atuam as organizações do Estado (GIACOMONI, 2012, p.95).

A aplicação dessa classificação é comum e obrigatória aos municípios, aos estados, ao Distrito Federal e à União, permitindo a consolidação nacional dos gastos do setor público (MTO, 2016, p.35). Além disso, esta classificação é representada por cinco dígitos, sendo que os dois primeiros se referem à função e os três últimos dígitos representam a subfunção, que podem ser traduzidos como agregadores das diversas áreas de atuação do setor público, nas esferas legislativa, executiva e judiciária (MCASP, 2016, p.70).

Giacomoni (2012, p.96) explica: “a função é entendida como ‘o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público’. Já a subfunção ‘representa uma partição da função, visando agregar determinado subconjunto de despesa do setor público’”.

A função quase sempre se relaciona com a missão institucional do órgão, como, por exemplo, educação, saúde, segurança pública e saneamento. A subfunção pode ser combinada com função diferente daquela à qual está vinculada na Portaria MOG n.º 42/1999, lembrando que a subfunção busca evidenciar cada área de atuação governamental por meio da agregação de determinado subconjunto de despesas e da identificação da natureza das ações que se formam em torno das funções (MCASP, 2016, p.71).

A classificação por natureza, que possui como objetivo propiciar elementos para avaliação do efeito econômico das transações do setor público, é composta por categoria econômica, grupo de natureza da despesa e elemento de despesa, essa classificação é complementada pela informação gerencial denominada de modalidade de aplicação (MCASP, 2016, p.73).

As três dimensões da natureza da despesa mencionadas ao norte são previstas pela Lei n.º 4.320/1964. A categoria econômica e o grupo de natureza de despesa no Art. 12 e o elemento de despesa no Art. 13. Assim, a despesa é identificada por meio dessas três partes conforme a sua natureza, informando a característica do dispêndio, no qual os recursos públicos estão sendo aplicados (CARVALHO, 2014, p.408).

Kohama (2013, p.101), no que se refere às categorias econômicas, explica que a despesa deverá, conforme a Portaria In-



terministerial STN/SOF n.º 163/2001, ser classificada em: Despesas correntes e despesas de capital.

São entendidas como Despesas Correntes aquelas destinadas à produção de bens e serviços correntes (GIACOMONI, 2012, p. 111) dito de outra forma, são despesas que não contribuem diretamente na formação ou aquisição de um bem de capital (McasP, 2016, p.74).

Quanto às despesas de capital, estas contribuem diretamente na formação ou aquisição de um bem de capital, ou mesmo, são gastos efetuados pelas instituições públicas com o propósito de criar novos bens de capital, adquirir bens de capital já em uso (KOHAMA, 2013, p.102). O grupo de Natureza da Despesa, por sua vez, é um agregador de elementos de despesa orçamentária com as mesmas características em relação ao objeto de gasto, e se discrimina da seguinte forma: 1. Pessoal e Encargos Sociais, 2. Juros e Encargos da Dívida, 3. Outras Despesas Correntes, 4. Investimentos, 5. Inversões Financeiras e 6. Amortização da Dívida (MCASP, 2016, p.75).

Giacomoni (2012, p.112) demonstra a vinculação dos grupos às categorias econômicas estudadas, conforme Quadro 2. As modalidades de aplicação apresentam a finalidade de indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades da mesma esfera de Governo, ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades, e possuem como objetivo fundamental possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados (MCASP, 2016, p.73). Já o elemento de despesa possui a finalidade de identificar o objeto imediato de cada despesa, sendo a mais analítica das classificações obrigatórias segundo a natureza, e apresenta como

finalidade básica propiciar o controle contábil dos gastos (GIACOMONI, 2012, p.117).

Etapas da despesa pública

As etapas da despesa orçamentária são o planejamento e a execução. O planejamento abrange, de forma geral, toda análise para formular os instrumentos de planejamento da Administração Pública e compreende a elaboração do orçamento com a fixação da despesa orçamentária, a descentralização de créditos orçamentários, programação orçamentária e financeira (CARVALHO, 2014, p.475), processo de licitação e contratação (MCASP, 2016, p.98).

Este trabalho, em relação à etapa do planejamento, se utilizou somente do estágio da fixação. Este representa os limites de gastos a serem efetuados pelas entidades públicas, que são inseridos nas leis orçamentárias, tendo por base as receitas previstas. Além disso, a fixação da despesa orçamentária compreende a adoção de medidas para uma situação idealizada, considerando os recursos disponíveis e observando as diretrizes e prioridades traçadas pelo governo (MCASP, 2016, p.98).

O processo da fixação da despesa orçamentária se conclui com a autorização do poder legislativo por meio da LOA, ressal-

vadas as eventuais aberturas de créditos adicionais no decorrer da vigência do orçamento (MCASP, 2016, p.98).

A execução da despesa orçamentária compreende três estágios, previstos na Lei nº 4.320/1964: empenho, liquidação e pagamento. Silva (2013, p.160) entende que executar o orçamento é realizar as despesas públicas nele previstas.

Quanto ao estágio empenho, o Art. 58 da Lei 4.320/1964 aduz: "O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição".

No empenho então ocorre a reserva de dotação orçamentária para um fim específico formalizado mediante a emissão de um documento denominado "Nota de Empenho", no qual deve constar o nome do credor, a especificação do credor e a importância da despesa, bem como os demais dados necessários ao controle da execução orçamentária (MCASP, 2016, p.100). Para Angélico (2014, p.67), empenhar a despesa significa emitir um documento denominado Nota de Empenho.

Em relação ao estágio liquidação, o Art. 63 da Lei n.º 4.320/1964 explica: "A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comproba-

Quadro 2: Categorias econômicas e grupos de despesa

Categorias Econômicas	Grupos
3. Despesas Correntes	1. Pessoal e Encargos Sociais
	2. Juros e Encargos da Dívida
	3. Outras Despesas Correntes
4. Despesas de Capital	4. Investimentos
	5. Inversões Financeiras
	6. Amortização da Dívida

Fonte: Giacomoni (2012, p.112)

tórios do respectivo crédito”. O artigo do texto legal esclarece que a finalidade da liquidação é apurar a origem, o objeto, a importância do que se deve pagar e a quem deve ser feito esse pagamento.

Angélico (2014, p.67) afirma que a liquidação toma por base o contrato, o ajuste ou acordo respectivo, a nota de empenho e os comprovantes da prestação efetiva do serviço ou da entrega do material.

O pagamento é o último estágio da despesa (ANGÉLICO, 2014, p.67) e é a entrega de numerário ao credor por meio de cheque nominativo, ordens de pagamentos ou crédito em conta, e somente pode ser realizado depois da regular liquidação da despesa (MCASP, 2016, p.101). O Art. 64 da Lei n.º 4.320/1964 o define da seguinte forma: “A ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga”.

Cabe ressaltar que, segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, o reconhecimento (execução) de uma despesa se dará pelo regime de competência contábil. Desta forma, as despesas são reconhecidas e ditas como executadas no momento da ocorrência de seus fatos geradores, sem com isso necessitar alcançar a fase de pagamento para o reconhecimento contábil (MCASP, 2016, p.103).

Public Expenditure and Financial Accountability Assessments (Pefa)

Como um meio de harmonizar, em diversos países, a avaliação do nível da Gestão das Finanças Públicas (GFP), foi desenvolvido o programa metodológico *Public Expenditure and Financial Accountability Assessments* (Pefa) em 2001. As organizações responsáveis pelo desenvolvimento dessa ferramenta de avaliação foram a Comissão Europeia,

o Fundo Monetário Internacional, o Banco Mundial e os governos da França, Noruega, Suíça e Reino Unido. Eles continuam a ser os guardiões do programa e têm apoiado a utilização do Pefa pelas fases de sua implementação (PEFA, 2016. p.08).

Pefa introduziu uma ferramenta de metodologia e padrão de referência para avaliações de diagnóstico de GFP que perpassa pela avaliação do orçamento público. O documento foi amplamente discutido e testado entre 2001 e 2005. O objetivo da metodologia foi de padronizar as avaliações de governo e desenvolver uma ferramenta analítica comum. Afeganistão e Zâmbia tiveram a primeira versão acessível ao público quando da introdução do Pefa naqueles países em 2005 e relatórios de melhoria da gestão financeira pública foram produzidos naquele ano.

Desde então o Pefa tem sido usado em mais de 150 países. Tornou-se a ferramenta padrão para avaliações da GFP e acumulou um conjunto de dados que compreendem mais de 40.000 pontuações de desempenhos individuais (PEFA, 2016. p.08).

Esses dados estão sintetizados em sete pilares que se inter-relacionam e são

fundamentais para o gerenciamento das finanças públicas, quais sejam:

- I. Credibilidade do orçamento;
- II. Transparência das finanças públicas;
- III. Gerenciamento dos ativos e passivos;
- IV. Estratégia orçamentária e de política fiscal;
- V. Previsibilidade e controle na execução orçamentária;
- VI. Contabilidade e prestação de contas;
- VII. Auditoria e controle externo.

Os pilares identificados orientam os processos a serem avaliados na gestão de finanças públicas, com destaque a avaliação da credibilidade do orçamento no qual, segundo a metodologia Pefa, o orçamento do governo deve ser realista e implementado conforme planejado. Tal comprovação ocorre por meio da comparação entre as receitas arrecadadas e as despesas executadas com os respectivos valores originalmente aprovados (PEFA, 2016. p.12).

Ainda quanto à avaliação do orçamento pela metodologia Pefa (2016. p.12), ele possui como objetivo o acompanhamento e análise da alocação orçamentária efi-

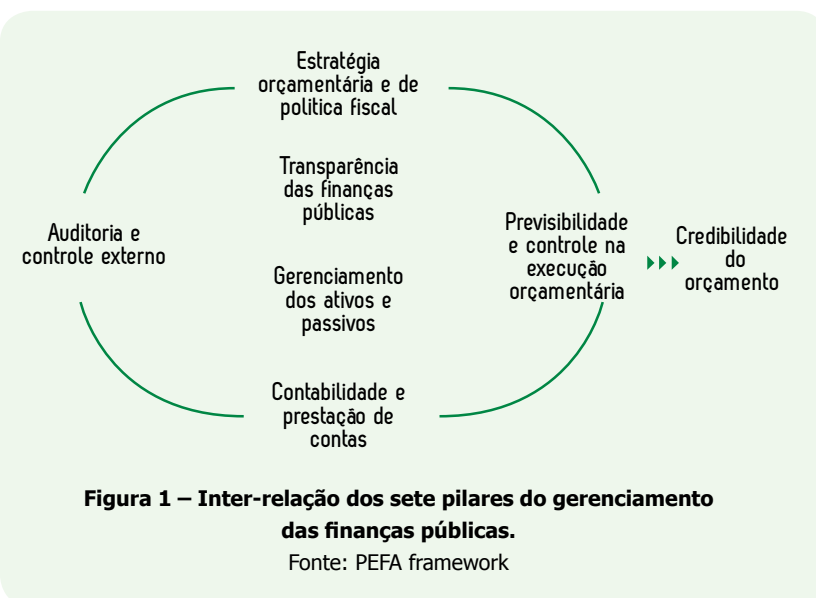


Figura 1 – Inter-relação dos sete pilares do gerenciamento das finanças públicas.

Fonte: PEFA framework

ciente, respeito e simetria da execução com o planejamento orçamentário e eficiência operacional dos gastos públicos.

O Programa Pefa compreende um total de 31 indicadores de performance, sendo 28 relacionados à performance dos governos e 3 dos doadores com impactos nos sistemas de orçamento governamental.

Para Silva (2017, p.35), o propósito de um gerenciamento da performance das finanças públicas eficiente é de garantir que as políticas governamentais sejam implementadas conforme planejado e alcancem os objetivos estabelecidos, fornecendo os elementos necessários para resultados orçamentários e fiscais, como:

I. Disciplina fiscal agregada: resultado do controle efetivo do orçamento em sua totalidade e gerenciamento de riscos fiscais.

II. Alocação estratégica de recursos: envolve o planejamento e execução do orçamento, de acordo com as prioridades do governo, visando alcançar os objetivos estratégicos.

III. Entrega eficiente de serviços: requer a utilização das receitas orçamentárias visando alcançar os melhores níveis de serviços públicos, de acordo com os recursos disponíveis.

Os sete (7) pilares da metodologia de avaliação Pefa incorrem em 31 indicadores contendo os respectivos subitens para avaliação geral do parâmetro em questão, os procedimentos para compilação das dimensões múltiplas e o respectivo método de pontuação utilizado. Os métodos de pontuação oferecidos são:

A. Método 1 (M1): tal método é utilizado para indicadores multidimensionais, em que o fraco desempenho em uma dimensão influencia o bom desempenho das demais no mesmo indicador, ou seja, tal método é aplicado quando a existência de um "elo fraco" nas dimensões do indicador em questão impacta as demais.

B. Método 2 (M2): a pontuação agregada do indicador é obtida por média aproximada das notas das dimensões individuais de cada indicador. A utilização de tal método é aplicada aos indicadores multidimensionais, em que uma pontuação baixa de uma dimensão não compromete o impacto de uma nota maior em outra, do mesmo indicador.

Quanto aos indicadores, por sua vez, incluem uma ou mais dimensões de desempenho os quais são medidos em uma escala ordinal de quatro pontos de A a D, ou seja, de acordo com os parâmetros ava-

liados, são consideradas notas de A (para resultados satisfatórios) até D (resultados aquém do estabelecido). Essa calibração de dimensões é baseada na presença de atributos relevantes para diferentes padrões de desempenho.

