

# ABRACICON

Publicação Trimestral da Academia Brasileira de Ciências Contábeis

# SABER

## Custos na gestão pública: estudo bibliométrico de artigos nacionais publicados no período de 2006 a 2015

Por Xenise Milhomem Brandão Araújo



### Academia

Seminário de Gestão e Planejamento foi realizado em Brasília

### Exclusiva Abracicon

Análise da Conformidade nas Prestações de Contas Municipais do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará: Um Estudo de Caso

### Perfil

Zulmir Ivânio Breda

Mala Direta  
Básica  
9912396695/2016 DR/BSB  
ABRACICON  
Correios



### Unemat: engajamento na defesa do meio ambiente

# 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 23 – FEVEREIRO/MARÇO/ABRIL  
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 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](http://www.abracicon.org.br)

## Edição n.º 23

Quero destacar, nesta edição da Abracicon Saber, um tema altamente relevante, que, em seu sentido mais amplo, envolve a governança pública e a busca do aperfeiçoamento dos instrumentos de fiscalização da gestão pública, que, em outras palavras, quer dizer a adoção de um eficaz controle social.

A temática vem despertando interesse não somente do Poder Público, mas dos profissionais da contabilidade e de toda a sociedade brasileira. Com a vivência cidadã em um país democrático de direito, a sociedade brasileira tem exigido maior transparência nas contas públicas e nos gastos efetuados pelas administrações governamentais. Isso é natural em uma sociedade informada, e esse é o modelo de sociedade participativa.

Nesse mister, a classe contábil tem tido um papel essencial de levar a correta informação à sociedade, que integra a população beneficiada pelos serviços públicos. E nós, profissionais, possuímos um encargo da maior importância, no sentido de que somos corresponsáveis pelas informações geradas pelas administrações públicas. E, nessa condição, temos por dever e ofício tornar esses dados o mais transparente possível para o cidadão comum.

Ao entender que o assunto deve ser tratado em alta conta, a Abracicon realizou, em abril, mais uma edição do Quintas do Saber, quando promoveu o lançamento do projeto "Abraçando o Controle Social", que visa conscientizar os profissionais da contabilidade e os gestores de controle interno das entidades públicas sobre a sua importância no funcionamento dos mecanismos de controle social, disponibilizados pelo Governo federal, para o aperfeiçoamento dos sistemas de controle, transparência e fiscalização da administração pública.

Nosso objetivo com mais esta iniciativa é realizar acordos de cooperação técnica no País para a promoção de seminários e campanhas que visem à disseminação de conhecimentos relativos a temas voltados para o controle interno, externo e social; o intercâmbio entre instituições para a troca de informações, métodos e técnicas para o aperfeiçoamento dos sistemas de controle, transparência e fiscalização; e o incentivo da participação de profissionais da contabilidade em ações de controle social de gestão pública.

Na ocasião, a Abracicon assinou um Termo de Cooperação Técnica juntamente com o CFC, Conaci e FBC, com o objetivo de aprimorar o trabalho das entidades, por meio de ações integradas, apoio mútuo e intercâmbio de experiências e informações.

Precisamos acordar de vez a nossa classe. Precisamos sair da indignação e partir para a ação. O profissional da contabilidade deve ser um agente de transformação. Se quisermos contribuir, que seja com a nossa Ciência Contábil.

Ao fazer um breve passeio pelas Academias, nossos leitores terão, nas próximas páginas, a oportunidade de conhecer os acontecimentos de maior relevância no trimestre. Foram muitas ações, entre as quais se destaca o lançamento da Academia Capixaba de Ciências Contábeis, a Acacicon, que deu posse à nova Diretoria, tendo como presidente o acadêmico João Alfredo de Souza Ramos.



**Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente da Abracicon

Destaco também as diversas posses ocorridas nas Academias brasileiras: em Curitiba, posse da nova Diretoria da Amacic, cabendo a Presidência ao professor Ivan Echeverria; em São Paulo, posse da nova Diretoria da APC, cabendo a Presidência ao contador Domingos Orestes Chiomento; e em Aracaju, posse da nova Diretoria da ASCC, cabendo a Presidência à contadora Erenita da Silva Sousa Mendonça. No trimestre também aconteceram posses em diversos CRCs, bem como a do Conselho Federal de Contabilidade, com a posse do Contador Zulmir Ivânio Breda, para a gestão 2018/2019, que passa a comandar os destinos da classe contábil brasileira.

Com relação às homenagens, no Paraná, a nossa ACCPR realizou a entrega de Honra ao Mérito Profissional ao contador e diretor da EACO-Consultoria e Contabilidade, acadêmico Euclides Locatelli. No Pará, a acadêmica Leila Márcia Elias recebeu o certificado do Mérito Contábil, pelo Sescon-PA. Em São Paulo, foi a vez de Pedro Melo, sócio da KPMG, que foi homenageado pelo Sescon (SP) e Aescon (SP) por sua dedicação à classe contábil.

Em Pernambuco, a Diretoria do CRCPE concedeu o prêmio "O Caduceu", considerado a maior comenda da Contabilidade pernambucana ao acadêmico José Martonio Alves Coelho. Dessa forma, manifesto os meus mais sinceros agradecimentos aos profissionais de Pernambuco por mais este gesto de reconhecimento ao trabalho em favor da profissão contábil.

Outros eventos não menos importantes foram realizados pela Apecicon – o curso "Bases Capilares para Formação dos Profissionais da Contabilidade"; pela Acadernic, cujos acadêmicos marcaram presença na reunião Plenária do CRCRN; e pelo CFC, quando realizou, em Brasília, o Seminário de Planejamento e Gestão do Sistema CRC/CRCs.

A edição traz também as nossas tradicionais colunas, com artigos que tratam do mercado de trabalho; de propriedades para investimentos; de meio ambiente; de prestação de contas municipais; de teorias da Agência e Contratos; de custos do crédito comercial; e dos custos da gestão pública, abordado no artigo Prime.

Além das sugestões de livros do nosso presidente da Academia do DF, professor França, outras colunas tratam da biografia do renomado professor e escritor Sérgio de Iudícibus e de duas entrevistas de peso: com o contador Elias Dib Caddah Neto, presidente da Apicicon, e com o presidente do CFC, Zulmir Ivânio Breda.

Boa leitura.

## Matéria de Capa

# 27 Custos na gestão pública: Estudo bibliométrico de artigos nacionais publicados no período de 2006 a 2015



## Regionais



5 | Profissionais da contabilidade do Espírito Santo agora contam com a Acacicon

## Academia



10 | Seminário de Gestão e Planejamento foi realizado em Brasília

## Jovem Profissional



15 | Qual Área Profissional os Estudantes de Contabilidade Pretendem Seguir? Eis a Questão



## A Voz do Estudante

17 | Desafios e possibilidades



## Especializando-se

18 | Despachito até o mestrado

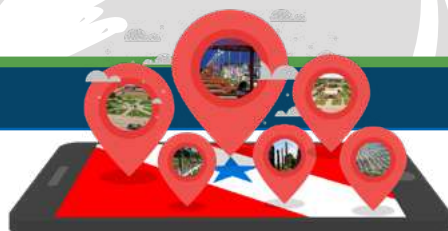


## Perfil

63 | Zulmir Ivânio Breda

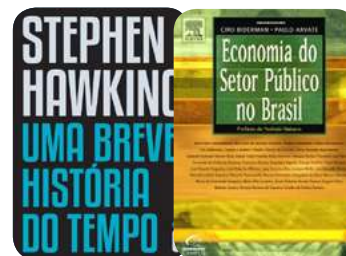
## Exclusiva Abracicon

## 34



Análise da Conformidade nas Prestações de Contas Municipais do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará: um Estudo de Caso

## Indicações



66 | Livros

# Alacicon receberá Projeto Abraçando o Controle Social

**A** Academia Alagoana de Ciências Contábeis (Alacicon) receberá, no dia 29 de maio, o lançamento do projeto “Abraçando o Controle Social”, que visa conscientizar profissionais da contabilidade e gestores de controle interno das entidades públicas sobre os seus papéis para o funcionamento dos mecanismos de controle social disponibilizados pelo Governo. O evento contará com a apresentação de um talk show, que terá a participação das seguintes entidades: CGU, Sefaz, Seplag, Seduc, Escola de Contas do TCE e apoio do CFC, FBC, Abracicon e Conaci.

O momento contará com a assinatura do termo de cooperação; lançamento do primeiro Sistema Eletrônico de Ouvidoria do Estado de Alagoas, com presenças confirmadas de Wagner de Campos

Rosario – ministro da Transparência e Controladoria – Geral da União; Zulmir Ivânio Breda – presidente do Conselho Federal de Contabilidade; e Gilberto Waller Junior – ouvidor-geral da União.

Já o talk show, que trará o tema “Contabilizando Atitudes, Multiplicando Boas Práticas”, terá a participação de Paulo Sérgio Braga da Rocha – presidente do CRCAL; Maria Clara Cavalcante Bugarim – controladora-geral do Estado; George André Palermo Santoro – secretário de Estado da Fazenda; Laura Cristiane de Souza – secretária de Estado da Educação; Fabrício Marques Santos – secretário de Estado do Planejamento, Gestão e Patrimônio; Tadeu Miranda de Resende Barros – secretário Executivo de Planejamento e Gestão; Otavio Lessa de Geraldo Santos – diretor-geral



da Escola de Contas TCE-AL; e Moacir Rodrigues de Oliveira – superintendente da Controladoria Regional da União.

O projeto será realizado no Hotel Best Western Premier, em Maceió, e será mediado por Aécio Prado Dantas Junior – vice-presidente de Desenvolvimento Operacional do CFC.

# Profissionais da contabilidade do Espírito Santo agora contam com a Acacicon

**F**oi realizado, na noite de 20 de março, um cerimonial para o lançamento da Academia Capixaba de Ciências Contábeis (Acacicon), e posse de seus acadêmicos. A solenidade foi realizada no Cerimonial Itamaraty Hall, e foi responsável pela primeira apresentação da entidade. A Acacicon nasceu com o propósito de congregar esforços para o desenvolvimento da Ciência Contábil, com sede na cidade de Vitória.



# Solenidade de Posse da Diretoria Executiva e de novos acadêmicos da Amacic

**E**m 15 de março, no auditório da Federação das Indústrias do Estado de Mato Grosso, foi realizada a solenidade da Academia Mato-Grossense de Ciências Contábeis, cabendo ao presidente Ivan Echeverria a abertura.