A pontuação mais alta é garantida para uma dimensão individual a qual origina em pontuações globais usando método baseado no grau de ligação entre as dimensões individuais (PEFA, 2016, p.5). Considerando avaliações das despesas orçamentárias, a metodologia Pefa propõem os seguintes indicadores:

PI1 – Resultado das despesas agregadas comparadas com o orçamento original aprovado. A função deste é efetuar a avaliação do aumento do orçamento total na execução em relação ao orçamento previsto. A fórmula é: $PI1_{ano} = \text{Módulo}(\text{totemp ano} / \text{totorc ano})$, em que: $\text{totemp ano} = \text{valor total executado por exercício}$ e $\text{totorc ano} = \text{valor total orçado por exercício}$, diminuído o valor alocado para despesas de reserva de contingência.

Os resultados obtidos com este indicador e sua classificação são conforme Quadro 3.

PI2 – indicador este que mede a extensão da despesa orçada e a execução tendo por base as principais categorias de composição da despesa (classificação). Ele contém três dimensões e utiliza o método M1.

A fórmula deste indicador é: $PI1_{ano} = \text{Módulo}(\text{totemp ano} / \text{totorc ano} - 1)$, em que: $\text{totemp ano} = \text{valor total executado por exercício}$ e $\text{totorc ano} = \text{valor total orçado por exercício}$, diminuído o valor alocado para despesas de reserva de contingência.

Conforme proposta da metodologia Pefa, para avaliação das despesas em suas

Quadro 3 – Classificação PII segundo a metodologia Pefa

Classificação	Requisitos Mínimos
A	Resultado da despesa real foi entre 95% e 105% do valor do orçamento aprovado em pelo menos dois dos últimos três anos.
B	Resultado da despesa real foi entre 90% e 110% do valor do orçamento aprovado em pelo menos dois dos últimos três anos
C	Resultado da despesa real foi entre 85% e 115% do valor do orçamento aprovado em pelo menos dois dos últimos três anos.
D	O desempenho é menor que o necessário para uma pontuação C.

Fonte: traduzido e adaptado de Pefa framework (2016)

Quadro 4 – Resultado da execução composição despesas por função

Classificação	Requisitos Mínimos
A	A variação na composição das despesas por função foi inferior a 5% em, ao menos, dois dos últimos três anos.
B	A variação na composição das despesas por função foi inferior a 10% em, ao menos, dois dos últimos três anos.
C	A variação na composição das despesas por função foi inferior a 15% em, ao menos, dois dos últimos três anos.
D	O desempenho é inferior ao requerido para obter a pontuação C.

Fonte: traduzido e adaptado de Pefa framework (2016)

Quadro 5 – Resultado da execução composição despesas por natureza econômica

Classificação	Requisitos Mínimos
A	A variação na composição das despesas por natureza econômica foi inferior a 5% em, ao menos, dois dos últimos três anos.
B	A variação na composição das despesas por natureza econômica foi inferior a 10% em, ao menos, dois dos últimos três anos.
C	A variação na composição das despesas por natureza econômica foi inferior a 15% em, ao menos, dois dos últimos três anos.
D	O desempenho é inferior ao requerido para obter a pontuação C.

Fonte: traduzido e adaptado de Pefa framework (2016)

categorias (função e natureza econômica), a classificação após avaliação devem acompanhar os Quadros 4 e 5:

Desta forma, seguindo a metodologia fornecida pelo Pefa o Quadro 6 resume pilar, indicadores e dimensões necessárias para obtenção do objetivo desta pesquisa.

O relatório de avaliação Pefa tem por objetivo fornecer uma avaliação baseada na evidência do desempenho da gestão das finanças públicas com base na análise de indicadores e outras informações terminantes de forma concisa e padronizada. O relatório deve seguir padrões de estrutura e formatação como resumo executivo, introdução, avaliação de desempenho e conclusão. As informações fornecidas pelo relatório devem contribuir para o diálogo sobre a avaliação da gestão pública.

Metodologia

Considerando que a questão de pesquisa que instigou este trabalho foi: **Qual o grau de exatidão do orçamento público na região amazônica frente a realidade dos gastos?** A presente pesquisa objetivou verificar o grau de compatibilização dos gastos planejados com os efetivamente realizados pelo setor público na região amazônica, segundo os indicadores Pefa. A população estudada compreende nove estados da Federação brasileira que compõem a Amazônia Le-

gal brasileira: Acre, Amapá, Amazonas, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Rondônia, Roraima e Tocantins.

Quanto aos fins, trata-se de uma pesquisa exploratória na qual foi utilizado como procedimento técnico o emprego documental com o fim de buscar dados sobre os orçamentos e demonstrativos contábeis. Para Bailey (2008, p.76), a pesquisa documental apresenta diversos benefícios em virtude da utilização das informações contidas em documentos não mudarem com o passar do tempo, sendo assim útil em estudo que utiliza período de tempo em seu escopo.

Quanto à natureza, é uma pesquisa qualitativa no que se refere ao objetivo de traduzir e expressar o fenômeno pesquisado, e quantitativa, pois os dados orçamentários e estatísticos das análises comparativas, seguindo a periodicidade no corte horizontal/estudo transversal fazem parte da pesquisa e não apenas suporte para os resultados.

Os dados orçamentários foram extraídos do sistema de informações contábeis e fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) por meio do seu sítio eletrônico, mais precisamente nas informações do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi). Os dados supracitados fazem referência aos exercícios financeiros de 2014, 2015 e 2016, conforme metodologia de coleta e análise de dados Pefa *framework* - cre-

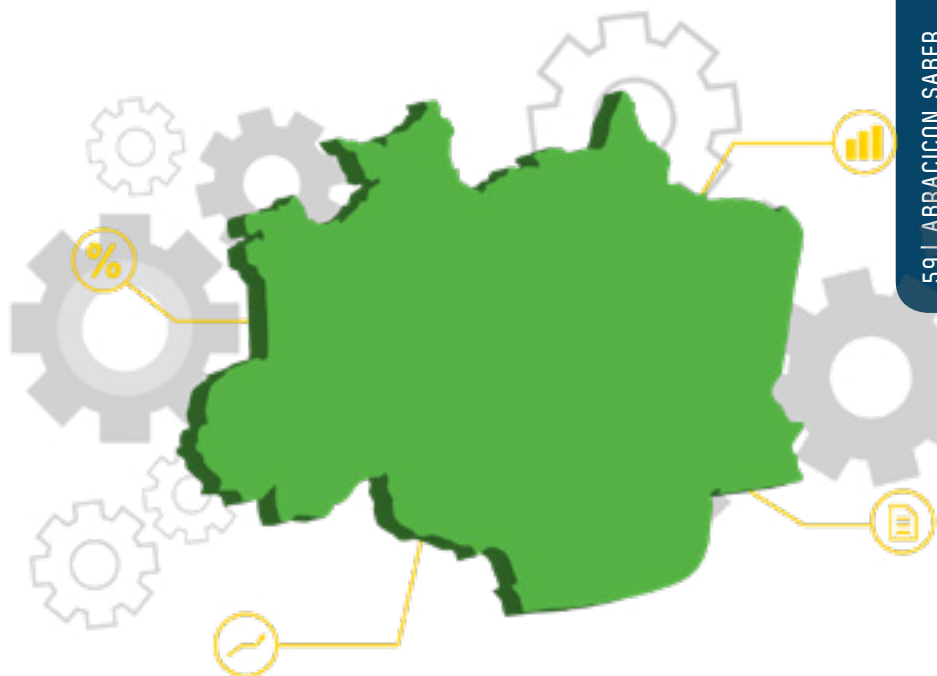
Quadro 6 – Relação pilar, indicadores e dimensões

Pilar	Indicador	Dimensões
I. Confiabilidade orçamentária.	1. Resultado da despesa agregada.	Análise do total das despesas orçadas com o total das despesas executadas.
	2. Resultados da composição das despesas.	Análise da despesa orçada por função e por natureza econômica e suas respectivas execuções.

Fonte: traduzido e adaptado de Pefa framework (2016)

dibilidade do orçamento (PEFA, 2016. p. 09).

O tipo de amostragem ocorreu por acessibilidade, em virtude de terem sido selecionados os elementos disponíveis para possível realização da pesquisa (BAILEY, 2008, p.56). Desta forma e em virtude de limitação nas disponibilidades das informações como amostra, apenas foram considerados e analisados dados orçamentários e contábeis de cinco estados (Acre, Amazonas, Mato Grosso, Pará e Rondônia). Os demais estados que compõem a Amazônia legal brasileira não apresentaram dados completos em determinados exercícios financeiros de periodicidade do corte desta pesquisa.



O pilar de avaliação do nível da gestão das finanças públicas (GFP) desenvolvido pelo Pefa utilizado nesta pesquisa foi o que analisa a confiabilidade orçamentária ao utilizar os indicadores PI1 – Resultado das despesas agregadas e PI2 - Resultados da composição das despesas.

O indicador PI-1 tem por objetivo analisar o resultado das despesas agregadas comparadas com o orçamento original aprovado e o PI2 de analisar a composição dos resultados das despesas comparados com o orçamento original aprovado.

Para o índice PI2, foram utilizadas as classificações das despesas por função e

por natureza econômica. Conforme orientação metodológica Pefa, foi excluída da classificação por natureza econômica as despesas Juros e encargos da dívida. Da classificação por função foi subtraído do montante de encargos especiais o valor dos juros e encargos da dívida.

O tratamento dos dados do mesmo modo foi realizado seguindo o programa Pefa com o auxílio do *software Microsoft Excel 2013*, por meio do qual foram elaboradas planilhas que permitiram tratar dados quantitativos e obtenção dos objetivos almejados. Os resultados obtidos são apresentados na forma de quadros e gráficos, naqueles é observado o grau de

compatibilização dos gastos planejados com os efetivamente realizados e nestes é demonstrado o nível de imprecisão e/ou precisão dos orçamentos.

A fórmula utilizada para obtenção do percentual em PI1 foi: $PI1_{ano} = \frac{\text{Módulo (totemp ano)}}{\text{totorc ano}}$, já na utilização do PI2 foi a seguinte: $PI1_{ano} = \frac{\text{Módulo (totemp ano)}}{\text{totorc ano} - 1}$.

Em seguida, as análises e avaliações ocorreram de acordo com as definições e procedimentos oriundos da metodologia Pefa, na qual os estados são medidos em uma escala ordinal de quatro pontos de A a D, ou seja, de acordo com os parâ-

Quadro 7 – Variação das despesas e classificação Pefa entre os estados

Estados	% de Variação entre a execução e a fixação – 2014	% de Variação entre a execução e a fixação - 2015	% de Variação entre a execução e a fixação – 2016	Classificação – Pefa
ACRE	108%	89%	86%	C
AMAZONAS	106%	96%	93%	B
MATO GROSSO	96%	97%	91%	A
PARÁ	101%	103%	95%	A
RONDÔNIA	93%	80%	94%	B

Fonte: elaborado pelos autores. Base: Siconfi.

metros avaliados, são consideradas notas de A (para resultados satisfatórios) até D (resultados aquém do estabelecido).

Utilizaram-se os valores a preços correntes com propósito de revelar a realidade dos valores à época de sua ocorrência. Além disso esta pesquisa não se propôs a realizar comparações de valores entre os anos de corte. Os resultados alcançados foram analisados segundo a metodologia Pefa considerando a escala ordinal anteriormente citada.

Resultados da pesquisa

Nesta seção são apresentados os resultados que foram obtidos por meio da análise proposta neste artigo, tendo em vista o alcance dos objetivos.

O Quadro 7, que evidencia a variação das despesas e classificação Pefa entre os estados, extraído conforme metodologia para o indicador PI-1, aplicado na despesa total dos estados da Amazônia Legal, demonstra que Mato Grosso e o Pará são os que refletem maior confiabilidade orçamentária ao executar as despesas em percentual próximo aos valores planejados e desta forma alcançaram a classificação A, evidenciando compatibilização satisfatória entre o planejamento e a execução.

Essa classificação expressa a precisão orçamentária e o respeito ao planejamento durante a execução da despesa agregada. Assim e de acordo com o Quadro 7, subentende-se que os estados de Mato Grosso e do Pará, que alcançaram a classificação A de compatibilização orçamentária, obtiveram os objetivos das políticas públicas alcançados, vez que esses objetivos foram traçados no momento da elaboração do orçamento, isto é, durante o planejamento governamental e nos

exercícios financeiros, estes estados executaram o orçamento, em termos percentuais e gerais, bem próximo ao planejado, sem considerar, para efeito de análise, as possíveis variáveis socioeconômicas de intervenção.

Destaca-se que o Estado de Mato Grosso, em todos os anos analisados, obteve economia de despesa, ou seja, os percentuais de execução da despesa estiveram abaixo da base dos valores planejados, diferente do Estado do Pará, que apresentou valores executados próximos ao planejados, porém superiores, em dois dos três anos estudados. Nota-se que, em relação à precisão da execução das despesas com o planejado, o Pará obteve percentuais mais próximos da exatidão, com destaque ao ano de 2014 no qual variou em apenas 1%.

Neste cenário, os estados do Amazonas e de Rondônia alcançaram a classificação B de compatibilização, em virtude de seus resultados da despesa real se encontrarem entre 90% e 110% do valor do orçamento aprovado em pelo menos dois dos últimos três anos. Nesta classificação B, destaca-se o Estado de Rondônia que, em 2015, alcançou percentual de execução da despesa em apenas 80% do planejado. Para o Estado do Amazonas, o pior ano foi de 2016, no qual suas despesas reais se distanciaram das fixadas em 7 pontos percentuais.

O estado que apresentou pior desempenho foi o Acre, que, classificado na categoria C, demonstrou baixa compatibilização orçamentária e nos últimos dois anos, 2015 e 2016, respectivamente, execução das despesas totais em 89% e 86% em relação ao que foi planejado para o mesmo período. Além disso, as despesas reais desse estado se distanciaram das fixadas em 8 pontos percentuais no ano de 2014.