Suas palavras: Com pensamento elevado a Deus, declaro aberta a sessão solene de

posses da Diretoria Executiva e do Conselho Fiscal – Gestão 2018/2019, da Academia Mato-Grossense de Ciências Contábeis – Amacic, e posses de novos Acadêmicos.

A acadêmica Sílvia Mara Leite Cavalcante, presidente do Conselho Fiscal da gestão 2015/2017, reunida com os conselheiros Evandro Benedito dos Santos e Yuiti Shi-

mada, fez a leitura do Parecer do Conselho Fiscal depois de examinados livros, documentos e demonstrações contábeis, relativas ao exercício social encerrado em dezembro de 2017.

Também, a acadêmica Sílvia Mara deu posse e entregou o certificado ao presidente reeleito, contador Ivan Echeverria.



# Academia de Ciências Contábeis do Paraná confere Diploma de Honra ao Mérito Profissional

**N**o último mês de março, a Academia de Ciências Contábeis do Paraná (ACCPR) realizou a entrega do Diploma de Honra ao Mérito Profissional ao contador e diretor da EACO Consultoria e Contabilidade, Acadêmico Euclides Locatelli. A homenagem foi em decorrência dos serviços prestados na área de Contabilidade no estado e dos 40 Anos de Fundação da EACO. O acadêmico Locatelli é membro da ACCPR desde 2006, ocupando a Cadeira Número 10.

À frente da empresa desde a sua fundação, o acadêmico Locatelli sempre buscou o crescimento e o desenvolvimento da classe contábil no Paraná. “O meu trabalho tanto na EACO quanto na Academia

tem por objetivo atingir o maior nível de profissionalismo e representatividade da Contabilidade, bem como difundir a sua posição estratégica dentro das organizações. Para nós, a Contabilidade nunca se

resumiu às obrigações acessórias, mas é uma ferramenta de gestão para que nossos clientes possam gerir suas empresas com o maior número de dados disponíveis”, explica.



Foto: o Homenageado Acadêmico Euclides Locatelli, a Presidente da ACCPR, Acadêmica Nilva Amália Pasetto e a sra. Dolores Biasi Locatelli, esposa do homenageado.

# Apecicon promoverá curso Bases Capilares para Formação dos Profissionais da Contabilidade

A Academia Pernambucana de Ciências Contábeis (Apecicon) realizará o curso Bases Capilares para Formação dos Profissionais da Contabilidade (Exame de Suficiência ao Exame de Qualificação Técnica) no dia 19 de maio. O evento promoverá capacitação profissional com foco nos temas da Contabilidade, Auditoria e Perícia. Participarão do curso Maristela Moura – Contabilidade de

Custos; João Gabriel – Auditoria e Perícia; Robson Santana – Contabilidade Geral; Márcio Balduch – Contabilidade Tributária; e como convidada especial a advogada Sílvia Muniz.

Horário: 8h30 às 12h30 e 13h30 às 17h30  
Local: Auditório Fafire – Recife  
Investimento: 2kg de alimento não perecível ou um pacote de fralda geriátrica.



## Presidente e acadêmicos da Acaderncic prestigiaram a 801ª reunião Plenária do CRCRN

Os ex-presidentes do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Norte (CRCRN), a presidente e acadêmicos da Acaderncic prestigiaram a 801ª reunião Plenária do CRCRN – 1 Ordinária neste exercício – 5/1/2018 - momento da posse de 2/3 do plenário e a eleição do presidente

Luzenilson Moreira e o Conselho Diretor do CRCRN - biênio 2018/2019. A contadora Maria das Graças do Vale presidiu a Plenária por ter o registro mais antigo do 1/3 do Plenário CRCRN.

Aconteceu no dia 3 de março o XX Fórum do Resgate da História Contábil Poti-

guar com a participação de profissionais da contabilidade do RN. O evento contou com a participação da professora e acadêmica da Acaderncic – Liêda Amaral - Temática – NBC TG 1000 – IFRS para pequenas empresas - Durante o evento os profissionais visitaram o Memorial Professor Ulysses Celestino de Góis.



# Academia Paulista de Contabilidade empossa nova Diretoria e mais 10 acadêmicos

O contador Irineu De Mula passou a presidência da Academia Paulista de Contabilidade (APC) ao contador Domingos Orestes Chiomento (triênio 2018- 2020), no dia 28 de fevereiro, em solenidade no teatro da Fecap, em São Paulo. A cerimônia, que deu posse com à nova Diretoria, contou com a presença dos Acadêmicos da APC e de autoridades das

áreas contábil, educacional eclesiástica, pública e empresarial.

Chiomento, que na ocasião deu posse a 10 novos acadêmicos, assumiu a direção com o compromisso de desenvolver o pensamento científico e filosófico, além de estimular o estudo, visando valorizar a cultura contábil em São Paulo e no País. O

presidente encerrou os pronunciamentos feitos por diversas autoridades com as seguintes palavras: "Estamos em um período extremamente propício para a Inteligência, o desenvolvimento do pensamento filosófico, a pesquisa científica, que podem trazer grande contribuição às Ciências Contábeis e, para toda a sociedade".



## Transmissão e posse administrativa da nova Diretoria da ASCC

No dia 8 de janeiro de 2018 ocorreu a transmissão e posse administrativa da nova Diretoria da Academia Sergipana de Ciências Contábeis e comissão de contas para o Biênio 2018/2019.

A presidente Erenita Sousa ora empossada agradeceu a atenção de todos em especial a ex presidente Salete Barreto pelo BRILHANTE trabalho desenvolvido em seu mandato e toda diretoria que contribuíram para o SUCESSO da gestão. Erenita pe-

dio o apoio de todos e, juntamente com a Diretoria, dará continuidade aos TRABALHOS desenvolvidos na ASCC. Erenita exaltou a confiança depositada em seu nome, pretende atuar intensivamente na publicação de artigos.

Durante a transmissão, a presidente Maria Salete Barreto Leite, agradeceu a presença de todos e fez um breve relato de suas ações durante sua gestão no biênio 2016/2017. Maria Salete passou para a presidente eleita Erenita Sousa a pasta contendo toda documentação da ASCC, como também o botton alusivo aos 40 anos da ASCC.





## Acadêmica Leila Márcia Elias recebe o certificado de Mérito Contábil Sescon-PA

**A** Acadêmica Leila Márcia Elias recebeu o certificado como reconhecimento pelo trabalho desenvolvido em prol da profissão e da classe contábil. Leila Márcia de Lima Elias é doutoranda em Planejamento e Desenvolvimento regional pela UFPA/Naea; mestre em Gestão e Desenvolvimento Regional pela UNITAU/SP, com especialização em Sistemas de Informações Gerenciais pela UFPA e Gestão Pública pelo Cesupa/PA. Possui graduação em Ciências Contábeis pela Universidade da Amazônia (1998); atualmente é professora do mestrado de Gestão Pública do UFPA/ Naea e Pesquisadora do CNPQ/UFPA e Necma/USP, além de atuar como professora de nível superior em graduação e pós-graduação das seguintes disciplinas: Contabilidade Pública, Orçamento Público, Contabilidade Básica.



## Pedro Melo é homenageado por sua dedicação à classe contábil

**P**edro Melo, sócio da KPMG no Brasil, foi laureado com a medalha "Presidente Annibal de Freitas" durante o jantar comemorativo do 69º aniversário das entidades Sescon-SP e Aescon-SP, que aconteceu no dia 16/02.

Melo foi reconhecido por todo o seu empenho e dedicação para o crescimento e fortalecimento da classe contábil e de auditoria, sua luta em favor do empreen-

dedorismo e por um Brasil melhor, bem como pelos relevantes serviços prestados à sociedade, liderando a KPMG e à frente de entidades de classe da Contabilidade.

A KPMG no Brasil comemora a homenagem e parabeniza Melo pelo sucesso obtido em sua carreira ao longo dos anos, reflexo da excelência com que desempenha suas atividades e do comprometimento com os clientes.



# Seminário de Gestão e Planejamento foi realizado em Brasília

Definir por quais “caminhos” o Sistema CFC/CRCs vai se dirigir ao futuro é o objetivo do Seminário de Gestão e Planejamento Estratégico do Sistema Contábil, que teve início nos dias 19, 20 e 21 de fevereiro, em Brasília (DF). O evento reuniu conselheiros e membros das diretorias do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), dos 27 Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs) e contou com a participação de representantes de entidades parceiras: a Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC), a Academia Brasileira de Ciências Contábeis (Abracicon), o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) e a Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas (Fenacon).



A solenidade contou também com manifestações de apoio do presidente da Fenacon, Mario Elmir Berti; do presidente do Conselho de Administração do Ibracon, Eduardo Pocetti, que representou o presidente, Francisco Maldonado Sant’Anna; e de Maria Clara Bugarim. Também compuseram a mesa da abertura do seminário os vice-presidentes do CFC: de Fiscalização, Ética e Disciplina, Sandra Batista; de Desenvol-

vimento Operacional, Aécio Dantas; de Controle Interno, Lucilene Florêncio Viana; de Desenvolvimento Profissional, Lucélia Lecheta; de Política Institucional, Joaquim Bezerra Filho; de Administração, Sergio Faraco; Técnico, Idésio Coelho; e de Registro, Marco Aurélio Cunha de Almeida. A representante dos técnicos em contabilidade no Conselho Diretor do CFC, Maria Perpétua dos Santos, também fez parte da mesa.

## Solenidade de Posse do CFC – gestão 2018/2019 – reuniu profissionais da contabilidade

A posse solene da nova Diretoria do Conselho Federal de Contabilidade para a gestão 2018/2019 e dos conselheiros eleitos para o mandato 2018/2021 foi realizada no dia 21 de fevereiro, em Brasília.

A mesa da solenidade de posse foi composta pelo presidente Zulmir Breda; pelo ministro-chefe da Casa Civil, Eliseu Padilha; pelo ministro do Tribunal de Contas da União (TCU) João Augusto Ribeiro Nar-

des; pelos senadores Ana Amélia Lemos (PP/RS), Elmano Ferrer (PMDB/PI) e Paulo Bauer (PSDB/SC); pelo presidente do CFC nas gestões 2014 a 2017, José Martonio Alves Coelho; pelo presidente do Comitê de Integração Latino Europa-América (Cilea), Gustavo Gil Gil; pelo defensor público-geral federal, Carlos Eduardo Barbosa Paz; pela presidente da Academia Brasileira de Ciências Contábeis (Abracicon) e vice-presidente da Associação Interamericana de Contabilidade (AIC), Maria Cla-

ra Cavalcante Bugarim; pelo presidente da Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC), Adeildo Osório de Oliveira; pelo detentor da Medalha do Mérito Contábil João Lyra, José Maria Martins Mendes; pelo presidente do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), Francisco Maldonado Sant’Anna; e pelo presidente da Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas (Fenacon), Mário Elmir Berti.



# Solenidade de Posse CRCSP recebeu grandes nomes da Contabilidade brasileira

A cerimônia de posse do Conselho Diretor e dos conselheiros do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo (CRCSP), realizada no dia 23 de fevereiro, no Buffett Torres, em São Paulo, para gestão 2018-2019, foi marcada pela presença de líderes da Contabilidade, a exemplo do presidente do Conselho Federal de Contabilidade, Zulmir Ivânio Breda, e de inúmeras autoridades locais, como o prefeito de São Paulo, João Dória Jr.

“Que prazer e honra estar aqui em sua posse, Marcia”, declarou a presidente da Abracicon, Maria Clara Cavalcante Bugarim. “É preciso ousar e deixar falar a voz do coração. Saiba que sua presença nos enche de orgulho, pois você representa todas as mulheres de São Paulo e, tenho certeza de que seu mandato será inovador”, concluiu.

Compuseram a mesa de honra: Marcia Ruiz Alcazar; o prefeito de São Paulo, João Dória Jr (PSDB-SP); o presidente do CRCSP gestão 2016-2017, Gildo Freire de Araújo; o deputado federal Arnaldo Faria de Sá (PTB-SP); o deputado estadual Itamar Borges (PMDB-SP); o presidente do CFC, Zulmir Ivânio Breda; a vereadora de São Paulo Edir Sales (PSD-SP); o

presidente do Ibracon 5ª Seção, Carlos Augusto Pires; a presidente da Academia Brasileira de Ciências Contábeis (Abracicon), Maria Clara Cavalcante Bugarim; o presidente da Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC), Adeildo Osorio de Oliveira, e o presidente do Instituto Paulista de Contabilidade (IPC), Sergio Prado de Mello.



## Cine Contábil Abracicon/Apicicon

Abracicon realizou Cine Contábil em Teresina (PI) no dia 12 de março, em parceria com a Academia Piauiense de Ciências Contábeis e acadêmicos do curso de Ciências Contábeis da DeVry | Facid são agraciados com o filme

“A Imagem do Profissional da Contabilidade”, uma realização da Abracicon em comemoração aos 70 anos da regularização da profissão contábil no Brasil. A primeira exibição do Cine Contábil aconteceu no dia 18 de agosto de 2016, em Brasília.



## Maria Clara Bugarim participa da cerimônia de posse e Prêmio O Caduceu, do CRCPE

A presidente da Academia Brasileira de Ciências Contábeis, Maria Clara Cavalcante Bugarim, marcou presença na solenidade de posse dos novos conselheiros, com mandato de 2018 a 2021, e da Diretoria do Conselho Regional de Contabilidade de Pernambuco (CRCPE), para o Biênio 2018/2019. A solenidade aconteceu no dia 23 de março, e também promoveu espaço para o prêmio 'O Caduceu', considerado como O Oscar da Contabilidade. O evento, que neste ano foi celebrado no Arcádia Boa Viagem, zona Sul do Recife, trouxe como lema "União, Conhecimento e Progresso: Valores da Contabilidade Pernambucana". Na ocasião, a presidente da Abracicon in-



tegrou a mesa de convidados especiais, líderes da contabilidade pernambucana e brasileira, e em seu discurso reafirmou a importância de manutenção de uma

classe contábil unida, além de destacar a importância do Prêmio O Caduceu como símbolo de reconhecimento para os profissionais da Contabilidade.

## Cine Contábil Abracicon foi promovido na Unemat

O Departamento do curso de Ciências Contábeis do campus de Tangará da Serra da Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), na pessoa do professor e coordenador do Curso de Ciências Contábeis, Magno Alves Ribeiro, em parceria com o CRCMT, na presença da vice-presidente do conselho regional de contabilidade, a contadora Sandra Santana, realizou no dia 27 de abril um evento em comemoração ao dia do Profissional da Contabilidade. O momento contou com a palestra "Importância do papel social do Profissional de Ciências Contábeis", proferida por Sandra, e logo após - para coroar o dia do Contabilista, foi exibido o filme "A Imagem do Profissional da Contabilidade", Cine Contábil Abracicon, que está sendo disseminado nas IES como fortalecimento da imagem do Profissional da Contabilidade.



## "Abraçando o Controle Social" foi o tema desenvolvido pelo Quintas do Saber Abracicon

**A**conteceu na tarde no dia 19 de abril mais uma edição do Quintas do Saber Abracicon, que trouxe como tema "Abraçando o Controle Social", uma chamada para que todos sejam agentes pela transformação do País. O encontro, que foi sediado no auditório do

Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em Brasília, acontece periodicamente, sempre com a presença de convidados de renome nacional.

Na ocasião em que foi realizada a assinatura do Termo de Cooperação Técnica

CFC/Conaci/Abracicon/FBC, estiveram presentes Maria Clara Cavalcante Bugarim, Presidente da Abracicon; Álvaro Fakredin, Presidente do Conselho Nacional de Controle Interno (Conaci); Aécio Prado Dantas Júnior, Vice-Presidente de Desenvolvimento Operacional do CFC; Zulmir

**PROFISSIONAL DA  
CONTABILIDADE**

ABRAÇANDO O  
**CONTROLE  
SOCIAL**

**CONTABILIZE ATITUDES,  
MULTIPLIQUE BOAS  
PRÁTICAS.**

**SEJA UM AGENTE DA  
TRANSFORMAÇÃO  
DO NOSSO PAÍS!**



Ivânio Breda, Presidente do Conselho Federal de Contabilidade (CFC); e Adeildo Osório de Oliveira, Presidente da Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC).

Durante o evento, o presidente do CFC, Zulmir Ivânio Breda, apresentou sua opinião sobre os entraves existentes na hora de os municípios implementarem o Controle Interno. "No meu ponto de vista, a dificuldade na implementação desses organismos de Controle é muito grande e as razões

pelas quais os municípios têm dificuldade nessa implementação não vêm da falta de recursos. O recurso existe e hoje eu tenho plena convicção de o que existe é a falta de vontade política dos gestores", comentou.

"O que nós precisamos fazer é fortalecer as nossas entidades, darmos as mãos e ter uma atitude proativa em prol da nossa classe, e principalmente da nossa sociedade. Eu acredito que nós estamos, na nossa profissão, em um novo

momento", afirmou Maria Clara. A presidente da Abracicon ainda comentou sobre o que acredita ser a essência do encontro Quintas do Saber. "Acredito que a essência desse projeto, ainda mais no atual momento, é acordar a classe. Nós precisamos sair da indignação e ir para a ação. Estamos em um ano importante para nós, um ano de eleição. Nós, entidades contábeis unidas, estamos abraçando uma causa vital, que é o Controle Social, o controle mais efetivo."



# Qual área profissional os estudantes de Contabilidade pretendem seguir? Eis a questão

Por Iago França Lopes, Alison Martins Meurer e Simone Bernardes Voese

Inserção no mercado de trabalho, oportunidades de crescimento profissional e ampla oferta de emprego. Essas, possivelmente, serão algumas das respostas dadas por alunos de qualquer curso de Ciências Contábeis ao serem questionados sobre quais motivos os levaram a optar por essa área de formação. Isso mostra que a área contábil é promissora e aflora expectativas naqueles que decidem ingressar nesse ramo profissional.

Recentemente, uma matéria divulgada na Revista EXAME (2017) apontou a profissão de contador como uma das mais estáveis do Brasil. Contudo, ser contador não pode ser confundido com sinônimo de estagnação, visto que as inúmeras alterações nas legislações, demandas de mercado, competitividade, obrigações burocráticas e infinitas outras tarefas exigem destes profissionais uma educação contábil continuada. Esse cenário já é reconhecido pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o qual fomenta o desenvolvimento e a execução de projetos que visem aprimorar os conhecimentos e as habilidades dos profissionais da contabilidade.

Em face do mercado dinâmico e das oportunidades de trabalho, é válido que o acadêmico de Ciências Contábeis, desde o seu ingresso no ambiente universitário, possa direcionar esforços na área a qual pretende se especializar e seguir na sua carreira profissional. Diante de tantas opções e do cenário exposto, qual área profissional os estudantes de Contabilidade pretendem seguir? Há preferência por

desempenhar suas funções em entidades públicas ou tais expectativas se voltam para o mercado privado? Quais fatores os alunos consideram na prospecção de carreira?

Resolvemos desenvolver uma discussão com base nessas perguntas questionando aqueles que possuem maior propriedade para respondê-las, ou seja, os próprios acadêmicos. No final de 2017, enviamos um questionário para 142 Instituições de Ensino Superior (IES) públicas que ofertavam o curso de Ciências Contábeis; solicitamos às coordenações dos cursos que encaminhassem o link para os alunos dos dois últimos anos do curso, sendo obtidas 309 participações válidas.

Em relação à área que os estudantes de Contabilidade pretendem atuar, 31,07%

indicam interesse pelo campo da Auditoria como a principal preferência, seguidos pela Controladoria (11,97%), Analista Contábil e/ou Tributário (11,33%), Contador Comercial (10,36%), Contador Público (9,39%), Professor Universitário (3,88%) e Perito (3,56%). Contudo, 9,39% mostram um comportamento indeciso e os demais (9,06%) indicaram prospecções de carreiras voltadas para as áreas de Análise de Custos, Recursos Humanos, Consultoria, entre outros. As áreas elencadas pelos estudantes mostram-se alinhadas com as demandas atuais do mercado de trabalho, à medida que a atividade de *controller* e analista contábil estão entre as profissões mais promissoras para o ano de 2018, conforme levantamento elaborado pelas consultorias Michael Page, Page Personnel e Page Executive.