Dos estados analisados nesta pesquisa para o indicador PI-1, nenhum obteve a classificação D do Pefa, a mais baixa da metodologia.

Na análise do indicador PI-2 que mede a extensão da despesa orçada e a execução tendo por base as principais categorias de composição da despesa (classificação), foram estratificados os valores percentuais da variação das despesas classificadas quanto à função e à natureza econômica. Em relação às despesas por função, dentre as 28 listadas conforme Portaria n.º 42/1999 do Ministério de Estado do Orçamento e Gestão, foram destacadas quatro de maior volume financeiro e de impacto social, as quais necessitam de intensa intervenção estatal. As funções destacadas para análise foram: educação, saúde, segurança pública e saneamento.

Pesquisa do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2011. p.230) evidencia que cerca de 9,2% da população amazônica não sabe ler nem escrever, taxa essa acima da média brasileira que foi de 7%. Essa região do país destaca-se ainda pelo alto índice de abandono escolar, chegando a 14,7% dos alunos matriculados. Ou seja, crianças e jovens com idade escolar não estão nas escolas em virtude de vários fatores, entre eles, a precariedade das estruturas escolares.

Quanto à saúde, há o contraste da grande demanda com a eficiência do atendimento. Nessa região apenas há 1,84 leitos para cada mil habitantes quando o ideal, segundo a Organização Mundial da Saúde (OMS) é de 3 a 5 leitos para cada mil habitantes (OMS, 2010. p.154).

Na segurança pública, segundo o Fórum Brasileiro de Segurança Pública (2015. p.30) os estados da Amazônia Legal brasileira são marcados por conflitos, tanto

Quadro 8 – Classificação dos estados nas despesas por função

Despesa por função	ACRE	AMAZONAS	MATO GROSSO	PARÁ	RONDÔNIA
	Classificação - Metodologia PEFA	Classificação - Metodologia PEFA	Classificação - Metodologia PEFA	Classificação - Metodologia PEFA	Classificação - Metodologia PEFA
EDUCAÇÃO	A	C	C	B	B
SAÚDE	B	D	C	A	A
SEGURANÇA PÚBLICA	B	B	B	C	B
SANEAMENTO	D	D	D	D	D

Fonte: elaborado pelos autores. Base: Siconfi.

urbanos quanto rurais. O grande contingente populacional das capitais amazônicas dos últimos anos desencadeou surgimento de narcotraficantes e conflitos pelo controle da venda de entorpecentes nas grandes cidades e ocasionou a existência de grupos de extermínios, milícias organizadas e rebeliões e massacres em presídios. No campo, os conflitos existem há décadas em virtudes da presença de grileiros e posseiros e ausência do estado na solução da problemática.

No saneamento, a região amazônica é a que apresenta os piores índices do Brasil. Segundo dados do Sistema Nacional de Informações sobre Saneamento (SNIS 2015, p.30) apenas 16,42% do esgoto nesta região do país é tratado, e o índice de atendimento de esgoto é de 8,66% da população. Quanto ao abastecimento de água, apenas 57% das casas são atendidas.

Essas funções, nos estados da Amazônia Legal, representam áreas estratégicas e de grande demanda, considerando a situação socioeconômica dos estados objetos deste estudo. Desta forma, a eficiência no planejamento dos gastos e na execução das despesas vinculadas as áreas destacadas representa meios de melhorias de vida da população amazônica, e o único agente capaz de garantir essa melhoria é o Estado.

Pelo Quadro 8, é possível perceber a heterogeneidade das classificações de cada estado quanto ao grau de compatibilização entre o planejamento e a execução nas despesas por função, alcançando os níveis extremos, isto é, A e D. Portanto, observa-se que a maioria dos estados garantiu a classificação A em uma função. Enquanto o Acre obteve na Educação, o Pará e Rondônia garantiram na Saúde. O

Estado do Amazonas figura-se como estado de maior incompatibilidade dos gastos executados em relação ao planejado, pois foi o único a perfazer, na análise das despesas por função, duas notas (classificação) D ocorridas nos gastos da saúde e no saneamento e nenhuma classificação A.

Segue o Quadro 8 com a performance dos estados nas funções destacadas nos anos de 2014 a 2016, segundo a metodologia adotada nesta pesquisa:

Quanto à função educação, observa-se no Gráfico 1 que o Estado do Acre alcançou o melhor desempenho na variação da execução da despesa com o planejado, em virtude de manter a média de desvio de 4% tanto a maior quanto a menor na execução.

A pior classificação nesta função ficou com Amazonas e Mato Grosso, sendo que aquele variou em -24% no ano de 2016 e este variou em 26% em 2014. Destaca-se que as variações do Amazonas representadas no Gráfico 1 demonstram que o estado executou menos despesa do que havia planejado na educação nos três anos analisados.

Considerando a área da educação como um dos pilares para o desenvolvimento social, essa variação é, sem dúvida, preocupante ao Estado do Amazonas. Cabe salientar que o último índice de avaliação da educação (Ideb) daquele estado foi de

Gráfico 1 – Despesa na função educação



Fonte: elaborado pelos autores. Base: Siconfi.

3,5 pontos, em uma escala de 0 a 10 pontos, para as escolas de nível médio de responsabilidade estadual. Este índice mede e avalia a educação nos estados e municípios brasileiros no intervalo de dois anos.

Os demais estados obtiveram classificação B de compatibilização orçamentária, em virtude de manter seus percentuais de precisão inferiores a 10% em pelo menos dois dos últimos três anos, com destaque ao Estado do Pará, que obteve, em 2015, 2% de variação. Rondônia demonstra por meio de suas variações negativas que executou despesas a menor do que havia planejado nos três exercícios estudados. Cabe destaque que, possivelmente em virtude da recessão econômica vivenciada pelo Brasil no ano de 2015 e intensificada em 2016, todos os estados neste ano de 2016 tiveram suas execuções de despesas a menor do que haviam planejado, demonstrando assim, que durante a elaboração do orçamento, não foram elaboradas as devidas projeção e análise das proporções econômicas a vivenciar na crise pelos referidos estados.

Quanto à despesa na função saúde, observa-se que (Quadro 2).

Os melhores desempenhos quanto à precisão orçamentária nos gastos com saúde ficaram por conta dos estados do Pará e Rondônia, os quais obtiveram média de

Gráfico 2 – Despesa na função saúde



Fonte: elaborado pelos autores. Base: Siconfi.

variação de apenas 2,6% nos exercícios analisados. Desta forma, dessume-se que, considerando que os gastos obtiveram elevada precisão orçamentária, teoricamente, os mesmos alcançaram os objetivos propostos pelas políticas públicas nessa área.

O Acre ficou com avaliação B em virtude de conseguir manter em pelo menos dois exercícios variação percentual inferior a 10%. Contudo, é possível observar que, no ano de 2014, obteve variação de 25% nessa função. Essa variação a maior, ou seja, execução acima do planejado, reflete a ocorrência ou de situações emergenciais e imprevistas na função saúde ou falta de metodologia adequada na elaboração do planejamento.

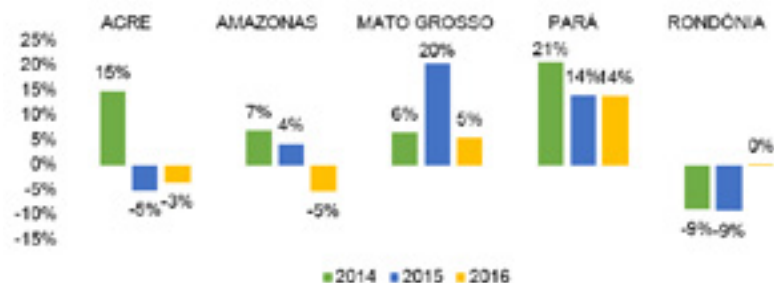
Compatibilização intermediária foi obtida por Mato Grosso, com classificação C, o qual apresentou percentual inferior

a 15% nos três anos analisados. Foi observado ainda que, nos três exercícios, o estado gastou acima do planejado e que esse gasto esteve em uma escala crescente com destaque para variação de 2014 a 2015 em oito pontos percentuais no período.

A pior classificação pairou sobre o Estado do Amazonas, com percentuais de variação em média de 19,6% nos anos pesquisados, com destaque ao exercício de 2014 quando alcançou o montante de 23% de imprecisão orçamentária.

Segundo dados do sistema do Ministério da Saúde do Brasil (DATASUS, 2017), o Amazonas gastou em saúde em média 21,7% das receitas líquidas de impostos e transferências constitucionais e legais, valor este bem acima do piso de gastos constitucionais dos estados que é de 12%.

Gráfico 3 – Despesa na função segurança pública



Fonte: elaborado pelos autores. Base: Siconfi.

Cabe destacar que, geralmente, o que se observa nos estados, são gastos próximos do piso constitucional nesta função, fato este não percebido no Amazonas. Esse descompasso nos gastos permite entender que o estado não se planeja a contento nesta área social ou resolveu fomentar políticas públicas que antes não haviam sido planejadas ou foram consideradas de urgência para solucionar problemas emergenciais.

Gráfico 4 – Despesa na função saneamento



Fonte: elaborado pelos autores. Base: Siconfi.

Em relação à segurança pública, os dados orçamentários tanto de planejamento quanto de execução da função segurança pública estão ilustrados no Gráfico 3.

Considerando as ações planejadas e geridas, foi verificado no Quadro 8 que nenhum estado obteve a classificação A nem D de compatibilização orçamentária na função segurança pública. A maioria dos estados ficou com o nível B de classificação Pefa em virtude dos gastos acompanharem os dados do planejamento com variação inferior a 10% em pelo menos dois dos últimos três anos, com destaque ao Amazonas, que, possivelmente, considerando as crises penitenciárias naquele estado, executou as despesas nos últimos três anos mais próximo aos valores orçados, proporcionando inferir que a situação e a realidade daquele estado, nessa função de governo, foram levadas em consideração no momento da confecção do planejamento do gasto.

A classificação menor coube ao Pará. Nesta função este estado alcançou classificação C, pois sua execução orçamentária distanciou da fixação da despesa em percentual inferior a 15% em pelo menos dois anos. Cabe destacar que, nos três exercícios em análise, o Pará não obteve economia de despesa na função segurança pública, gastando acima dos valores planejados, chegando a 21% no ano de 2014.

Na função saneamento, todos os estados analisados foram mal avaliados. Conforme Quadro 8, a classificação D foi comum a todos. Cabe destacar que as execuções de despesas nos estados ocorreram bem abaixo do planejado.

No Gráfico 4, que evidencia os percentuais dos estados quanto à execução orçamentária e imprecisão ao orçamento na função saneamento, é observado que a imprecisão chegou a 100% no Estado de Rondônia no ano de 2015. Não obstan-

te este estado foi o que obteve os piores percentuais nesta função nos anos avaliados, seguido de Mato Grosso e Amazonas. O Estado do Pará foi o único a executar despesa acima do planejado, fato ocorrido no exercício de 2016, chegando à variação de 21%.

Pesquisa do SNIS (2015.p.37), as cinco piores cidades brasileiras na questão saneamento estão na região da Amazônia legal. A falta de planejamento, eficácia e eficiência nos gastos nesta área de governo ocasiona gastos emergenciais em saúde, pois doenças como leptospirose e amebíases são frequentes nessa região.

Ainda sobre o indicador PI2, é proposta análise considerando a classificação das despesas por natureza econômica (corrente e de capital). A classificação por natureza econômica tem o objetivo de propiciar elementos para avaliação do efeito econômico das transações do setor público. Essa classificação se desdobra em categoria econômica e grupo de despesa.

A seguir, é apresentado Quadro 9 de desempenho e avaliação dos estados da Amazônia legal e classificação quanto à compatibilização orçamentária por natureza econômica.

Observa-se pelo Quadro 9 que todos os estados analisados, com exceção do Pará, evidenciaram tanto a melhor quanto a

Quadro 9 – Despesas por natureza econômica e classificação Pefa dos estados

Natureza econômica da Despesa	ACRE	AMAZONAS	MATO GROSSO	PARÁ	RONDÔNIA
	Classificação - Metodologia PEFA	Classificação - Metodologia PEFA	Classificação - Metodologia PEFA	Classificação - Metodologia PEFA	Classificação - Metodologia PEFA
DESPESAS CORRENTES	A	A	A	B	A
Pessoal e Enc.Sociais	A	A	B	B	A
DESPESAS DE CAPITAL	D	D	D	D	D
Investimentos	D	D	D	D	D

Fonte: elaborado pelos autores. Base: Siconfi.

Gráfico 5 – Variação das despesas correntes



Fonte: elaborado pelos autores. Base: Siconfi.

pior classificação, quando aplicado o indicador PI-2 da metodologia Pefa na composição por natureza. Resta claro ainda a similaridade no desempenho da compatibilização dos gastos planejados com os executados, apontando para o cenário no qual os grupos de despesa em todos os estados acompanharam a classificação da respectiva categoria econômica, com exceção de Mato Grosso, especificamente nas despesas correntes, onde a classificação foi diferente na categoria econômica e no grupo de despesa.

Enquanto a categoria econômica despesas correntes e o grupo de despesa pessoal e encargos sociais alcançaram classificação A ou B, com maiores níveis de compatibilização, a categoria econômica despesas de capital e o grupo de despesa investimentos apresentaram classificação D em todos os estados, revelando incompatibilização na execução em relação ao planejamento.

Registra-se que, de todas as classificações admitidas pelo indicador, que perpassam pelos resultados A, B, C e D, nenhuma das despesas apresentadas, quanto à natureza econômica, alcançou o nível C.

Analisando o Quadro 9 e o Gráfico 5, é possível absorver que somente o Pará não obteve a melhor classificação, ao passo que os estados do Acre, Amazo-

nas, Mato Grosso e Rondônia alcançaram o nível A. O Pará atingiu o nível B neste indicador, pois dos três anos analisados, dois apresentaram a variação das despesas correntes inferior a 10%. O Gráfico 5 demonstra, nos anos de 2014 e 2015, respectivamente, os percentuais de 6% e 8% neste estado, enquanto que em 2016 o percentual encontrado foi de -1%.