Quanto a seguir carreira na área pública ou privada alguns dados interessantes foram obtidos. Primeiro, exercer a profissão na carreira pública está nos planos de 39,81% dos respondentes do questionário, seguido pela carreira privada, com 33,01%. Já os indecisos com a carreira aproximam-se a 26,54% e os que buscam atuar no Terceiro Setor representam um pouco mais de 0,65%. Apesar de o cenário econômico atual estar voltado para o mercado privado, devido à diminuição do aparato e interferências do Estado na economia, nota-se que a maioria dos acadêmicos almejam ingressar na carreira pública.

Quanto aos elementos considerados na escolha de carreira, foram elencados oito fatores que deviam ser atribuídas notas de 1 a 7 conforme o grau de importância para a tomada de decisão. Por meio de agrupamento estatístico, verificamos que podiam ser formados dois grandes grupos de fatores para a escolha de carreira, sendo o primeiro composto de estabilidade no emprego, remuneração fixa, alta atividade rotineira e alto nível de exigência dos superiores; e o segundo formado por autonomia, flexibilidade, desafio e oportunidades de crescimento profissional.

“ Sabe-se que, independente da área que se deseja atuar ou dos fatores considerados na prospecção de carreira, a educação profissional continuada é essencial. ”

Ao observar a propensão de carreira, percebemos que aqueles que assinalaram preferência pela carreira pública atribuíram maior pontuação para os fatores do grupo 1, enquanto os acadêmicos voltados para a área privada indicaram maior pontuação aos elementos do grupo 2. Dessa forma, quem opta pela área pública tende a preferir correr menos riscos,

como baixa variação salarial e estabilidade no emprego, enquanto os acadêmicos que apontaram para a área privada como de interesse atribuem maior importância para os desafios, oportunidades de crescimento e condições flexíveis e autônomas no ambiente de trabalho.

Assim como exposto em matérias e estudos divulgados em mídias especializadas em carreiras profissionais, os acadêmicos de Contabilidade também percebem o mercado de trabalho como promissor e que oferta inúmeras oportunidades de desenvolvimento profissional, além das atividades tradicionais da área. Prova disso está no fato de as atividades de contador comercial e/ou contador público não figurarem entre as três opções de carreira com maior número de respondentes. Sabe-se que, independente da área que se deseja atuar ou dos fatores considerados na prospecção de carreira, a educação profissional continuada é essencial. Por fim, cabe às IES estarem atentas ao perfil e expectativas dos acadêmicos de Contabilidade para oferecerem ensino de qualidade, adequado às necessidades do mercado de trabalho e que auxiliemos estudantes na busca pela realização profissional.



**Iago França Lopes** é Doutorando do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade Universidade Federal do Paraná - UFPR



**Alison Martins Meurer** é Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade Universidade Federal do Paraná - UFPR



**Simone Bernardes Voeise** é Professora do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade Universidade Federal do Paraná - UFPR



# Desafios e possibilidades

**P**ara esta edição, a professora do Centro Universitário do Leste de Minas Gerais (Unileste), Elizabete M. Serra Negra, entrevistou a aluna do curso de Ciências Contábeis, Júnia Aparecida G. de Miranda, para saber um pouco mais sobre as suas percepções sobre a profissão, expectativas e os desafios do mercado de trabalho.

## O que a motivou a fazer o curso de Ciências Contábeis?

Além de ser um curso que tem muito a ver com a minha personalidade, eu percebi que a formação possibilita um leque de áreas possíveis de atuação no mercado, como contadora de escritório, perita contábil, auditora, na controladoria, entre outras.

## Em sua opinião, o quê o mercado espera do profissional da contabilidade?

Já estou inserida na área. Trabalho em um escritório de contabilidade. Entrei como estagiária e, após um ano, fui contratada e assumi o setor contábil. Nos três anos e seis meses em que trabalhei, tive a oportunidade de passar por diversos setores: Departamento Pessoal, Fiscal e Contábil e obtive conhecimento nos setores Societários, ouvindo e perguntando. Tenho percebido que, cada dia mais, os tomadores de serviços procuram um profissional que cumpra com as obrigações que o Fisco exige e esperam que o contador saiba auxiliar o cliente, orientar e gerar informações que sejam úteis para a tomada de decisão do empresário frente ao mercado competitivo.

## Qual a sua expectativa para a carreira contábil?

Espero me especializar, de forma técnica e prática, por meio de uma pós-graduação

em Auditoria e Controladoria. Em seguida, gostaria de aprofundar meus conhecimentos nas áreas de Perícia e Planejamento Tributário, que são os campos em que eu mais me identifico. Vou procurar adotar uma educação continuada para me manter atualizada frente às rápidas mudanças no mercado de trabalho, fazendo com que essas experiências sejam o meu diferencial no ambiente corporativo. Nós, profissionais da área contábil, nunca devemos parar de estudar.

## Quais os desafios que os profissionais de contabilidade devem enfrentar nos próximos anos?

Com os avanços tecnológicos, muitas pessoas dizem que essa profissão pode acabar, porque muitos trabalhos serão automatizados. Entretanto, eu vejo como uma oportunidade para melhorar. Lembro-me de quando estava no 2º período e uma professora explicava os princípios da Contabilidade. Ela disse uma frase que eu nunca mais esqueci: "o contador fornece informações úteis para a tomada de decisão. Essa é uma das funções mais nobres de um contador". Isso impactou o meu modo de ver a profissão.

Por isso, vejo os avanços como um desafio; temos que nos manter atualizados e extremamente eficientes para dar conta de atender às exigências do Fisco e sermos capazes de fazer análises e julgamento de valor, atributos que as máquinas não têm.

## O Exame de Suficiência é importante para o profissional que vai para o mercado?

Eu acredito ser tão importante que já no 7º período da graduação eu fiz a prova e, com sucesso, fui aprovada na primeira tentativa. Nossa, que dia feliz! Hoje, no 8º período, estou tranquila e satisfeita por ter sido aprovada no Exame de Suficiência. A prova contém elementos básicos que o contador deve saber e acredito que essa é uma das formas de apreciar e valorizar a nossa profissão. Além disso, o exame permite filtrar a qualidade dos especialistas no mercado, visando sempre à competência da profissão que é tão nobre.



**Júnia Aparecida Gonçalves de Miranda** é graduanda do 8º período do curso de Ciências Contábeis do Unileste. Analista Contábil, na empresa Afrânio Contabilidade Gerencial Ltda.



**Elizabete Marinho Serra Negra** é Doutora em Administração pela UNR, Mestre em Contabilidade pela FVC, Especialista em Educação à Distância pela Católica Virtual e Bacharel em Contabilidade pelo Unileste. Membro da Amicic. Atualmente é professora do Unileste.

# Despacito até o mestrado

Por Antonio Nadson Mascarenhas Souza

**M**inha trajetória no universo acadêmico iniciou em 2012 quando fui contemplado com uma bolsa do Prouni em uma instituição privada de Santo Antonio de Jesus na Bahia. Inicialmente tinha o desejo de cursar Administração, no entanto os planos mudaram e fui cursar Ciências Contábeis cheio de dúvidas e medos, mas confiante de que as recompensas viriam ao longo da caminhada. Como residia na zona rural, para cursar a graduação, tive que mudar para a cidade de Santo Antonio de Jesus. A mudança era necessária e meus pais sempre me apoiaram nas minhas decisões, pois estavam cientes que era um desejo pessoal. Durante a graduação o engajamento em atividades extracurriculares foi fundamental na minha trajetória. Eu sempre gostava de estar presente nas ações promovidas pela faculdade. Neste período, por mais que a área de ensino era algo que almejava, pois muitos professores me incentivavam a entrar na docência, o mestrado não era uma prioridade imediata, queria trabalhar em empresas de auditoria como a *PricewaterhouseCoopers* (PwC) e a *Ernst & Young* (EY).

No entanto, meus planos tomaram novos direcionamentos quando participei em 2011 do Con-

gresso de Contabilidade e Controladoria na Faculdade de Economia Administração e Contabilidade de São Paulo (FEA/USP).

“Reconheci-me naquele meio e sabia que era onde eu gostaria de consolidar minha carreira.”

Fiquei fascinado por alguns trabalhos que assisti e pelo ambiente acadêmico. Reconheci-me naquele meio e sabia que era onde eu gostaria de consolidar minha carreira. Logo após a finalização da graduação, decidi cursar especialização *lato sensu* na Universidade Federal da Bahia (UFBA) em Contabilidade Gerencial com ênfase em Controladoria, a qual concluí no primeiro semestre de 2014. No mesmo ano, encontrei colegas no Congresso USP que faziam mestrado em Contabilidade na Universidade Federal do Paraná (UFPR), sendo incentivado a prestar o processo seletivo para o mestrado.

Neste período estava começando a minha carreira acadêmica e optei pela experiência como docente, adiando minha tentativa de ingressar no *stricto sensu*. Nos anos de 2014, 2015 e 2016, acompanhei todos os editais da seleção de mestrado



da UFPR, pois meu objetivo era estudar na instituição, assim estudei as etapas da seleção e decidir tentar a seleção do mestrado para a turma que entraria em 2017. Meus pais já sabiam que eu queria continuar estudando e aos poucos foram se acostumando com a ideia de uma possível nova mudança. Em outubro de 2016, viajei até Curitiba para participar do processo seletivo do mestrado da UFPR e logo após participar das etapas de seleção recebi a notícia da minha aprovação.

O processo de mudança aconteceu de forma natural. O programa de mestrado da UFPR superou minhas expectativas em termos de estrutura, de organização acadêmica e corpo docente. Senti-me acolhido pela instituição e fui bem recebido por todos. No primeiro ano do mestrado, cumpri todos os créditos exigidos pelo programa. A minha área de pesquisa no programa é relacionada a Finanças Comportamentais, todavia pesquiso a área de Educação e Pesquisa em Contabilidade, Contabilidade para Usuários Externos e Sustentabilidade. A rotina do mestrado é intensa; cada disciplina cursada é um novo aprendizado e possuem exigências diferentes entre elas a elaboração de seminários, resenhas críticas metodológicas, fichamentos, elaboração de *drafts* de artigos, além do estágio curricular obrigatório. O retorno em termos de aprendizagem é recompensador, cabendo ao discente aproveitá-los da melhor forma possível, aprimorando sua postura crítica, maximizando a resolução de problemas complexos com eficiência, a gerir melhor o tempo e melhorar a comunicação oral e escrita. Após um ano de mestrado, percebo que estar inserido nesse meio é estar exposto à uma explosão de sensações, nas quais em diversos momentos fiquei tenso, com saudades

“ A rotina do mestrado é intensa; cada disciplina cursada é um novo aprendizado e possuem exigências diferentes. Dentre elas, a elaboração de seminários, resenhas críticas metodológicas, fichamentos, elaboração de *drafts* de artigos, além do estágio curricular obrigatório. ”

dos meus familiares e com o orçamento comprimido. Mas é necessário estar ciente de que esta foi uma escolha pessoal e que assim como outras que ocorrem em nossa vida exige abdições para que futuramente possamos conquistar os frutos advindos de tais decisões.

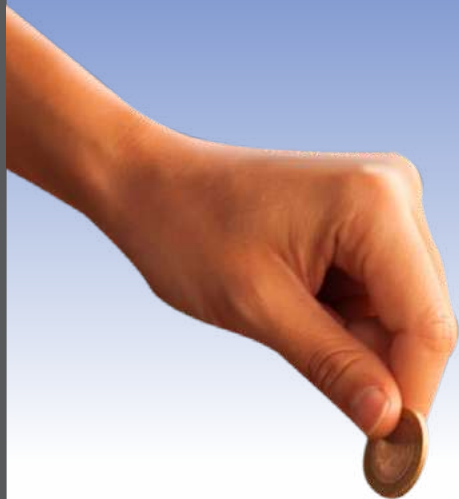
Acredito que a caminhada torna-se mais construtiva quando o mestrando estabelece bons relacionamentos com os professores e colegas do programa, respeitando o espaço e as diferenças de cada um. No programa fiz amizades que levarei para a vida toda e são estes amigos que nos

incentivam a continuar a caminhada e por vezes suprem a saudade dos nossos familiares, com encontros, conversas animadas, palavras de incentivos e comemorações. Assim constatei que na pós-graduação construí outro ciclo de afetividade que não substitui o ciclo familiar, mas são relações tão valiosas quanto.

Por fim, não possuo nenhum arrependimento da escolha que fiz. Eu estou extremamente satisfeito com os caminhos que estão sendo trilhados. Pretendo concluir o mestrado elaborando uma dissertação que possa retribuir de alguma forma para a sociedade todo o conhecimento que tenho adquirido. Acredito que a busca por conhecimento é essencial e infinita, principalmente para aqueles que almejam o caminho da docência, e não permite que nos acomodemos. O importante é sempre estar em busca do novo, seja em nossa comunidade, universidade, bairro, cidade, ou até mesmo indo *despacito* até o mestrado.



**Antonio Mascarenhas Souza** é Mestrando em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná (UFPR/PPGCONT)



# Propriedade para Investimento



**A**s propriedades para investimento são ativos mantidos para obtenção de aluguéis, para valorização do capital ou para ambas. Esses ativos geram fluxo de caixa independente dos outros ativos mantidos pela empresa, e essa é uma das características que diferenciam as propriedades para investimento das propriedades ocupadas pelos proprietários.

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 28 (NBC TG 28) como também *International Accounting Standard 40 (IAS 40)*, a propriedade para investimento é definida como “propriedade (terreno ou edifício – ou parte de edifício – ou ambos) mantida (pelo proprietário ou pelo arrendatário em arrendamento financeiro) para auferir aluguel ou para valorização do capital ou para ambas”. Ainda segundo a norma, esse ativo não pode ter como objetivo o uso na produção ou fornecimento de bens, finalidades administrativas ou ainda venda no curso ordinário do negócio.

O item 8 da NBC TG 28 traz alguns exemplos de ativos que devem ser classificados como propriedade para investimentos, entre eles: terrenos mantidos para valorização; mantidos para futuro uso correntemente indeterminado; edifício que seja propriedade da entidade e que seja arrendado sob um ou mais arrendamentos operacionais ou ainda que esteja desocupado, mas mantido para ser arrendado sob um ou mais arrendamentos operacionais; propriedade que esteja sendo construída ou desenvolvida para futura utilização como propriedade para investimento, entre outros.

Em alguns casos, algumas propriedades compreendem uma parte mantida para uso na produção ou fornecimento de bens, serviços ou para finalidades administrativas e uma outra parte mantida para obter rendimentos ou para valorização de capital. Nesse caso, é preciso avaliar se as partes podem ser vendidas separadamente. Ha-

vendo essa possibilidade, a entidade contabiliza as partes em separado, do contrário, somente será considerada propriedade para investimento se a parte mantida para produção/administrativa for insignificante. Para exemplificar melhor esse conceito, o item 12 da citada norma, traz o exemplo de um hotel administrado pelo proprietário. Nesse caso, os serviços proporcionados aos hóspedes são significativos de acordo com um todo e, assim, esse ativo não deve ser considerado uma propriedade para investimento. Contrariamente, seria pode ser considerada insignificante a parte da propriedade ocupada pelos proprietários em um exemplo onde o proprietário de edifícios de escritórios proporciona serviços de segurança e manutenção aos arrendatários que ocupam o edifício.

Em resumo, é necessário julgamento para determinar se a propriedade se qualifica ou não como propriedade para investimento. Em casos onde essa classificação for difícil,

é exigida a divulgação dos critérios utilizados em notas explicativas.

## RECONHECIMENTO E CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL

Como a grande maioria dos ativos não monetários, para o reconhecimento de uma propriedade para investimento é necessário que o custo desse ativo possa ser mensurado confiavelmente e que seja provável o fluxo de benefícios econômicos futuros associados a essa propriedade.

Não havia na Lei nº 6.404/1976 uma classificação específica para as propriedades para investimento. A contabilização era feita como outros investimentos por força do Art. 179 da referida lei, que, em seu item III, estabelece que em "Investimentos" se classificam também "os direitos de qualquer natureza, não classificáveis como ativo circulante e não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa.

A partir do CPC 28 (NBC TG 28), as propriedades para investimento passaram a ser classificadas em conta de mesmo nome no subgrupo de Investimentos dentro do Ativo Não Circulante, por se tratar de imóveis não disponíveis para a venda e que serão mantidos para o fim de produção de benefícios futuros pela sua manutenção.

## MENSURAÇÃO NO RECONHECIMENTO INICIAL

Uma propriedade para investimento deve ser inicialmente mensurada pelo seu custo, incluindo nessa mensuração inicial os custos de transação e qualquer dispêndio diretamente atribuível a esse ativo. Perdas incorridas, como, por exemplo, as observadas em períodos compreendidos antes da propriedade para investimento atingir o

nível de ocupação prevista ou quantidades anormais de material, mão de obra entre outros, na construção ou desenvolvimento da propriedade, não devem ser adicionados ao valor desses ativos.

Nos casos de aquisição a prazo, o seu custo será equivalente ao valor à vista da propriedade para investimento, e a diferença é reconhecida como despesa financeira no resultado do período. Em situação de troca por outro ativo não monetário, o reconhecimento inicial deve ser feito pelo valor justo, a não ser que a transação não tenha substância comercial ou o valor justo do ativo cedido ou do ativo recebido não possa ser obtido de forma confiável.

“ A empresa que optar pela mensuração ao custo de aquisição, precisa divulgar o valor justo de suas propriedades para investimentos em notas explicativas. ”

## MENSURACAO APÓS RECONHECIMENTO: MENSURAÇÃO A VALOR JUSTO X MENSURAÇÃO PELO CUSTO

Uma das escolhas contábeis possíveis, quando da aplicação das normas internacionais de contabilidade é a mensuração após o reconhecimento das propriedades

para investimento. Isso porque é facultado às empresas poderem utilizar para tal mensuração a o valor justo ou a mensuração pelo custo de aquisição. Percebe-se na norma um forte indicação para opção pelo valor justo, como descrito no item 32 da NBC TG 28(R3) "Incentiva-se a entidade, mas não se exige dela, a mensurar o valor justo das propriedades para investimento", reconhecendo esse método como de melhor opção de mensuração: "É altamente improvável que uma alteração do método do valor justo para o método do custo resulte numa apresentação mais apropriada." A empresa que optar pela mensuração ao custo de aquisição, precisa divulgar o valor justo de suas propriedades para investimentos em notas explicativas.

Como regra geral, a política contábil de mensuração deve sempre ser adotada para todo o conjunto de ativos de propriedade de investimento da empresa. Em alguns casos, a adoção pelo valor justo é obrigatória, como, por exemplo, uma participação em propriedade mantida por arrendatário em arrendamento operacional classificada como propriedade para investimento.

## MÉTODO DO VALOR JUSTO

A definição de valor justo é apresentada como sendo o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.

Como regra geral, após o reconhecimento inicial, a entidade que escolhe o método do valor justo deve mensurar todas as suas propriedades para investimento pelo valor justo.

Os ganhos ou perdas provenientes de alteração do valor justo de propriedade para

investimento devem ser reconhecidos no resultado do período em que ocorram.

Mesmo a empresa adotando o valor justo para todas as suas propriedades, existem situações excepcionais onde a empresa pode excepcionalmente mensurar suas propriedades, mensurando-as ao custo. Exemplo disso ocorre quanto transações de mercado comparáveis são pouco frequentes e não estão disponíveis alternativas confiáveis de estimativa ou ainda para casos como ou ainda ativos em construção em que não pode ser possível mensurar o valor justo durante a construção. Nesse último caso, utiliza-se o método do custo até que o valor justo possa ser utilizado.

A melhor evidência para mensuração do valor justo é o valor de mercado, ou seja, o preço de propriedades similares de mesma localização e condições sujeitas a contratos similares de arrendamento e outros. Na ausência de preços correntes em um mercado ativo, uma entidade considera as informações provenientes de diversas fontes. Por último, pode-se trabalhar com as projeções de fluxo de caixa descontados, suportados pelos termos de quaisquer contratos ou por evidencia externa, como aluguéis de mercado para propriedades similares, na mesma localização e condição e utilizando taxas de desconto que reflitam as variações correntes do mercado.

### MÉTODO DE CUSTO

Após o reconhecimento inicial, a entidade que escolher o método do custo deve mensurar todas as suas propriedades para investimento de acordo com esse método, exceto aquelas que possuem obrigatoriedade de mensuração a valor justo conforme citado anteriormente.