Em relação aos demais estados, classificados no nível A, o Acre, o Amazonas e Rondônia apresentaram comportamento das despesas correntes similar, diferente de Mato Grosso. A variação na composição das despesas daqueles estados foi nula ou até, no máximo, 2% positivo ou negativo em dois exercícios e no outro exercício se demonstrou mais destacada, na faixa de 15% para mais em 2014 no Acre; 13% para mais também em 2014 no Amazonas; e 15% para menos em 2015 em Rondônia.

Entre os resultados de cada ano do Estado de Mato Grosso não houve grande oscilação; a maior variação encontrada foi na ordem de 7% no ano de 2015, e nos anos extremos da pesquisa, os percentuais atingiram o valor de 4% em 2014 e -3% em 2016, como ilustra o Gráfico 5.

Ao analisar o Gráfico 6, resta evidente que, dentre os estados estudados, Rondônia apresentou maior nível de precisão na execução deste grupo de despesa em relação aos valores planejados, vez que os percentuais apresentados, nos três anos, estão mais próximos de 0%. Em 2014 em 2 pontos negativos; em 2015 em 1 ponto negativo; e em 2016 em 5 pontos positivos.

Por outro lado, o estado que apresentou menor precisão na execução deste grupo de despesa foi Mato Grosso, que demonstrou variação das despesas com pessoal e encargos sociais executadas de 9% em 2014, 12% em 2015 e 5% em 2016, em relação aos valores planejados.

Cabe destacar que a despesa com pessoal e encargos sociais é de fácil projeção e administração, pois, no momento do planejamento de gastos, informações importantes como salários, quantidade de servidores, reajustes e possíveis reajustes são previamente conhecidos, estimados e projetados pela administração para o exercício dos gastos.

Gráfico 6 – Variação das despesas com pessoal e encargos



Fonte: elaborado pelos autores. Base: Siconfi.

Gráfico 7 – Variação das despesas de capital



Fonte: Elaborado pelos autores. Base: Siconfi.

As despesas para a formação ou aquisição de um bem de capital apresentaram o pior cenário de resultados da pesquisa, em conjunto com o grupo de despesas Investimentos que pertence a essa categoria econômica. Todos os estados obtiveram a classificação D de compatibilização orçamentária, sendo que somente em um dos anos estudados (2014) e em um dos estados (Acre) o percentual de variação demonstrado não ultrapassou 10% negativos.

Nos demais anos de execução do Estado do Acre, bem como em todos os anos analisados dos estados do Amazonas, Mato Grosso, Pará e Rondônia, houve alto nível de imprecisão das projeções financeiras nesta categoria, em especial no Estado de Rondônia, cujo cenário apontou para variação de mais de 50% em dois dos três anos em destaque.

O Gráfico 7 revela, então, grande desequilíbrio entre o planejado e o executado nesta categoria econômica e exprime que as despesas de capital executadas foram aquém das planejadas em todos os anos e em todos os estados, ou seja, a imprecisão neste contexto revela a variação negativa dessa categoria econômica no universo de pesquisa.

Acompanhando o desempenho das despesas de capital, o grupo de despesas investimentos apresentou alto grau de imprecisão da execução em relação ao planejamento. Dos cenários apresentados em cada ano, o Estado do Acre demonstrou a menor (-8% em 2014) e a maior (-76% em 2016) variação.

Despesas de investimentos são os dispêndios com o planejamento e a execução de

obras, inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização daquelas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente.

Percebe-se que este tipo de despesa, em momentos de crise econômica, é o que mais sofre cortes orçamentários em virtude da não obrigatoriedade legal de seus gastos nem existência de imposição de limites mínimos de gastos necessários anualmente. Desta forma, e considerando ainda a característica da não imposição do orçamento no Brasil, os gestores públicos optam em realizar economia nesse grupo de despesa.

Destaca-se que todos os entes federativos analisados, em todos os exercícios, executaram suas despesas de investimentos em valores bem inferiores aos fixados no orçamento, demonstrando sucessivo desequilíbrio entre o planejamento e a execução desse grupo econômico.

Assim como no cenário da categoria econômica despesa de capital, no geral, a variação dos investimentos ainda que alta, foi menor no Estado do Pará, se comparado aos demais estados da Amazônia Legal. No ano de 2014, a variação foi de -20%, no ano de 2015 de -28% e no ano de 2016 de -38%.

Conclusão do Desenvolvimento do Tema

A presente pesquisa objetivou, de forma geral, verificar o grau de compatibilização dos gastos planejados com os efetivamente realizados pelo setor público na região amazônica brasileira, segundo a metodologia Pefa e de forma específica, aferir as despesas que, em sua execução, mais se aproximam e, se distanciam do planejado e analisar o nível de precisão dos orçamentos públicos.

O estudo foi baseado na metodologia Pefa de avaliação do nível da gestão das finanças públicas (GFP) que possui como um

Gráfico 8 – Variação dos investimentos



Fonte: elaborado pelos autores. Base: Siconfi.

dos seus sete pilares de avaliação o da confiabilidade orçamentária a qual, para realização do diagnóstico, se fundamenta em afirmar que o orçamento possui como objetivo o acompanhamento e análise da alocação orçamentária eficiente, respeito e simetria da execução com o planejamento orçamentário e eficiência operacional dos gastos públicos.

Em relação ao indicador PI-1 aplicado na despesa total dos estados da amazônia legal foi verificado que o grau de compatibilização dos valores planejados com os executados foi alto nos estados de Mato Grosso e do Pará, os quais alcançaram classificação A. Porém cada estado alcançou esse resultado de forma diferente, ou seja, Mato Grosso o obteve por meio de economia de despesa nos três exercícios analisados e o Pará com a apresentação de gastos maiores que o planejado em dois dos três anos estudados.

O pior cenário ficou por conta do estado do Acre, que obteve a classificação C, em virtude de executar despesas bem abaixo do planejado em dois dos três anos pesquisados. Dos estados analisados nesta pesquisa para o indicador PI-1, nenhum obteve a classificação D do Pefa, a mais baixa da metodologia.

Quanto ao indicador PI-2, que mede a extensão da despesa orçada e sua execução tendo por base as principais categorias de composição da despesa (classificação), em relação às despesas por função, foram destacadas para análise nesta pesquisa aquelas de maior demanda social e volume orçamentário como: educação, saúde, segurança pública e saneamento.

Na área da educação, foi percebido que a melhor classificação pertenceu ao Estado do Acre (nível A) e a pior aos estados do Amazonas e de Mato Grosso (nível C), nestes em virtude de a variação de execução ter sido inferior ao planejado em até 15% em dois dos três exercícios. Entendendo a educação como um dos pilares para o de-

envolvimento social, essa incompatibilização é, sem dúvida, preocupante ao futuro dos estados em questão.

Na saúde a melhor classificação coube ao Pará e Rondônia. Esses estados atingiram o nível A de compatibilização, pois obtiveram precisão inferior a 5% dos gastos executados com relação ao planejado nos três exercícios pesquisados. Assim como a educação, a pior classificação em relação à compatibilização dos gastos da saúde foi do Estado do Amazonas. Esse estado obteve a classificação D em virtude de realização de gastos bem maiores do que o planejado nos três exercícios pesquisados.

Nos gastos por área de atuação governamental (função), a melhor classificação atingida pelo Estado do Amazonas foi na área da segurança pública que, junto com Acre, Mato Grosso e Rondônia, alcançou nível B na pontuação Pefa em virtude de manter precisão orçamentária inferior a 10% durante a execução das despesas em dois dos três exercícios estudados.

No saneamento todos os estados analisados foram mal avaliados, apresentando baixo grau de compatibilização entre o planejamento e a execução. A classificação D foi comum a todos. Cabe destacar que a execução das despesas chegou a 100 pontos negativos no Estado de Rondônia no ano de 2015 em relação ao planejado. Este estado foi o que obteve

os piores percentuais nesta função nos anos avaliados, seguido de Mato Grosso e Amazonas.

Quanto à classificação das despesas por natureza econômica, houve similaridade no desempenho da compatibilização dos gastos planejados com os executados nos grupos de despesas em relação à categoria econômica pertencente, com exceção do cenário do Estado de Mato Grosso. No tocante à categoria econômica despesas correntes e ao grupo de despesa pessoal e encargos sociais, todos os estados conseguiram avaliação A e/ou B. As despesas de capital protagonizaram cenário ruim nos resultados, em conjunto com o grupo de despesas Investimentos que pertence a essa categoria econômica nas quais todos os estados obtiveram a classificação D.

Portanto, com os dados desta pesquisa, percebeu-se que, entre os estados da Amazônia Legal, quanto à análise agregada de compatibilização do orçamento com os gastos, Mato Grosso e Pará foram os mais bem avaliados. Quanto à análise da composição das despesas, o Estado do Amazonas figurou-se como de maior incompatibilidade dos gastos executados em relação ao planejado. Os demais estados mantiveram performances similares de compatibilização com momentos de alta e baixa classificação dentro do proposto pela metodologia Pefa.



As incompatibilizações ou imprecisões orçamentárias observadas neste trabalho podem ser decorrentes de superestimação ou subestimação das despesas durante a confecção do orçamento (planejamento), insuficiência de dados e informações necessárias durante a elaboração do planejamento, situações emergenciais em decorrência de fatos urgentes e imprevisíveis durante a execução e ainda circunstâncias de má gestão com gastos ineficientes e sem efetividade no tocante à solução de políticas públicas empregadas sem ocasionar retorno social esperado.

Para futuras pesquisas, recomenda-se investigar as possíveis ações que ocasionaram as incompatibilizações orçamentárias encontradas neste trabalho e averiguar a efetividade dos gastos públicos, pois, além de manter a compatibilização da execução do orçamento com o planejamento, é importante verificar se existe efetiva aplicação dos gastos ao bem-estar da sociedade amazônica. Sugere-se, como outra linha de pesquisa, aplicar o indicador PI-3 da metodologia Pefa nos orçamentos públicos da região amazônica brasileira com o fim de verificar o grau de compatibilização das receitas planejadas com as efetivamente realizadas pelo setor público dessa região.

Referências Bibliográficas

- Angélico, J. (2014). Contabilidade pública. Brasil: Atlas oitava edição. 17 reimpr.
- Bailey, K. (2008). *Methods of social research*: Simon and Schuster. EUA: The free press fourth edition.
- Ministério da Fazenda (2016). Manual de contabilidade aplicado ao setor público MCASP. Brasil: Secretaria do Tesouro Nacional sétima edição.
- Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (2016). Manual técnico de orçamento MTO. Brasil: Secretaria de Orçamento Federal edição 2017.
- Carvalho, D. (2014). Orçamento e contabilidade pública. Rio de Janeiro, Brasil: Elsevier sexta edição.
- Castro, D. (2011). Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. São Paulo, Brasil: Atlas quarta edição.
- Forum Brasileiro de Segurança Pública (2015). 9º Anuário Brasileiro de Segurança Pública. Obtido em 15 de junho de 2017, de <http://www.forumseguranca.org.br/publicacoes/9o-anuario-brasileiro-de-seguranca-publica/>.
- Freire, A. (2016). Natureza impositiva do orçamento público e EC 86/2015. Obtido em 14 de junho de 2017, de <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,natureza-impositiva-do-orcamento-publico-e-ec-862015,55214.html>.
- Giacomoni, J. (2012). Orçamento público. São Paulo, Brasil: Atlas décima sexta edição. Ampliada, revista e atualizada.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (1992-2011). Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios. Obtido em 16 de junho de 2017, de <http://seriesestatisticas.ibge.gov.br/>
- Kohama, H. (2013). Contabilidade pública: teoria e prática. São Paulo, Brasil: Atlas décima terceira edição.
- Lei nº 4.320. Diário Oficial da União, Brasília, Brasil, 04 de maio de 1964.
- Machado, N., Holanda, V. B, Filho, J. F. B., Lopes, J. e Pederneiros, M. (2012). GBRSP- Gestão baseada em resultado no setor público: uma abordagem didática para implementação em prefeituras, câmaras municipais, autarquias, fundações e unidades organizacionais. São Paulo, Brasil: Atlas primeira edição.
- Mileski, H. (2011). O controle da gestão pública. Belo Horizonte, Brasil: Fórum, segunda edição.
- Ministério da Fazenda – Secretaria do Tesouro Nacional (2017). Siconfi. Obtido em 05 de maio de 2017, de <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contas-anuais.gov.br>.
- Ministério da Saúde (2017). Anuário Estatístico de Saúde do Brasil. Obtido em 13 de junho de 2017, de http://siops.datasus.gov.br/rele_LRFUF.php
- Organização Mundial da Saúde (2010). Financiamento dos Sistemas de Saúde: O caminho para a cobertura universal. Obtido em 14 de junho de 2017, de <http://www.who.int/eportuguese/publications/pt/>
- Secretariat, P. E. F. A (2016). Public Financial Management Performance Measurement Framework. Washington, DC, EUA: World Bank. Frist edition.
- Silva, L. (2011). Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. São Paulo, Brasil: Atlas nona edição.
- Silva, V. (2013). A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem prática. São Paulo, Brasil: Atlas segunda edição.
- Silva, R. (2017). Avaliação do gerenciamento das finanças públicas brasileiras 2013 a 2015: baseado na metodologia pefa. Florianópolis, Brasil.
- Sistema Nacional de Informações de Saneamento - SNIS (2017). Ranking do Saneamento das 100 Maiores Cidades - 2017. Obtido em 14 de junho de 2017, de <http://www.tratabrasil.org.br/ranking-do-saneamento-das-100-maiores-cidades-2017>.