No caso das propriedades para investimento avaliadas pelo custo, esses ativos ficam sujeitos ao tratamento contábil dado na forma da NBC TG 27 (CPC 27 - Ativo Imobilizado), devendo ser depreciadas, como é o caso de imóveis mantidos para valorização de capital ou renda. A depreciação deve ser em conformidade com sua vida útil econômica, seu valor residual e com a natureza do desgaste a que se sujeitam.

### TRANSFERÊNCIAS

Como já discutido anteriormente, a classificação contábil no balanço de um imóvel

é definida de acordo com sua utilização. Assim, mudanças comprovadas de uso provocam mudanças na contabilização.

As transferências entre contas devem ser feita apenas quando houver alteração de uso e a evidenciação dessa mudança é feita com fatos listados no item 57, como, por exemplo, o "início de ocupação, pelo proprietário, para transferência de propriedade para investimento para propriedade ocupada pelo proprietário" ou, ainda, o "início de desenvolvimento com objetivo de venda, para transferência de propriedade para investimento para estoque", entre outros.

Conforme item 60 da NBC TG 29, quando a propriedade para investimento escriturada pelo valor justo tiver uma mudança para utilização pelo proprietário ou para estoque, o custo a ser considerado para subsequente contabilização deve ser o valor justo na data da alteração do uso. Quando a opção da entidade for a utilização do método de custo, as transferências entre contas provocadas por mudanças de utilização não alteram o custo da propriedade para finalidades de mensuração ou divulgação.

### ALIENAÇÃO

A baixa da propriedade para investimento do balanço patrimonial deve ocorrer quando esta for alienada ou retirada de uso e nenhum benefício econômico for esperado da sua alienação.

Os ganhos ou perdas decorrentes da venda ou um arrendamento financeiro serão determinados como a diferença entre os valores líquidos da alienação e o valor contábil do ativo e devem ser reconheci-

“ A depreciação deve ser em conformidade com sua vida útil econômica, seu valor residual e com a natureza do desgaste a que se sujeitam. ”





dos no resultado no período da retirada ou da alienação.

### DIVULGAÇÕES

A norma exige diversos tipos de divulgações. Talvez a principal delas é a informação sobre o método de avaliação utilizado (custo ou valor justo). Entre as demais divulgações exigidas independente do método escolhido são: classificação dos ativos em propriedade para investimento for considerada difícil, na forma do item 14 da norma; transferências para e de estoque para propriedade ocupada pelo proprietário; ativos classificados como mantidos para venda; adições que resultem de aquisições por intermédio de combinação de negócios, entre outras.

Dependendo do método utilizado, haverá exigências específicas para casa método:

**Opção pelo valor justo:** a entidade deverá divulgar, entre outros: métodos e suposições significativos aplicados na determinação do valor justo; declaração sobre a evidência utilizada para mensuração do valor justo (ex. valor de mercado, fluxo de caixa descontado); ganhos e perdas líquidos provenientes de ajustes de valor justo, entre outros.

**Opção pelo custo:** métodos de depreciação utilizados; vida útil ou taxas de depreciação utilizadas; valor contábil bruto e a depreciação acumulada (com perdas por

“ A depreciação deve ser em conformidade com sua vida útil econômica, seu valor residual e com a natureza do desgaste a que se sujeitam. ”

*impairment*) no início e no final do período; conciliação do valor contábil da propriedade para investimento no início e no fim do período; valor justo das propriedades para investimento, entre outros.

### CONSIDERAÇÕES FINAIS E APLICAÇÃO EM PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

O tratamento contábil para ativos com características de propriedade para investimento em pequenas e médias empresas, de acordo com a Sessão 16 da NBC TG 1000 (CPC PME) Sessão 16, é semelhante ao previsto na NBC TG 28 (CPC 28 – Pro-

priedade para Investimento) não havendo diferenças substanciais na aplicação das normas.

### Referências:

Rubens, Gelbcke, E., Santos, dos, Iudícius, de, Martins, Eliseu. Manual de Contabilidade Societária, 3ª edição. Atlas, 03/2018.

Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Diário Oficial [da] União, Brasília, 17 dezembro. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm).

Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. (2007). Diário Oficial [da] União, Brasília, Sessão 1 ed. extra, p. 2.

Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. (2009). Diário Oficial [da] União, Brasília, 28 maio, Sessão 1, p. 3.



**João Alfredo de Souza Ramos** é contador, auditor independente, advogado, consultor societário, tributário e contábil, ex conselheiro do CFC 2014/2017, ex presidente do CRCES 2014/2005, presidente da Abracicon 2018/2019 e professor de cursos de pós em Auditoria.

# Unemat: engajamento na defesa do meio ambiente

Em 2016, na semana pedagógica, iniciou-se uma discussão sobre como o curso de Ciências Contábeis poderia contribuir com o meio ambiente. Após alguns debates, surgiu a ideia de que poderia ser criado um projeto que contribuisse com o sombreamento, paisagismo e alimentos frutíferos. Desta forma, elaborou-se um projeto a fim de desenvolver ações ambientais no entorno do Câmpus da Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat) de Tangará da Serra e no bairro Buritis. A escolha das áreas se deu em razão da necessidade de sombreamento no entorno da universidade e no bairro, pela existência do Córrego Palmital, que demandava ações de recuperação.

O projeto foi intitulado “Plante uma árvore e tenha uma sombra amiga”, visando envolver a comunidade acadêmica (professores e alunos). Foram criadas placas com os dizeres “adotado por – nome da pessoa”, sendo, portanto, este responsável por cuidar e acompanhar o desenvolvimento dessas plantas.

No dia 12 de março de 2016, foram plantadas 58 mudas de diversas espécies no estacionamento do Câmpus. Além da comunidade acadêmica outros voluntários tiveram interesse em participar e junto com estes, três intercambistas. A partir de então, cada membro passou a cuidar das plantas com a manutenção e limpeza. No mesmo ano, foram plantadas mais 86 mudas de árvores frutíferas, próximas das anteriores no Câmpus e 230 nativas nas

proximidades do Córrego Palmital, porém, por se tratar de áreas maiores, os tratamentos fitossanitários foram realizados por meio de mutirões e contribuições voluntárias.

No ano de 2017, foram feitas ações de manutenção dessas mudas, bem como desenvolvido um Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) por uma acadêmica do curso de Ciências Contábeis. O objetivo geral da pesquisa foi avaliar a Disposi-

Figura 1- Área de estudo



Fonte: Google Maps, (2016).



ção a Pagar (DAP) por parte dos moradores para a manutenção e recuperação das áreas degradadas no entorno do bairro Buritis e do Córrego Palmital (Figura 1), e como objetivos específicos caracterizar o perfil socioeconômico dos moradores do bairro e identificar a percepção sobre a importância de preservar os recursos naturais.

A pesquisa utilizou-se do método de valoração contingente (MVC), que se deu por meio do modelo Cartela de Pagamento – em que diversos valores são apontados e pede-se ao entrevistado que indique qual valor estaria disposto a pagar (DAP) (CUNHA, 2008). Desta forma, foram apresentadas aos pesquisados três opções: de R\$0,50 a R\$1,00, de R\$1,50 a R\$2,00 e outro valor.

A amostra foi composta de 54 moradores do bairro Buritis (um por casa), homem ou mulher que se encontravam na residência no momento da pesquisa. Destes, 48,15% do sexo feminino e 51,85% masculino. A maioria (72,22%) possui faixa etária entre 18 a 39 anos; 90,74%, possuem casa própria; 48,15%, ensino superior completo ou incompleto; a renda familiar varia entre um a três salários mínimos (40,74%) e de

“ A amostra foi composta de 54 moradores do bairro Buritis (um por casa), homem ou mulher que se encontravam na residência no momento da pesquisa. ”

três a cinco (29,63%), sendo que apenas um encontrava-se desempregado. Tendo em vista que o bairro foi criado há cerca de 4 anos, a maioria (79,63%) reside no bairro há pouco mais de um ano.

Quanto à percepção dos moradores sobre a importância da preservação dos recursos naturais, todos foram unânimes em afirmar que o Bosque e o Córrego Palmital contribuem para a qualidade de vida das pessoas, justificando que “Melhora a qualidade de vida, do ar, diminui o aquecimento

global, chove mais, gera conforto térmico, proporciona lazer e bem-estar aos moradores, além de o lugar ficar bonito”.

No quesito disposição a pagar (DAP) para recuperação ou manutenção do Bosque e do Córrego Palmital, 88,89% dos entrevistados disseram que “sim” e 11,11% alegaram que não estão dispostos a contribuir, pois já pagam muitos impostos, porém futuramente o farão. Ao perguntar qual valor mensal 49,99% mencionaram valores entre R\$ 0,50 a R\$ 2,00 reais e 38,90% estão dispostos a pagar outros valores.

Também está sendo desenvolvida uma dissertação por um egresso do curso de Ciências Contábeis cujo objetivo será levantar os custos de reposição, manutenção e recuperação do Córrego Palmital, bem como a disposição a pagar (DAP) pelos agricultores residentes nas proximidades (Figura 1). A dissertação está vinculada a um projeto financiado pela Fundação de Amparo a Pesquisa (Fape-mat), cujo objetivo é valorar os serviços e os custos ambientais do Córrego Palmital de Tangará da Serra (MT), e futuramente pretende-se desenvolver novas dissertações e teses a fim de calcular o custo da “Pegada Hídrica Azul” (indicador do con-





sumo de água doce superficial e subterrânea - HOEKSTRA et al. 2011), utilizada pelos agricultores do córrego.

No início de 2018, nos mesmos moldes das ações anteriores, foi realizado um novo plantio de mais 100 mudas às margens do Córrego Palmital. Desta vez, a manutenção ficou por conta dos moradores que, no mesmo mês, de forma voluntária, plantaram mais 150 mudas no local. O projeto conta com o apoio da Secretária do Meio Ambiente de Tangará da Serra (Sema) e da Secretaria de Obras do município na preparação do terreno.

As ações desenvolvidas pelo projeto repercutiram positivamente gerando moção

de aplausos pela Câmara de Vereadores e também veiculadas na imprensa local escrita e falada e em rede estadual. O projeto também serviu de *benchmarking* para o Rotary da cidade, que desenvolveu outro nos mesmos moldes e plantou mais 100 mudas de árvores nas proximidades. Além das ações de plantio e manutenção foram desenvolvidas palestras de educação ambiental em escolas do município; retirada do lixo com envolvimento de pais e filhos; e conscientização dos moradores para o cuidado e monitoramento, a fim de que outros não joguem lixo no local.

O projeto contribuiu com a conscientização de alguns moradores e fortaleceu o interesse daqueles que já ansiavam por fa-

zer algo em prol do meio ambiente naquele local, porém sentiam dificuldades em buscar parcerias em razão de que houve diversos projetos no município desta mesma natureza, no entanto, sem sucesso. Tais insucessos faziam com que a Sema resistisse em fornecer as mudas de forma gratuita por não acreditar no desenvolvimento dessa modalidade de ação, que posterior ao plantio eram abandonadas. Portanto, o projeto serviu de mediador entre a comunidade e as intuições públicas que, atualmente, fornecem mudas sem nenhuma cobrança, devido à credibilidade conquistada por meio do projeto no decorrer destes anos.

A vigência do projeto foi de fevereiro de 2016 a fevereiro de 2018, porém devido à repercussão positiva e à necessidade de novas ações, este foi prorrogado para mais dois anos. Pretende-se neste período fazer um monitoramento do desenvolvimento das espécies, catalogá-las, medir a circunferência e altura e calcular o carbono gerado.

Nas ações propostas, serão envolvidos os acadêmicos do curso de Ciências Contábeis, que, por meio dessas atividades, receberão créditos de hora atividade e desenvolverão TCCs.

### Referências

CUNHA, F. L. S. J. da. Valoração dos serviços ecossistêmicos em bacias hidrográficas. Tese (Doutorado em Desenvolvimento Econômico) 129 folhas. Universidade Estadual de Campinas- Instituto de Economia. Campinas, 2008

HOEKSTRA, A. Y. et al. Manual de Avaliação da Pegada Hídrica: Estabelecendo o Padrão Global. Tradução Solução Supernova. 1.ed. London: Water Footprint Network, 2011. 224p. Disponível em: <http://waterfootprint.org/media/downloads/ManualDeAvaliacaoDaPegadaHidrica.pdf>. Acesso em: 19 de setembro de 2016.

NIFOSSI, Viviane Silva. Disposição a pagar pela recuperação e manutenção do bosque e do Córrego Palmital no bairro Buritys em Tangará da Serra-MT. 21 p. (Trabalho de Conclusão de Curso - TCC) , Ciências Contábeis – Universidade do Estado de Mato Grosso – UNEMAT, Tangará da Serra MT, 2018.

# Custos na gestão pública: estudo bibliométrico de artigos nacionais publicados no período de 2006 a 2015

Por Xenise Milhomem Brandão Araújo



## INTRODUÇÃO

A administração pública tem passado por reformas que indicam a necessidade de melhor gestão dos recursos envolvidos, associada à transparência dos gastos, evidenciando como eles têm sido geridos, de modo que a sociedade possa exercer seu papel no controle social. A sociedade se mostra presente por pressionar,

cobrando mais e melhores serviços, a solução de problemas urgentes e o melhor uso dos recursos públicos (MOTTA, 2013).

Curry *et al.* (2015) afirmam que tem sido dada ênfase em tornar a gestão pública mais transparente e responsável, o que exige não só a redução dos gastos, mas também sua eficiência. Para tanto, é necessário que a gestão de custos propicie

ao administrador uma visão mais acurada e ampliada da realidade financeira de modo a alocar os recursos na quantidade certa e nas atividades mais necessárias. Nesse contexto, a contabilidade de custos se apresenta com um caráter gerencial, inclusive na área governamental. Almeida, Borba e Flores (2009) destacam que custos na área pública é uma temática pouco abordada em produções científicas.

Diante desses aspectos, este estudo tem por objetivo analisar a produção científica em artigos nacionais publicados nas bases de dados Capes, EBSCOhost e Spocus, no período de 2006 a 2015, sobre custos na gestão pública. O estudo justifica-se por propiciar uma visão geral do desenvolvimento da produção científica nacional sobre custos no setor público, identificando tendências e lacunas, estimulando novos estudos. Além disso, esta pesquisa contribui com mensuração das variáveis analisadas, sendo possível identificar as principais instituições que promovem o conhecimento científico relacionado ao custo na gestão pública e as pesquisas que vêm sendo desenvolvidas na área.

## REVISÃO DA LITERATURA

### Administração Pública

O modelo gerencial da administração pública brasileira é resultante de reformas administrativas, passando de um Estado patrimonialista, quando predominou a centralização do poder, o corporativismo, o clientelismo e o coronelismo, para um Estado burocrático, caracterizado pela formalidade, profissionalismo e impessoalidade; até implementar, em 1995 o modelo gerencial (BRESSER-PEREIRA, 2000).

O caráter gerencial do Estado decorre da *New Public Management* (NPM) ou Nova Administração ou Nova Gestão Pública, inserindo práticas da gestão privada no setor público, na melhoria da organização estatal e na gestão mais eficiente e redução de custo, prestando um serviço de qualidade à sociedade (MOTTA, 2013). Assim, a NPM propõe modernizar a gestão no setor público.

Todavia, as estruturas e abordagens do setor privado não são facilmente implementadas no setor público, haja vista as particularidades desse.

Conforme Walther (2015), a NPM prega uma gestão descentralizada, com níveis hierárquicos mais planos e implementação de técnicas de gestão profissional (WALTHER, 2015). O objetivo é tornar as funções públicas mais eficientes, tanto por assegurar que o executor de uma determinada tarefa obtenha conhecimento suficiente para executá-la, quanto por avaliar o resultado, o sucesso ou a falha da atividade desenvolvida. Isso ocorre, conforme Taylor (2014), por meio da implementação gradativa de uma cultura de responsabilidade com medidas e avaliação de desempenho.

Observa-se que muitas das inovações no setor público tiveram origem em práticas do setor privado. Jackson e Lapsley (2003) segmentam estas práticas contábeis em três grupos, a saber: (a) medidas de desempenho: indicadores de desempenho chaves, análise funcional e *balanced scorecard*; (b) práticas orçamentárias: orçamento base-zero, gestão de recursos e gestão baseada em atividades; e (c) técnicas de custeio: custo meta, custeio baseado em atividades e gestão estratégica de custos. Weeks e Bruns (2005) reforçam a importância destas novas práticas, ao afirmar que as mesmas podem transformar os governos, oportunizando redução de custos, aumento da produtividade e melhoria dos serviços.

Groot e Budding (2004) explicam que as práticas associadas à NPM parecem não ser implementadas como um pacote, haja vista que nem todas as gestões optam pelas mesmas práticas ou mesmo as implantam em sua totalidade, sendo assim postas em práticas em diferentes ritmos e extensões. Hookana (2008) aponta que os novos métodos de gestão pública são considerados práticas inovadoras no setor público, e o nível de adoção dessas práticas pode ser determinado pela cultura organizacional, de modo que a resistência

a mudanças se apresenta como um obstáculo a implementação da NPM.

No Brasil é possível observar a influência da NPM desde 1990 com o desenvolvimento de programas para estimular a busca pela excelência de qualidade e produtividade, reduzindo custos operacionais. Neste ano foi lançado o Programa Brasileiro da Qualidade e Produtividade (PBQP) com o foco na gestão de processos. Posteriormente foram criados outros programas, e desde 2005 foi instituído o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GESPÚBLICA), focado essencialmente na gestão por resultados orientada para o cidadão. (FILARDI et al., 2016).

Além dos programas de qualidade que contribuem para melhorar a gestão dos recursos públicos, as informações da contabilidade de custos mostram-se relevantes a medida em que "há dinheiro a ser ganho e gasto, orçamentos a serem preparados e observados, a necessidade de sistemas de controles e a obrigação de usar os recursos sabiamente" (ALMEIDA; BORBA; FLORES, 2009, p.585).

Para avaliar adequadamente a eficiência e qualidade do gasto público, são necessárias informações sobre esses custos. Nesse sentido, o Governo federal brasileiro implantou o Sistema de Informação de Custos (SIC) em 2010, a fim de produzir tanto para os gestores públicos como para a sociedade, informações relacionadas aos custos dos projetos, serviços e políticas públicas (BORGES; MARIO; CARNEIRO, 2013).

Assim, conhecer e mensurar o custo de um bem ou serviço público mune os gestores com informações gerenciais para que cumpram com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas. Dessa forma, é relevante apontar como tem se apresentado a produção científica sobre

custos na gestão pública, inclusive com o auxílio da Bibliometria.

## Bibliometria

A bibliometria avalia aspectos quantitativos da produção científica por meio de indicadores que evidenciam as características dos artigos analisados, utilizando métodos estatísticos que facilitam a compreensão de como o conhecimento científico tem sido difundido e incorporado pelos pesquisadores (RAVELLI et al., 2009). Desta forma, o estudo bibliométrico realiza um mapeamento da produção científica.

Shikida (2012, p.144) define a bibliometria como “processo de medida de documentos publicizados [...] centrados na mensurações da produção científica de uma determinada área”. Ribeiro et al. (2016, p.297) complementam de forma conceitual como uma “técnica de pesquisa que analisa publicações em livros, relató-

rios e em artigos para quantificar, analisar e avaliar a produção intelectual científica, sintetizando-a”.

Como uma ferramenta estatística, a bibliometria pede diferentes indicadores para avaliar a produção científica. Peruchi (2010) aponta que esses indicadores não são sinônimos de qualidade, mas permitem mensurar o impacto científico, sendo úteis para direcionar uma pesquisa, determinar o financiamento de uma atividade científica e para julgar uma pesquisa já desenvolvida. Beuren e Zonatto (2014) explicam que o estudo bibliométrico pode apontar o grau de desenvolvimento de uma área de conhecimento, os principais temas tratados, metodologia mais utilizada, dentre outras utilidades. São três as Leis básicas que fundamentam a Bibliometria (Quadro 1).

Este estudo concentra-se nas Leis de Bradford ou Lei de Dispersão do Co-

hecimento Científico, que mensura a produtividade de periódicos, possibilitando estimar a relevância de um periódico específico em uma determinada área de conhecimento; e de Lokta ou Lei do Quadrado Inverso, que mede a produtividade dos autores (SHIKIDA, 2012).

Baseada nesses princípios, a bibliotecometria ou bibliometria mensura o fluxo e a difusão do conhecimento científico, com alcance multidisciplinar, e auxiliando desde o reconhecimento de propensões e obsolescência de publicações (VANTI, 2002).