Rafael Larêdo Mendonça é Graduado em Ciências Contábeis e Mestrado em Administração pela Universidade da Amazônia (Unama). Possui ainda Especialização em Gestão Pública (Cesupa). É Auditor de Controle Externo no Tribunal de Contas do Estado do Pará, Professor universitário e Pesquisador na temática de avaliação de governo por meio das contas públicas.



Jessika Caroline Souza Costa é graduada em Ciências Contábeis e Especialização em Contabilidade e Gestão de Finanças Empresariais pela Universidade Federal do Pará (UFPA). Possui ainda Especialização em Auditoria e Perícia Contábil pela Faculdade Ideal (FACI). É auditora de Controle Externo no Tribunal de Contas do Estado do Pará e Pesquisadora na temática de avaliação de governo por meio das contas públicas.

Impacto da nova contabilidade pública nos regimes próprios de Previdência Social

Por Luiz Lopes Feitosa Filho



Trata o artigo da nova contabilidade pública em uma ênfase patrimonial ancorada nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e aos princípios de contabilidade, em um contexto de aplicabilidade nos regimes próprios de previdência social (RPPS), cujo foco desses é a garantia de manutenção da sustentabilidade financeira e atuarial através do controle e evidenciação do seu patrimônio. Tem como objetivo demonstrar a contribuição da nova contabilidade pública para os RPPS e o que de fato impacta na situação patrimonial desses regimes numa visão de longo prazo. Defende-se que a nova contabilidade pública trouxe para os RPPS inovações em termos conceituais e práticos que aplicam diretamente nos registros contábeis necessários

a um controle rigoroso da situação patrimonial. Conclui-se que os RPPS quando aplicam os fundamentos, normas e princípios de contabilidade, são impactados por essa nova contabilidade e essa instrumentaliza a boa evidenciação patrimonial e atende ao princípio constitucional dos RPPS, que é a sua sustentabilidade. Como recurso metodológico, utilizou-se da revisão bibliográfica e de outras fontes, em uma abordagem qualitativa.

Palavras – chave: patrimônio público. Princípios de contabilidade. Sustentabilidade previdenciária. NBCASP.

INTRODUÇÃO

As constantes mudanças do cenário econômico globalizado, a exigência de certi-

ficação de transparência e a necessidade de informações, práticas e procedimentos contábeis confiáveis acerca da situação patrimonial das entidades do setor público, certamente, capitanearam as mudanças na contabilidade do setor público; isso, somado a uma crise deficitária na previdência social, com reformas em curso, e à preocupação da sociedade com o futuro dessa previdência sustenta o imperativo para que os regimes próprios de previdência social (RPPS) - apliquem essa nova contabilidade.

Nesse contexto, os RPPS, por exigência constitucional, têm como foco a sustentabilidade do regime, que é o equilíbrio financeiro e atuarial. Para tanto, a busca desse equilíbrio envolve o uso de soluções elencadas em normativos legais que os

constituíram e o acurado controle contábil dos fatos que afetam o patrimônio na esteira de fornecer informações evidenciadas em suas demonstrações.

A garantia do equilíbrio financeiro em qualquer atividade está nas ações conscientes e responsáveis do gestor. A contabilidade, por sua vez, é organizada para mostrar ou refletir nas suas informações os efeitos dessas ações (REIS, 2002).

Dessa forma, os princípios contábeis da competência e da oportunidade que balizam os padrões de contabilidade internacional como premissas básicas dão suporte ao registro contábil dos fatos que modificam a situação patrimonial, qualitativa e quantitativa, e contribuem para a correta evidencição e mensuração do patrimônio de uma entidade, seja pública ou privada. Dessa forma, a questão que se coloca como problemática da pesquisa é: **Qual o impacto da nova contabilidade pública, sob a ótica patrimonial e em um longo prazo, para os regimes próprios de previdência social?**

Para encontrar respostas dessa problemática, procura-se identificar em uma revisão da literatura relativa ao tema a análise dos conceitos e da legislação; e a compreensão das normas e princípios contábeis aplicados ao setor público no tocante ao objeto de estudo — os RPPS.

Assim, o interesse da pesquisa se justifica pela importância da previdência social para a sociedade e, principalmente, por conhecer os reflexos da nova contabilidade pública nos RPPS, no tocante ao controle e à valorização do patrimônio desses regimes, que, em última análise, é da sociedade. Há também como interesse no estudo contribuir na evolução dos conhecimentos sobre contabilidade pública, sobre RPPS e para a sociedade pela divulgação da importância dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos e suas implicações futuras.

O objetivo deste estudo, que não tem a intenção de esgotar o tema, é mostrar a contribuição da nova contabilidade pública para os regimes próprios de previdência social em uma perspectiva de impacto no patrimônio desse regime.

Para a realização desta pesquisa, foi feito um estudo com revisão bibliográfica, com o uso do procedimento de análise documental em fontes primárias, tais como as portarias e leis do Ministério da Previdência Social sobre RPPS, as NBCASPs, as resoluções do CFC, cartilhas da STN e outras legislações contábeis. Como fontes

“ Como regra geral, a filiação é obrigatória, possui caráter contributivo e permite a criação de fundo integrado de bens, direitos e ativos. ”

secundárias, foi feita análise de conceitos e teorias em livros, revistas e em anais de congresso. Quanto aos objetivos, o estudo se evidencia descritivo e, em relação à forma de abordagem da problemática, a pesquisa apontou para um estudo qualitativo.

REVISÃO DA LITERATURA

O referencial teórico deste artigo está concentrado em três eixos centrais e encontra-se distribuídos em três categorias: a primeira trata do regime próprio de previdência social dos servidores públicos; a segunda aborda a contabilidade aplicada ao setor público em uma ênfase de “nova contabilidade patrimonial”; e a terceira categoria enfatiza os reflexos da nova contabilidade pública nos regimes

próprios de previdência social, adentrando os conceitos e aspectos patrimoniais desta nova contabilidade que impactam nesses regimes de previdência social.

Regimes Próprios de Previdência Social – RPPS

A Constituição Federal do Brasil de 1988, pelo seu Art. 145, § 1º, consagrou os RPPS quando fixou que os estados, o Distrito Federal e os municípios instituem contribuição, cobrada de seus servidores para o custeio dos benefícios destes, com criação de alíquota não inferior à de contribuição dos servidores da União. As condições e orientações acerca da criação desses regimes encontram-se amparadas no Art. 40, do texto constitucional.

Conforme Art. 40 da carta magna de 1988, o regime próprio de previdência social é instituído por lei de cada ente federativo e abarca servidores públicos titulares de cargos efetivos civis da União, estados, Distrito Federal e municípios e militares dos estados e Distrito Federal. Como regra geral, a filiação é obrigatória, possui caráter contributivo e permite a criação de fundo integrado de bens, direitos e ativos. Pelo mesmo artigo, ficou garantido que os RPPS deverão assegurar ao servidor público, pelo menos os benefícios de aposentadoria e pensão.

O Art. 40; com redação dada pela EC n.º 41/2003, estabelece que aos servidores contemplados com o regime próprio é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, através de contribuição do respectivo ente público instituidor do regime, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados os critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial.

A lei federal n.º 9.717/1998 estabelece que os RPPS devem ser organizados com base em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo a garantir o seu equi-

lívrio financeiro e atuarial, cujos parâmetros e diretrizes de organização e funcionamento estão disciplinados na Portaria MPS nº 402/2008.

Segundo Lima e Guimarães (2009, p.12), “a organização dos RPPS demandou a instituição de normas gerais de contabilidade e atuária que garantissem o equilíbrio financeiro e atuarial do sistema de previdência social”. Isso porque, para se preservar o equilíbrio financeiro, é necessário que haja a equivalência entre as receitas auferidas e as obrigações do RPPS em cada exercício, conforme determina a Portaria MPS n.º 403/2008.

Quanto ao equilíbrio atuarial, segundo Lima e Guimarães (2009, p.11), esse “representa a garantia de equivalência, a valor presente, entre o fluxo das receitas estimadas e das obrigações projetadas, apuradas atuarialmente, a longo prazo”.

Historicamente a busca do equilíbrio financeiro e atuarial já existia como princípio implícito da previdência social e de toda a seguridade social, na forma estabelecida pelo §5º do Art. 195 da Constituição Federal de 1988, no qual dita que “nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total”.

Uma previsão um tanto vaga, que, na opinião de Nogueira (2012, p.157), “nunca de fato observada com seriedade, seja pelos regimes de previdência dos servidores públicos, seja pelo regime geral de previdência social”.

Com efeito, não havia legalmente lastro como fonte de cobertura para os benefícios e serviços de assistência para a previdência social dos servidores públicos. A lei n.º 9.717, de 1998, veio corrigir esse desvio e disciplinar o prévio estudo atuarial para fazer face ao equilíbrio dos regimes.

As normas internacionais de contabilidade para o setor público menciona esse aspecto de obrigações de política social em uma nuance de controvérsia quanto ao tempo de registro, pelos governos, desse passivo previdenciário. A esse respeito, opinou Hughes (2007, p. 196), “esses aspectos são polêmicos do ponto de vista do momento em que devem ser considerados passivos de longo prazo”.

No Brasil, assim como em outros países, a obrigação é permanente e deve ser registrada na contabilidade como um passivo de longo prazo, com base em estudos atuariais, como uma provisão matemática previdenciária.

Contabilidade Aplicada ao Setor Público: a “nova contabilidade patrimonial”

Resultante da globalização, surgem a necessidade de fortalecimento dos mercados de capitais e a busca de um incremento de transparência na aplicação dos recursos; isso ancorou um potencial de mudança na contabilidade pública, na esteira de ser praticada nos moldes da contabilidade privada. Nesse contexto, ocorrerá a movimentação de estudos teóricos, instrumentalização legal e institucionalização da convergência do modelo de contabilidade praticada até então no Brasil aos padrões internacionais.

Dessa forma, instituições de contabilidade nacional e entidades federais reúnem esforços no sentido de iniciar o processo de convergência através de adequação de padrões e procedimentos, com tradução das IPSAS; emissão de cartilha; ancorando congressos de contabilidade internacional e de gestão pública; edição de novas e de alterações em resoluções, entre outras.

Em 2007, o Conselho Federal de Contabilidade, com a edição da Resolução CFC de n.º 1.111, já se manifestava a respeito do fortalecimento dos princípios da competência e da oportunidade como basilares na busca da conformidade com as diretrizes das normas internacionais (IPSAS). Posteriormente em 2008, após longos estudos com ampla participação de profissionais da contabilidade, estudantes, servidores públicos, conselhos regionais de contabilidade e organismos públicos, o CFC edita as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP, depois nominadas de NBCTSP. Paralelo a isso, a Secretaria do Tesouro nacional, através de grupo técnico de padronização de procedimentos contábeis, publica o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

As NBCASPs, consideradas o marco referencial da nova contabilidade pública, da



um novo conceito para esta, que conforme NBC T 16 “é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios de contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público” (CFC, 2008).

Com esse conceito, há o fortalecimento da evidenciação do patrimônio nas entidades do setor público, modificando do enfoque orçamentário para o patrimonial. No entanto, apesar de esse conceito transformar a contabilidade pública para “contabilidade patrimonial”, essa, se for feita uma leitura na base legal, observa-se que, desde 1964, com a publicação da Lei federal n.º 4.320, esta já consagrava como obrigatoriedade o registro dos fatos que afetam o patrimônio das entidades governamentais, basta um olhar para o Arts. 89, 100 e 104 (MACHADO JR.; REIS, 2003) que mostram uma visão patrimonial. A novidade é a ênfase que temos a dar para o objeto da contabilidade – o patrimônio, numa visão adequada e convergida para os padrões internacionais.

A esse respeito, o saudoso professor Lino Martins (2008, p.10) pontificou: “com a edição das NBCASP, a contabilidade deverá evidenciar todos os componentes patrimoniais e, desse modo, enxergando, na sua plenitude, os fatos anteriores, atuais ou futuros que não tenham relação direta com a execução do orçamento anual”.

Assim, o que se extrai dessa valiosa opinião é o verdadeiro resgate da contabilidade patrimonial no sentido literal e prático que atende de pronto aos princípios contábeis da entidade, da competência e da oportunidade.

Nessa esteira, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC se manifestou a respeito do objetivo da nova contabilidade pública, que é: “fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da

“ Observa-se, com a síntese dos objetivos dessa nova contabilidade pública, que os aspectos orçamentários da contabilidade não foram descartados. O que ocorreu de fato, foi a mudança de foco: antes somente orçamentário, passou a contemplar com bastante ênfase o controle patrimonial.”

entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para instrumentalização do controle social” (CFC, 2008).

Observa-se, com a síntese dos objetivos dessa nova contabilidade pública, que os aspectos orçamentários da contabilidade não foram descartados. O que ocorreu de fato, foi a mudança de foco; antes somente orçamentário, passou a contemplar com bastante ênfase o controle patrimonial. As entidades públicas manterão os controles orçamentários e fiscais em sua contabilidade, mas, com maior abrangência nos controles patrimoniais.

Para Feijó (2008, p.19), “a cultura que vige no setor público é a de privilegiar os aspectos orçamentários, muitas vezes em detrimento do controle dos aspectos patrimoniais”.

No entanto, com o resgate da contabilidade patrimonial, o modelo que se desenha dessa contabilidade não implica substituição do modelo orçamentário. Como já fri-

sado, este passa a ser complementado por aquele, quando as nuances patrimoniais, por exemplo, passam a serem critérios de classificação de elementos orçamentários. É o caso das receitas e despesas por “competência patrimonial” – classificação econômica num enfoque patrimonial.

Reflexos da Nova Contabilidade Pública nos Regimes Próprios de Previdência Social

Os regimes próprios de previdência social (RPPS) - como entidades públicas têm, assim como as demais entidades, natureza de gestão, tanto orçamentária, financeira, administrativa e contábil, que, embora atenda também aos preceitos legais do direito financeiro, diferenciam-se das demais entidades da administração pública por certas especificidades de natureza legais, contábeis, da ciência atuarial e de finalidade.

Os RPPS mantêm contabilidade própria que atendem aos fundamentos da contabilidade pública, ancorados nos princípios aplicados à contabilidade e às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. Logo, têm o patrimônio como seu objeto.

A propósito, o patrimônio dos RPPS é obrigatoriamente distinto do patrimônio do ente estatal que o gerencia, para tanto, precisa de uma disposição de autonomia. Embora em uma visão consolidada de situação previdenciária do ente estatal, esse patrimônio seja evidenciado nas demonstrações contábeis deste ente.

Essa autonomia dos RPPS lecionou Lima e Guimarães (2009, p. 23): “também nos RPPS o objeto da contabilidade é o patrimônio da entidade, que necessariamente deverá dispor de autonomia, em relação ao patrimônio do ente público que o instituiu, em observância ao Princípio da Entidade”.

De certo, essa autonomia é fundamental para a previdência do servidor público,

haja vista que o foco no patrimônio dos RPPS, em uma visão de longo prazo, garante a cobertura dos benefícios sociais futuros, de modo que a sustentabilidade financeira e atuarial desses regimes seja sólida. Para isso, a separação da gestão e evidenciação do patrimônio, atendendo aos princípios da entidade e continuidade, é mola-mestra para garantir o lastro das despesas com benefícios futuros.

Os RPPS, embora façam parte da administração pública e se orientem pela contabilidade pública, possuem certas especificidades que os torna diferentes das outras entidades públicas, pelo menos até a obrigatoriedade destas de seguirem as normas de contabilidade aplicadas ao setor público. Isso porque legalmente os RPPS já “nasceram” com certas peculiaridades, que de certa forma, coadunam com o alicerce das normas de contabilidade aplicadas ao setor público. Vejamos a seguir, conforme tabela abaixo.

Os RPPS têm visão de longo prazo porque sua gestão deverá ser pautada na sustentabilidade – o equilíbrio financeiro e atuarial, atendendo prontamente ao princípio de contabilidade da continuidade. Da mesma forma, atende a esse princípio em razão de focar o patrimônio. A obrigatoriedade de registrar no passivo as provisões matemáticas previdenciárias, com base em uma avaliação atuarial bem acurada, representa fielmente o princípio contábil da prudência; e a distinção entre o patrimônio do RPPS e ao do ente instituidor desse regime caracteriza o princípio contábil da entidade.

Nesse sentido, a contabilidade com seus princípios, fundamentos e normas é o instrumento que alicerça o atendimento dessa visão de longo prazo para o patrimônio dos RPPS; senão, vejamos na lição de Lima e Guimarães (2009, p.23): “a contabilidade tem o papel de evidenciar a capacidade econômico-financeira do ente público, em garantir, ao indivíduo que não tenha mais capacidade laborativa, os recursos necessários à sua sobrevivência e de seus dependentes”.

Para isso, é imperativo o controle do patrimônio com vistas a uma correta evidenciação e apreensão de suas mutações, tendo como base de sustentação os princípios e normas aplicadas à contabilidade, especificamente às de natureza previdenciária que envolva elementos patrimoniais.

A nova contabilidade pública trouxe para os RPPS inovações em termos conceituais e práticos, que se aplicam diretamente nos registros contábeis necessários a um controle rigoroso da situação patrimonial, exclusivamente na forma de reconhecimento, mensuração e evidenciação de aspectos patrimoniais, através de procedimentos inovadores à administração

pública, como, por exemplo, avaliações e reavaliações de bens; depreciações; constituição de reservas e registro de bens pertencentes ao RPPS, que até então escapava dos controles contábeis e de gestão.

Embora, em 2003, o Ministério da Previdência Social com a Portaria n.º 916 já trazia em seu bojo orientações sobre procedimentos contábeis acerca de registro, avaliação e reavaliações de bens móveis e imóveis; depreciações e amortizações; investimentos a valor de mercado e exigência de notas explicativas, somente com a edição das NBCASP/NBC TG houve um maior e acurado entendimento acerca desses procedimentos contábeis que afetam o patrimônio nas entidades públicas. Há um extenso rol de normativos sobre procedimentos para controle específico de gestão dos RPPS, emitidos pelo órgão central de controle da previdência social na União, nos estados e municípios; todos com diretrizes para uma efetiva e correta gestão do patrimônio. Com pouca literatura sobre contabilidade previdenciária, inclusive com raros estudos, resta-nos ater-se sobre o rico e extenso material sobre normas contábeis aplicadas ao setor

Peculiaridades dos RPPS

Visão de longo prazo	Princípio contábil da continuidade
Foco no patrimônio	Princípio contábil da continuidade
Registro das provisões matemáticas previdenciária	Princípio contábil da prudência
Patrimônio distinto do ente gestor do RPPS	Princípio contábil da entidade

Fonte: elaboração própria.

“ Há um extenso rol de normativos sobre procedimentos para controle específico de gestão dos RPPS, emitidos pelo órgão central de controle da previdência social na União, nos estados e municípios; todos com diretrizes para uma efetiva e correta gestão do patrimônio. ”

público – até porque, trata-se de contabilidade na sua essência e forma, sendo objeto desse estudo.

Demonstrar os reflexos da nova contabilidade pública nos RPPS exige uma prévia compreensão sobre reconhecimento de ativos, passivos, receitas, despesas, bem como saber como identificar, mensurar e registrar para a correta evidenciação do patrimônio.

2.3.1 Entendendo os aspectos patrimoniais emanados da nova contabilidade pública em um olhar para os RPPS

Segundo a NBC T 16.2, patrimônio público 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 ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações (FILHO, 2014).

A motivação dessa conceituação bem abrangente deu-se em razão do surgimento de vários questionamentos sobre a demonstração do patrimônio de forma adequada e o reconhecimento do que seriam de fato informações que deveriam ser registradas como patrimônio público.

Para isso, a proposta da NBC T 16.2 – Patrimônio e sistemas contábeis foi elaborada de forma integrada com a primeira norma (NBC T 16.1 conceituação, objeto e campo de aplicação da contabilidade pública), para definir o patrimônio público e os sistemas contábeis integrados aos sistemas existentes com fins de garantir uma adequada mensuração, evidenciação e transparência tão almejada ao setor público; sistemas com atendimento aos preceitos contábeis em um foco mais gerencial do que para suportar uma prestação de contas (FEIJÓ, 2013).

“ Na prática, os RPPS registram suas receitas e despesas previdenciárias, que são reconhecidos nas variações patrimoniais por seus efeitos aumentativos e diminutivos; e reconhecem os elementos que se enquadram em ativos e passivos. ”

A nova contabilidade pública trouxe como aspecto inovador para o patrimônio público uma análise dos aspectos qualitativos e quantitativos desse patrimônio. Os qualitativos, segundo Filho (2013, 28), “não indaga o valor dos elementos patrimoniais, mas, sim, a sua qualidade funcional, isto é, as formas e composições qualitativas que podem adquirir na instituição, (...) para alcançar seus fins com a máxima economicidade, qualidade e produtividade”.

O autor acima pontuou ainda que esse patrimônio, sob o prisma qualitativo, é visto pelo conjunto dos elementos segregados em patrimônio positivo e oneroso. Nos RPPS, esse aspecto “qualitativo positivo” é representado pelo conjunto de bens móveis e imóveis, recursos em aplicação financeira, disponibilidade de caixa e os créditos a receber relativos a contribuições previdenciárias em regime de parcelamento de débitos; e, quanto ao

“qualitativo oneroso”, os RPPS evidenciam no patrimônio os passivos previdenciários relativos às provisões matemáticas previdenciárias atuariais.

Para a correta evidenciação desses elementos patrimoniais qualitativos, há a necessidade de identificação destes para que saibamos o que registrar. Assim, Mota (2015, p.29) destacou: “identificar um elemento do patrimônio é o procedimento destinado à confirmação da existência dos aspectos essenciais que caracterizam o ativo e o passivo, ou seja, consiste em examinar se as características inerentes ao ativo e ao passivo estão presentes no elemento”.

É na verdade conhecer os aspectos destes elementos que tipificam de qualitativo, tanto do ativo como do passivo, e se há uma receita ou despesa que impactam a situação líquida patrimonial.

Mota (2015, p.29) nos ensina que “o reconhecimento consiste em determinar o momento adequado para incorporação, no balanço patrimonial ou na demonstração de resultado, de um elemento anteriormente identificado como ativo, passivo, despesa ou receita”.

Nos RPPS, assim como nas demais entidades públicas, o contador precisa ficar atento para essa identificação e reconhecimento, se tais elementos se enquadram nas características de patrimoniais e se os critérios de reconhecimento emanados das normas estão condizentes. Na prática, os RPPS registram suas receitas e despesas previdenciárias, que são reconhecidos nas variações patrimoniais por seus efeitos aumentativos e diminutivos; e reconhecem os elementos que se enquadram em ativos e passivos.

De acordo com o CPC 00 (R1), criado pela Resolução CFC n.º 1.055/2005, “um ativo deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que benefícios eco-

nômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser mensurado com confiabilidade (...).”

Nos RPPS, o aporte de recursos, pelo ente instituidor, em forma de amortização do déficit atuarial; os investimentos no mercado financeiro provenientes dos recursos das contribuições previdenciárias relativas ao plano Previdenciário – regime de capitalização -; aplicações com recursos da taxa de administração; registros dos bens do ativo imobilizado, inclusive os resultados positivos das avaliações destes bens, são caracterizados como ativos, podem ser reconhecidos, mensurados e registrados porque há a comprovação de que benefícios econômicos futuros e potencial de serviços fluirão para os RPPS.

Em relação ao reconhecimento do passivo, Mota (2015, p.34) anotou as principais características que satisfazem a esse reconhecimento, “se há obrigações presentes derivadas de eventos já ocorridos; e se a sua liquidação requer saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços”.

Quando se trata de obrigação previdenciária de longo prazo, os RPPS contabilizam as provisões matemáticas previdenciárias, com base em avaliação atuarial, provisões

estas que representam potencial obrigação a valor presente para custear benefícios futuros. É um reconhecimento de passivo no balanço patrimonial, isso, em razão dessas provisões resultarem no futuro em saída de fluxo de recursos relacionados a um potencial de serviços, que, no caso dos RPPS, é liquidação da obrigação com benefícios sociais.

A esse respeito, provisões no conceito dado por Filho (2014, p.69) “devem estar vinculadas ao conceito de passivo (dívida, cujo fato gerador tem grande probabilidade de ter sido concebido) e impactam o patrimônio quantitativamente ou qualitativamente”.

No exemplo dado para os RPPS, os benefícios futuros calculados a valor presente, em uma acurada avaliação atuarial, impactam a situação patrimonial desses regimes, que segundo Lima e Guimarães (2009, p.24) “devem obrigatoriamente ser registradas pela contabilidade dos RPPS, a fim de aferir a capacidade destes de garantir a cobertura dos compromissos assumidos no momentos de ingresso do servidor ao regime”.

Mota (2015, p.248), por sua vez, também opinou sobre provisões e destacou: “são obrigações a pagar reconhecidas no passivo

do balanço patrimonial, as quais envolvem algum grau de incerteza no tocante à periodicidade ou à quantia a serem exigidos para sua liquidação”.

De certo, as provisões matemáticas previdenciárias são registradas nos RPPS em uma classificação de passivo previdenciário; são provenientes de bases prováveis por meio de avaliação atuarial, haja vista que a ciência atuarial trabalha com probabilidades; logo, tem certo grau de incerteza quanto ao período e quantia quando da liquidação da obrigação. Por certo, essas provisões representam o fluxo de pagamentos futuros de benefícios a valor presente.

As NBCASPs e os Princípios de Contabilidade aplicados nos RPPS

De forma resumida, nesse tópico destaca-se as principais Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), conhecidas a partir de 2009 como NBC TSP, e os princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor público, no intuito de demonstrar suas aplicabilidades no âmbito dos RPPS.

As NBC T 16.1 – conceito, objeto e aplicação; NBC T 16.2 – patrimônio e sistemas contábeis; NBC T 16.4 – transações



no setor público; e NBC T 16.5 – registro contábil, associadas aos princípios de contabilidade, assim como em qualquer entidade do setor público, são aplicadas nos regimes próprios de previdência social – RPPS; colocam-se as suas conceituações e interpretações para o setor público na medida em que mostra-se como exemplos suas aplicabilidades na contabilidade desses RPPS, conforme quadro, a seguir:

Os princípios de contabilidade e as normas, mencionados no quadro, representam, em regra, o cerne de qualquer contabilidade no setor público, é o que emana da NBC T 16.1 – conceituação, objeto e

campo de aplicação, que direciona a contabilidade pública com seus registros para o controle patrimonial das entidades do setor público; isso, porque na prática a contabilidade é obrigada a seguir os preceitos dessa como ciência, que baliza o uso de princípios e postulados como referencial de sustentação. Quanto às normas de contabilidade, essas necessariamente são diretrizes formatadas em um padrão que estrategicamente integram e harmonizam o processo de desenvolvimento da contabilidade como ciência e respalda o resultado final através dos procedimentos contábeis – o registro –, que é a informação para os usuários.

As NBCTs 16.2 – patrimônio e sistemas contábeis; NBC T 16.4 – transações no setor público e NBC T 16.5 – registro contábil são atendidas quando os RPPS registram suas receitas e despesas previdenciárias, seus ganhos ou perdas com investimentos no mercado financeiro e quando promovem os lançamentos contábeis das aplicações financeiras. Nesses fatos contábeis, a contabilidade do regime próprio atende prontamente aos princípios da competência, da oportunidade e do registro pelo valor original (esse, no registro das aplicações a valor justo).