## Estudos Relacionados

O Quadro 2 apresenta pesquisas nacionais, coletadas nas bases de dados Capes, EBSCOhost e Scopus, que tratam de pesquisa bibliométrica de temáticas associadas à gestão pública.

## PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa é classificada como descritiva, com abordagem quantitativa do problema (GIL, 2010). As bases utilizadas para a coleta de dados foram três: Capes, EBSCOhost e Scopus. Na base da Capes a pesquisa se limitou aos períodos revisados por pares; na base EBSCOhost, à área de negócios (Business Source Complete); e na base Scopus, à área Ciências Sociais e Humanas (Social Sciences & Humanities). Para atingir seu objetivo, a condução da pesquisa seguiu as seguintes etapas:

Quadro 1 – Leis da Bibliometria

Lei	Foco de Estudo	Principal Aplicação
Lei de Bradford	Periódicos	Estimar o grau de relevância de periódicos, em dada área do conhecimento
Lei de Lokta	Autores	Estimar o grau de relevância de autores, em dada área do conhecimento
Lei de Zipf	Palavras	Indexação automática de artigos científicos e tecnológicos

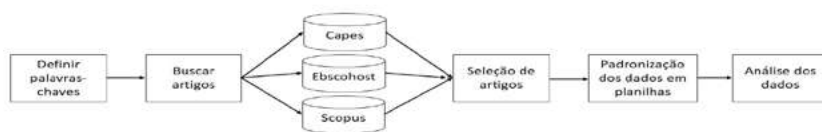
Fonte: Gomes e Scarpin (2012, p.194).

Quadro 1 – Leis da Bibliometria

Autor/Ano	Objetivo	Período Analisado	Base & Amostra	Principais Resultados
Akim, Mergulhão (2015)	Apresentar panorama da produção científica sobre desempenho na gestão pública	Jan/1980 a Fev/2013	WOS e SciELO 280 artigos	A medição de desempenho na gestão pública é um campo emergente e a literatura é dispersa.
Beuren; Zonatto (2014)	Identificar o perfil de artigos de controle interno no setor público	1983 a 2011	Scopus 133 artigos	Não há literatura predominante. Houve crescimento na produção científica sobre a temática.
Gomes; Scarpin (2012)	Apresentar as publicações sobre transferências intergovernamentais	2001 a 2008	Capes 32 Estudos acadêmicos	Itens mais focados à transf de recursos aos Munic. pela União e sua maior aplicação em Saúde e Educação.

Fonte: Elaborado com base na literatura citada.

Figura 1 – Etapas da análise bibliométrica



Fonte: Adaptado de Akim e Mergulhão (2015).

Os dados foram coletados no período de jul a set/2016. Para a triagem das referências sobre custos na gestão pública, as palavras-chaves pesquisadas foram: custo público, gasto público, gasto governamental, custo governamental, sistema público de custo, custo hospitalar.

Após o *download* e leitura do resumo de cada artigo, a amostra totalizou 40. Os dados foram organizados em planilhas do Microsoft Excel® para a realização do estudo bibliométrico. Os campos para preenchimentos foram, quanto aos autores: base de dados; titulação, área de formação, instituição de vínculo, tipo de vínculo e gênero; quanto ao estudo: amostra, metodologia, classificação metodológica, objetivo, principais achados, ano de publicação, quantidade de páginas e de autores; quanto às referências: idade média e tipos; quanto ao periódico: identificação e qualis/Capes.

A análise dos dados foi então dividida em quatro categorias, sendo: características dos autores, dos estudos, das referências e dos periódicos. Posteriormente, foi utilizada a estatística descritiva, com percentuais, tabelas e gráficos com a apresentação sistematizada dos dados.

### ANÁLISE DOS RESULTADOS

Dos 44 artigos que compunham a amostra inicial, 27 eram da base de dados da Capes, 5 da EBSCOhost e 12 da Scopus. Dada a duplicação de quatro artigos (Ca-

pes e Scopus), a amostra final foi reduzida ao total de 40 artigos. Na metodologia dos artigos que compõem a amostra, observou-se que 35% abordam o problema de forma qualitativa, enquanto 65% de modo quantitativo. A maior da amostra é voltada à análise dos valores gastos, realizando comparações e consistência de gastos entre estados; 50% das pesquisas foram desenvolvidas a nível federal.

Quanto às áreas investigadas, igualmente ao estudo bibliométrico de Akim e Mergu-

lhão (2015) e de Gomes e Scarpin (2012), predomina a área da saúde, (32,5%). As demais áreas abordadas estavam relacionadas à análise dos gastos públicos de maneira geral (22,5%); educação (20%); sistemas de informações (12,5%). Com menor foco as áreas de segurança, infraestrutura e cultura.

A média de páginas por artigo foi de 19, sendo que o menor artigo conta com seis e o maior com 34. As referências têm idade média de 10 anos, sendo que metade dos artigos conta com média entre quatro e nove anos. Em média, cada artigo apresenta 27 referências. A menor quantidade foi 10, e a maior, 53. Das referências, aproximadamente 43% são periódicos, 23% livros e o restante por teses, dissertações, anais de eventos, legislação, relatórios de órgãos governamentais, entre outros.

Cerca de 87% dos trabalhos pesquisados tinham dois ou mais autores, com a

Tabela 1 – Quantidade de autores por artigo.

Quantidade de autores	Quantidade de artigos	%
1	5	12,5%
2	9	22,5%
3	12	30,0%
4	10	25,0%
5	2	5,0%
6	2	5,0%
Total	40	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 2 – Titulação dos autores

Titulação dos autores	Quantidade de autores	%
Graduação	9	7,4
Mestrado	17	14,0
Doutorado	29	24,0
PH.D.	1	0,8
Não informada	65	53,7
Total	121	100

Fonte: Dados da pesquisa.



aproximadamente um terço dos trabalhos por três autores. Essa predominância de mais de um autor também é encontrada na pesquisa de Beuren e Zonatto (2014).

A maioria dos autores, 53,7%, não informam no artigo qual a sua titulação, prejudicando o estudo bibliométrico. Entretanto, cabe destacar que 38% dos autores são mestres ou doutores. A área de formação acadêmica é apresentada na Tabela 3.

Similarmente à titulação, a maioria dos autores, 71%, não informam qual a sua área de formação acadêmica. Todavia, a maior parte dos artigos são desenvolvidos por contadores, controladores e administradores. Como a maior concentração de estudos é na área da saúde, talvez os autores também possuam formação nessa área. Na Tabela 4 tem-se o tipo de vínculo.

Embora 41,3% dos autores não tenham informado o tipo de vínculo, é importante destacar que 42,1% dos autores são professores, sendo que todos os alunos publicaram o artigo juntamente com pelo menos um professor, indicando que os docentes têm fomentado o desenvolvimento de pesquisas bibliométricas na temática. A Tabela 5 apresenta dados das instituições de vínculo dos autores. Observou-se que 13,2% dos autores estão vinculados a órgãos públicos, indicando que a preocupação com a gestão pública de custos emana não apenas dos que atuam na academia, mas também de profissionais.

Apenas 1,7% dos autores não informaram qual instituição de vínculo. Identificou-se que praticamente a totalidade dos autores estão vinculados a instituições nacionais. Os dados sobre os periódicos que publicaram os artigos constam da Tabela 6.

Tabela 3 – Área de formação acadêmica dos autores.

Área de formação dos autores	Quantidade de Autores	%
Administração	4	3,3
Administração Pública	2	1,7
Ciências Contábeis	13	10,7
Controladoria	1	0,8
Controladoria e Contabilidade	8	6,6
Economia	5	4,1
Engenharia Civil	1	0,8
Engenharia de Produção	5	4,1
Integração Latino-Americana	1	0,8
Saúde	10	8,3
Não informada	71	58,7
Total	121	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 4 – Vínculo/Atuação profissional dos autores.

Vínculo / Atuação profissional	Quantidade de autores	%
Aluno(a) de doutorado	6	5,0
Aluno(a) de graduação	2	1,7
Aluno(a) de mestrado	8	6,6
Professor(a)	51	42,1
Outros	4	3,3
Não informado	50	41,3
Total	121	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se que artigos têm sido publicados em periódicos com qualis desde B5 a A2, sobressaindo-se a RAP com nove artigos no período (22,5%), em contraste com 16 periódicos que publicaram apenas um artigo no período. Roza, Machado e Quintana (2011) analisaram a produção científica da RAP no período de 2004 a 2009 e identificaram três artigos (em média) relacionados ao tema Contabilidade Pública e 44% deles sobre o Controle e Transparência das Contas Públicas. A RAP também se destacou na pesquisa de Beuren e Zonatto (2014), sendo o único periódico nacional com publicação sobre controle interno no setor público, no período de 1983 a 2011. A proporção das publicações ao longo

do período pesquisado é apresentada na Tabela 7.

Observa-se que a publicação tem variações na concentração entre os anos. Em média, foram publicados quatro artigos por ano durante o período de 2006 a 2015. A partir de 2010, a quantidade de publicações aumentou, da mesma forma como apontado por Akim e Mergulhão (2015).

À medida em que a NPM tem influenciado a gestão pública, com objetivos que envolvem a melhoria da prestação de serviços, a descentralização e a redução de custos (SANTOS; SELIG, 2014), a produção científica nacional que aborda o tema é baixa, corroborando os dados do Quadro 2.

Tabela 5 – Instituição de vínculo/ atuação profissional dos autores.

Instituição de vínculo / atuação profissional	Quantidade de autores	%
Universidade de São Paulo (USP)	15	12,4
Universidade Estadual de Londrina (UEL)	7	5,8
Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)	7	5,8
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)	7	5,8
Universidade de Brasília (UNB)	6	5,0
Universidade Federal de Uberlândia (UFU)	5	4,1
Universidade Federal de São Paulo (UNIFESP)	5	4,1
Fundação Getúlio Vargas (FGV)	4	3,3
Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE)	4	3,3
Universidade Regional de Blumenau (FURB)	4	3,3
Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ)	4	3,3
Universidade Federal do Pampa (UNIPAMPA)	3	2,5
Universidade do Vale do Itajaí (UNIVALI)	3	2,5
Escola Nacional de Saúde Pública Sérgio Arouca (ENSP)	2	1,7
Universidade Federal do Paraná (UFPR)	2