Dessa maneira, a informação citada anteriormente respalda por si só o impacto da nova contabilidade pública nos RPPS, além de que, com o atendimento desses princípios e normas, o regime próprio com o registro dessas transações evidencia no seu patrimônio os resultados de evolução da situação patrimonial.

As NBC T 16.2 – patrimônio e sistemas contábeis e NBC T 16.5 – registro contábil

Demonstrativo do impacto da nova contabilidade pública nos RPPS

Evento contábil no RPPS	NBCASP e Princípios	Impacto nos RPPS
Registro das receitas e das despesas	NBC T 16.2, NBC T 16.4 e NBC T 16.5; princípios da competência e da oportunidade.	Reflete como enfoque patrimonial quantitativamente na situação líquida pelas variações patrimoniais (VPA e VPD).
Depreciação dos bens	NBC T 16.2, NBC T 16.4, NBC T 16.5 e NBC 16.9; princípio da oportunidade.	Demonstra no balanço uma diminuição da situação patrimonial através da redução do valor de um bem.
Aplicações financeiras a valor justo/atualizações	NBC T 16.2, NBC T 16.4 e NBC T 16.5; princípio do registro pelo valor original.	Impacta de forma qualitativa no patrimônio do RPPS pela alteração na composição do ativo circulante.
Avaliações e reavaliações dos bens móveis e imóveis	NBC T 16.2; NBC T 16.4; NBC T 16.10 e NBC T 16.5; princípio do registro pelo valor original.	Reflete no patrimônio de forma positiva ou negativa na situação líquida.
Ganhos e perdas com investimentos.	NBC T 16.2, NBC T. 16.4 e NBC T 16.5; princípio da oportunidade.	Impacta na situação patrimonial de forma positiva quando ganho (VPA) e negativa quando ocorrer perda (VPD), com baixa de provisões para perda em investimentos.
Constituição das provisões para perda em investimentos.	NBC T 16.2; NBC T 16.4 e NBC T 16.5; princípio da prudência.	Impacta no patrimônio pela diminuição de ativos (VPD).
Constituição de provisões previdenciárias	NBC T 16.2; NBC T 16.4 e NBC T 16.5; princípio da continuidade, da oportunidade e da prudência.	Reflete no patrimônio pelo aumento do passivo não circulante - diminuição da situação líquida patrimonial por uma VPD.
Constituição de Reservas	NBC T 16.2 e NBC T 16.5; princípio da continuidade.	Impacta no patrimônio pelo aumento do pl. >SL

Fonte: elaboração própria.

“ Nesses fatos contábeis, a contabilidade do regime próprio atende prontamente aos princípios da competência, da oportunidade e do registro pelo valor original (esse, no registro das aplicações a valor justo). ”

pelas anotações nos eventos de registro da depreciação dos bens; avaliação e reavaliações dos bens móveis e imóveis do RPPS; constituição das provisões para perdas com investimentos e constituição de reservas e de provisões foram atendidas e representam pelos registros desses eventos nos RPPS uma fidedignidade e efetiva evidenciação da situação patrimonial dos regimes próprios. Dessa forma, a fiel aplicação das normas de contabilidade pública em um contexto de valorização do patrimônio e na visão de longo prazo, que ancora a sustentabilidade dos RPPS, o quadro denota essa perspectiva e mostra o impacto da nova contabilidade, sem deixar de relatar a importância do cumprimento dos princípios de contabilidade na perspectiva de setor público, que, nesses eventos contábeis mencionados, os RPPS se utilizam das premissas dos princípios de continuidade, do registro pelo valor original (no caso das avaliações e reavaliações dos bens) e do princípio da oportunidade – esse, mesmo que não haja forma, a essência deve prevalecer.

CONSIDERAÇÕES

Os regimes próprios de previdência social, consagrados pela Constituição Federal do Brasil, de 1988, são norteados por duas vertentes de sustentabilidade, que racionalmente não aceitam qualquer viés: a garantia da manutenção dos benefícios previdenciários já concedidos e a conceder (benefícios futuros) e a arrecadação das contribuições que lhes são devidas para fins de lastrear suas despesas com estes benefícios – é a síntese do equilíbrio financeiro e atuarial dos RPPS. Portanto, a visão destes é patrimonial e de longo prazo.

O que permeia a literatura pesquisada e o arcabouço jurídico relativo aos regimes próprios de previdência social são mandamentos legais que determinam e

“ Nos RPPS os reflexos da nova contabilidade são vistos de pronto, quando estes aplicam em suas contabilidades os princípios contábeis da entidade, oportunidade, competência e prudência, ancorados nas normas contábeis, através de procedimentos contábeis padronizados dos registros de suas receitas, das despesas e dos ativos e passivos ”

orientam sua instituição; funcionamento e estrutura; as formas de financiamento e os procedimentos de contabilidade e de natureza atuarial, com uma finalidade de atender o princípio norteador destes regimes, que é a sua sustentabilidade através do equilíbrio financeiro e atuarial e da contributividade.

Para tanto, os RPPS, com essa visão de longo prazo, traduzida em manutenção, controle e solidez patrimonial, no tocante à contabilidade, essa, obrigatoriamente precisa aplicar de forma correta os seus preceitos como ciência, para atender ao seu objeto — que é o patrimônio — e ge-

rar informações que sejam completas e confiáveis, a fim de cumprir a finalidade dos regimes próprios.

A contabilidade dos RPPS, conforme extrato da pesquisa, atende aos Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP), traduzidas em nova contabilidade patrimonial. Dessa forma, a pesquisa mostra um impacto positivo nos RPPS ancorados em uma contribuição efetiva dessa “nova contabilidade pública”, enfatizada no patrimônio.

O resgate da contabilidade patrimonial para as entidades do setor público, em uma visão prospectiva passa por mudança de cultura contábil; exige profissionalização; fortalece instituições; impacta os RPPS, assim como em outros organismos públicos ou que gere recursos públicos, no estado (governança e planejamento) e na sociedade via controle social, política pública e transparência.

Nos RPPS os reflexos da nova contabilidade são vistos de pronto, quando estes aplicam em suas contabilidades os princípios contábeis da entidade, oportunidade, competência e prudência, ancorados nas normas contábeis, por meio de procedimentos contábeis padronizados dos registros de suas receitas, das despesas e dos ativos e passivos (esses, em atributos financeiro e permanente pra identificar o superávit financeiro) devidamente identificados, reconhecidos, mensurados e evidenciados em seu Balanço Patrimonial.

Sem esgotar o tema, deixa-se como sugestão, a título de contribuição para novos conhecimentos, estudos acerca dos “custos previdenciários nos RPPS” em uma perspectiva de nova contabilidade pública patrimonial, na esteira da NBC T 16.11 e nas vertentes de custo econômico e retorno social.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Senado Federal. Secretaria Especial de Informática. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Texto consolidado até a Emenda Constitucional nº 64 de 04 de fevereiro de 2010. Brasília (DF): Senado Federal, 2013.

_____. Presidência da República. Lei nº 9.717, de 27 de Novembro de 1998. Dispõe sobre as regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal. Brasília (DF): Presidência da República, 1998.

_____. Ministério da Previdência Social. Previdência Social. Portaria nº 402, de 10 de Dezembro de 2008. Disciplina os parâmetros e as diretrizes gerais para organização e funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos ocupantes de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em cumprimento das Leis 9.717, de 1998, e 10.887, de 2004. Brasília (DF): Ministério da Previdência Social, 2013.

_____. Ministério da Previdência Social. Previdência Social. Portaria nº 916, de 15 de Julho de 2003. Dispõe sobre normas contábeis a serem aplicadas aos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e dos militares dos Estados e do Distrito Federal. Brasília (DF): Ministério da Previdência Social, 2013.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. (Encarte) Brasília: Editora da FBC, 2008.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.111, de 29 de Novembro de 2007. Aprova o apêndice II da Resolução CFC nº 750 sobre princípios fundamentais de contabilidade.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.055, de 7 de outubro de 2005. Cria o comitê de pronunciamentos contábeis – (CPC), e dá outras providências.

FEIJÓ, Paulo Henrique. Processo de convergência de normas contábeis se amplia. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, n.172, p.12-19, julho/agosto/2008.

_____. Entendendo as mudanças na contabilidade aplicada ao setor público. Brasília: Editora gestão pública, 2013.

FILHO, João Eudes Bezerra. Contabilidade aplicada ao setor público. São Paulo: Atlas, 2014.

HUGHES, Jesse. Normas internacionais de contabilidade do setor público no âmbito da IFAC. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE PÚBLICA, 2007, Brasília. Anais... p. 188-205, Brasília: CFC, 2007.

LIMA, Diana Vaz de.; GUIMARÃES, Otoni Gonçalves. Contabilidade aplicada aos regimes próprios de previdência social. Brasília: MPS, 2009.

MACHADO JR., J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. A lei nº 4.320 comentada. 31. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2003.

MOTA, Francisco Glauber Lima. Contabilidade aplicada ao setor público - aspectos patrimoniais: identificação, reconhecimento, mensuração e evidênciação. Brasília: Edição do autor, 2015.

NOGUEIRA, Narton Gutierrez. O equilíbrio financeiro e atuarial dos RPPS: de princípio constitucional a política pública de

estado. Coleção Previdência Social: série estudos, v.34, Brasília (DF), 2012.

REIS, Heraldo da Costa. Contabilidade previdenciária. Rio de Janeiro: IBAM, 2002.

SILVA, Lino Martins da. Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. Jornal do CFC, Brasília-DF, ano 11, nº 94, julho/agosto de 2008, p.10, coluna artigo.



Luiz Lopes Feitosa Filho é contador, pós-graduado em Administração Pública – UFPI, em Contabilidade Pública – Uespi e Controladoria Governamental – e em controles do Estado – UFPI, e Gerente contábil da Fundação Piauí previdência.

Ivanildo Alves Messias



Graduado em Ciências Contábeis pela UFRN, Bacharel em Teologia pela Ieadern, pós-graduado em Administração pela UFRN, pós-graduado em Direito Constitucional e Tributário pela UNP-Universidade Potiguar, Diretor Técnico-Administrativo de Messias Auditoria e Consultoria S/S.

PROFISSÃO:

- Contador
- Teólogo/Evangélico
- Administrador
- Radialista Apresentador
- Auditor Independente
- Empresário de Auditoria

FORMAÇÃO ACADÊMICA:

Graduado em Ciências Contábeis pela UFRN, em 1971, é contador de profissão pelo CRC n.º 0681 em 1971, pós-graduou-se em Administração pela UFRN, em 1978, é bacharel em Teologia pela Ieadern em 2003, pós-graduado em Direito Constitucional e Tributário pela UNP-Universidade Potiguar, é Diretor Técnico-Administrativo de Messias Auditoria e Consultoria S/S – CRC/RN n.º 076 – CVM n.º 053, Registro Civil de Pessoa Jurídica sob o n.º 190, as fls. 85v, do livro "A", n.º 10, em 09 de maio de 1979, na cidade Natal/RN.

TRABALHOS CIENTÍFICOS PRODUZIDOS:

Artigo científico apresentado à UNP-Universidade Potiguar como parte dos

requisitos para obtenção do título de pós-graduado em Direito Constitucional e Tributário. Orientador: Professor M. Sc. Cristiano Guilherme da Câmara Filho. Sistema Tributário: Diagnóstico e Elementos para Mudanças.

PUBLICAÇÕES:

Artigos Publicados – CONTABILIDADE E MOEDAS FORTES – 12/11
CONTABILIDADE E MERCADOS INTERNACIONAL DE DIVISÃO 01/12
LEGISLAÇÃO EMPRESARIAL NO BRASIL, TIPOLOGIA DAS SOCIEDADES, A CONTABILIDADE E A LEI ESTOQUES EM ECONOMIA GLOBALIZADAS, AS SOCIEDADES LIMITADAS – QUANTO VALEU UMA EMPRESA, COOPERATIVISMO NO BRASIL, e outros trabalhos publicados e aprovados pelo sistema de educação continuada.

ATIVIDADES CIENTÍFICAS

E PROFISSIONAIS REALIZADAS:

Ex-presidente da Academia Norte Rio-grandense de Ciências Contábeis em 1986/87, atual Vice-presidente da Academia Norte Rio-grandense de Ciências Contábeis 2016/2018, Ex-presidente do

CRC/RN – 1989/90 – Professor Titular da UFRN (aposentado) de 01/72 à 12/90, Ex-professor fundador da UNP e legislando nas cadeira de contabilidade geral e contabilidade comercial, Conselheiro efetivo do CRCRN no exame 1974/78 e 1978/82. Ex-presidente do Conselho Curador da UFRN (2 mandatos), Diretor Técnico Administrativo de Messias Auditoria e Consultoria S/S – desde 1979 – Auditoria CVM n.º 53 – CVM – Ex-auditor independente do CRC/RN sob n.º 04 em 1972. Assessor contábil do tribunal de contas do estado do RN na função de auditor externo de 1975/90.

ATIVIDADES ATUAIS:

Membro da Academia Brasileira de Ciências Contábeis – Cadeira 31 – é membro efetivo perpétuo na condição de primeiro ocupante; é membro da Academia Norte-Rio-Grandense de Ciências Contábeis, Cadeira 07 (fundador há 40 anos).



Fotografe o QR code e confira a biografia completa de Ivanildo Alves Messias



Nilva Amália Pasetto

A presidente da Academia de Ciências Contábeis do Paraná no triênio de 2017 a 2019, Nilva Amália Pasetto, é contadora, com especialização em finanças, e Bacharel em Direito. Nasceu em Tangará (SC), onde teve suas primeiras experiências profissionais na área contábil. Foi diretora administrativa e financeira de uma multinacional avícola; ajudou a fundar a Interagro Alimentos, empresa que chegou a ter 500 funcionários e, em 1995, conquistou o troféu O Equilibrista, prêmio concedido ao executivo de finanças do

“**Nosso foco é a valorização do profissional da contabilidade na comunidade empresarial e acadêmica.**”

ano pelo Instituto Brasileiro de Executivos de Finanças do Paraná - IBEF/PR. Fundou o Instituto Paranaense da Mulher Contabilista, foi conselheira do CRCPR e também coordenadora da Comissão Estadual da Mulher Contabilista do CRCPR. Atualmente, além de presidente da ACCPR, é diretora da MITTE - Contabilidade e Consultoria e conselheira do CFC. Conheça, na entrevista a seguir, um pouco do que pensa essa notável mulher contabilista e sua atuante postura no cenário contábil paranaense e brasileiro.

1) Quais as prioridades e projetos da ACCPR para os anos de 2018 e 2019?

Nosso foco é a valorização do profissional da contabilidade na comunidade empresarial e acadêmica.

Um dos principais projetos é em parceria com o CRCPR "CONHECIMENTO NOTA 10", que consiste na possibilidade das universidades e faculdades do estado inscreverem os melhores trabalhos de alunos do curso de Ciências Contábeis, os quais pas-

sarão por uma análise de uma comissão de acadêmicos da ACCPR para eleger os trabalhos Nota 10, que serão publicados nos sites da Academia e do CRCPR e em editora, que estamos buscando parceria no mercado.

Outra meta é dar publicidade aos profissionais da contabilidade, universidades, empresários contábeis dos livros de autoria de acadêmicos da ACCPR e demais profissionais da área.

2) Sua gestão na ACCPR vem sendo marcada pela atenção aos municípios do estado e não apenas à capital. Como será a atuação da entidade nos municípios daqui para frente?

Nosso quadro de acadêmicos contempla o Estado do Paraná e conseqüentemente as ações visam atingir a todos os profissionais independente de município. Temos facilidade em trabalhar de forma mais intensa nas cidades onde é sede do acadêmico ou onde ele reside e trabalha, e, muitas vezes, é professor do curso de contábeis no local.

3) No CFC, a senhora assumiu o cargo de conselheira e faz parte da Câmara de Fiscalização, Ética e Disciplina. Quais as expectativas nesse novo desafio?

Minha expectativa é levar no âmbito federal a experiência vivida no Conselho Regional, desde janeiro de 2008, e trabalhar buscando melhorar a imagem do profissional da contabilidade, que, acima de tudo, deve pautar suas ações na ética e disciplina.

4) A profissão contábil vem sendo noticiada pela mídia especializada como uma das mais valorizadas no mercado de trabalho. O que a senhora pensa sobre as tendências da profissão na atualidade?

O bom profissional da contabilidade é o principal parceiro do empresário. Além de cumprir todas as exigências impostas pelos órgãos arrecadadores e fiscalizadores, nosso trabalho produz excelentes ferramentas de gestão e informações para a tomada de decisão. A tendência é trabalhar mais focado na consultoria, pensando

em produzir a informação precisa, rápida e aquela que o negócio exige; só assim continuaremos valorizados e agregaremos valor aos nossos negócios.

5) A senhora fundou o Instituto Paranaense da Mulher Contabilista, foi conselheira do CRCPR e coordenadora da Comissão Estadual da Mulher Contabilista do CRCPR. Como é a sua visão, hoje, do papel da mulher contabilista para a classe e para a sociedade?

A mulher contabilista, aos poucos, vem subindo degraus e tem conquistado seu valor, gradativamente, temos excelentes exemplos. As universidades têm recebido, na sua maioria, mais mulheres que homens nos cursos de Ciências Contábeis. Aí está o presente e o futuro. Só acredito no crescimento se existe a capacitação e ela esteja motivada a crescer.

Na sociedade, vivemos o século das mulheres. Os analistas de mercado, e as grandes corporações já colecionam dados comprovados de que a participação de mulheres na gestão melhora os resul-

tados. Nosso perfil complementa o perfil masculino. Devemos trabalhar de mãos dadas com o mesmo foco. Ainda temos deficiência de participação da mulher na política — Legislativo e Executivo. Tenho ouvido muito de mulheres que consideram o ambiente político inapropriado, impróprio para a sua participação. Acho este o principal motivo por termos tão poucas mulheres. Somos 52% da população e mãe do restante. E porque ficamos fora do grupo que define os destinos do povo? Vou participar em 2018 de um curso de Formação Política para Mulheres na Universidade Federal do Paraná com o objetivo de ser um agente transformador. A Mulher é um ser multiplicador, transformador, ela pode mudar o país, eu acredito!

Minha formação é Ciências Contábeis e Direito, pós-graduação em Finanças. Acredito que nós, brasileiros, temos que trabalhar não por um partido, mas trabalhar um único partido: o Brasil, assumir o Brasil como assumimos nossa casa; administrar o caixa; cuidar da educação dos filhos; cuidar da paz da família; e fazer acontecer.

“As universidades têm recebido na sua maioria mais mulheres que homens nos cursos de Ciências Contábeis. Aí está o presente e o futuro. Só acredito no crescimento se existe a capacitação e ela esteja motivada a crescer.”





PERFIL

Adeildo Osorio de Oliveira

Adeildo Osorio de Oliveira, atual presidente da Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC), nasceu em Alagoas, na cidade de Maceió, foi registrado no município de Bonito em Pernambuco, mas, muito cedo foi morar em Salvador. Considera-se um baiano adotivo, pois, exceto o curso primário, toda a sua formação foi na cidade do Salvador.

Graduado em Ciências Econômicas pela Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Católica do Salvador, e ocupante da Cátedra n.º 63 da Academia Nacional de Economia, foi reponsável pela implantação do sistema de custo da Indústria de Cimento Salvador – Cocisa, e autor de vários projetos na Sudene.

Em Ciências Contábeis, formou-se pela Faculdade de Ciências Contábeis Fundação Visconde de Cairu e foi contador de várias empresas. Em maio de 1982, funda a Audicont - Auditores e Consultores, empresa de auditoria independente, com serviços realizados para várias empresas no Brasil e no exterior.

É mestre em Contabilidade - Gestão Empresarial; pós-graduado em Engenharia Econômica e em Metodologia e Didática do Ensino Superior.

Como docente, já foi professor do curso de Ciências Contábeis da UCSAL, da Fundação

Visconde de Cairu, do Instituto Brasileiro de Administração de Empresas (Ibrae), sendo responsável pelos Seminários da FGV. Foi ainda professor da Universidade de Salvador (Unifacs) e, atualmente, é integrante do quadro de Professores Titulares da Faculdade Bahiana de Contabilidade (Fabac); membro de banca examinadora de concurso para ingresso de professores no curso de Ciências Contábeis Uneb e Unifacs e professor de vários cursos para concursos.

Diante de sua experiência e desenvoltura como docente, Adeildo tornou-se palestrante e conferencista, atuando hoje em diversos seminários, convenções, congressos, encontros nacionais de estudantes.

Além dos cargos de presidente da FBC e da Abacicon, Adeildo é também membro da Associação Interamericana de Contabilidade e Presidente do Conselho Fiscal da Fundação Monte Tabor – Hospital São Rafael.

Em sua trajetória, ocupou diversos cargos em entidades de classe e organizações profissionais. Foi presidente Conselho Regional de Contabilidade da Bahia durante 3 mandatos — entre 1989 e 2001. Foi também Conselheiro do Conselho de Curadores da Universidade Federal da Bahia; membro da Comissão Consultiva de Normas Contábeis da

CVM; membro do Grupo de Estudos para Auditoria do CFC; coordenador do Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE); membro Conselho de Administração do Ibracon; vice-presidente de Controle Interno do CFC; ex-diretor-financeiro da Fundação de Apoio ao Comitê de Pronunciamentos Contábeis (FACPC); membro do CPC; e Presidente do Conselho Curador da FBC.

Ativo participante de diversos eventos de âmbito nacional e internacional, foi vice-presidente do XIV Congresso Brasileiro de Contabilidade - CBC; coordenador de trabalhos do XV CBC; presidente do V Enecon e vice-presidente da XXVI – Conferência Interamericana de Contabilidade.

Autor de vários ensaios científicos publicados em revistas especializadas, tais como a Revista Brasileira de Contabilidade (RBC); é também autor de vários artigos publicados em diversos jornais do país, bem como jornais de órgãos de classe.

Com uma carreira louvável, o reconhecimento também é parte da sua história: é detentor da Medalha do Mérito Contábil Militino Rodriguez Martinez, outorgada pelo CRCBA e agraciado com o título de Contador Veterano da *La Asociacion Interamericana de Contabilidad*, recebido em Porto Rico.



Editor: Clovis Belbute Peres – Bacharel em Ciências Contábeis, Física, Administração e Direito; é mestre e doutor em física e auditor da Receita Federal do Brasil, exercendo a função de supervisor nacional da RFB do Sistema de Escrituração Digital (Sped). É membro do *Churchill College* da Universidade de Cambridge.



XBRL Conceitos e Aplicações

Livro: XBRL Conceitos e Aplicações
Autores: Paulo Caetano da Silva, Luiz Gustavo Cordeiro da Silva e Ivanildo José de Sousa Aquino Junior,
Editora: Ciencia Moderna
Ano: 2006

De há muito a Contabilidade tem se apoiado fortemente nas inovações tecnológicas, em especial naquelas associadas a sistemas informatizados. Uma linguagem tem aparecido com proeminência, seja na contabilidade pública, na confecção de demonstrações contábeis, ou na formulação de relatórios de apoio a decisão: *Extensible Business Reporting Language*, XBRL.

O livro "XBRL: Conceitos e Aplicações" divide-se em duas grandes partes. Na primeira, traçam-se os conceitos da linguagem e como ela evoluiu a partir de outra inovação, o XML. Os autores mostram a evolução de linguagens de marcação e discutem a estrutura dos documentos XBRL. Aqui o leitor é exposto aos conceitos de Taxonomia, Linkbase e Instancia.

Na segunda parte, estudos de caso reforçam os possíveis usos da linguagem. Em especial, o capítulo "Estudo de Caso: Representando Relatórios Financeiros com XBRL" demonstra concretamente como o XBRL pode facilitar a construção de peças contábeis e seu intercâmbio entre diferentes organizações. Glossário, Apêndices e Bibliografia completam o texto.

A obra do professor Paulo Caetano da Silva, produzida em conjunto com Luiz Gustavo Cordeiro da Silva e Ivanildo José de Sousa Aquino Junior, resiste ao tempo e, passados dez anos de sua edição, é um texto agradável e sólido para quem está iniciando no assunto.



Comportamento Inadequado – A construção da economia comportamental

Autor: Richard Thaler
Ed: Actual
Ano: 2017 (1ª reimpressão)
Original: Misbehaving

Um dos livros mais interessantes dos últimos dois anos, *Comportamento Inadequado* é uma narrativa nada tradicional. O autor — prêmio Nobel de Economia em 2017 — parece estar ao seu lado narrando como a ciência da Economia Comportamental foi sendo gestada, entre outros, por ele em colaboração com Daniel Kahnemann e Amos Tversky.

Mais instigante é a maneira inteligente como o título representa ao mesmo tempo a visão crítica do autor e do campo científico que ele ajudou a delinear desde o início de seus estudos em Economia.

Logo nas primeiras partes da obra, Thaler esclarece que o campo da Economia Comportamental nada mais é do que Economia com adição de psicologia e outras ciências sociais. Sobretudo demonstra, por vários exemplos e algumas passagens hilárias, que a irracionalidade dos agentes econômicos advém de sua natureza humana, diferentemente daquela de autômatos decisores.

O que inicia com experimentos simples e reflexões sobre o valor da vida ganha força e torna-se uma densa hipótese científica: a de que o comportamento econômico seguidamente desvia-se do que preconiza a ciência econômica tradicional, de agentes racionais. Os capítulos sucedem-se em ordem cronológica, mas o que a genialidade da narrativa produz é uma crescente certeza de que um novo campo da ciência foi inaugurado.

Misbehaving - título em inglês da obra - é uma lição de como uma ciência pode ser reinventada a partir de um olhar crítico sobre fatos simples.

MAIS CONHECI MENTO

PARA IR MAIS LONGE

A Fundação Brasileira de Contabilidade oferece, em parceria com o Conselho Federal de Contabilidade, entidades da área contábil e Instituições de Ensino, MBAs e cursos em áreas estratégicas para o seu pleno desenvolvimento profissional. **Amplie os seus conhecimentos para ir cada vez mais longe.**

**MBA EM CONTABILIDADE
CONSULTORIA E GESTÃO**

**MBA EM CONTROLE E
GESTÃO DAS ENTIDADES
DO TERCEIRO SETOR**



SINAL VERDE PARA SEU SUCESSO PROFISSIONAL.

BRANSTORM

100%

dos profissionais que fizeram os cursos do Ibracon reconhecem sua relevância e qualidade!

Você decide como quer estudar:

cursos presenciais e à distância.

O IBRACON OFERECE AS MELHORES OPÇÕES EM EDUCAÇÃO CONTINUADA. ONDE E QUANDO VOCÊ QUISER.

O Ibracon é capacitador nato do Programa de Educação Profissional Continuada do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), alinhado às normas de Ensino da International Federation of Accountants (IFAC).

Oferece aos **profissionais da Contabilidade** uma ampla gama de cursos **presenciais e à distância por meio de 7 Seções Regionais** em todo o Brasil.

São cerca de **120 atividades educacionais** promovidas anualmente para mais de **3.000 profissionais**.

Referência em **conteúdo, qualidade dos instrutores, aplicação prática e custo x benefício**, segundo os próprios participantes.

Os cursos do Ibracon são o **sinal verde** para você sair na frente e avançar em sua vida profissional.

Conheça a nossa programação para 2018:
www.ibracon.com.br



IBRACON
INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL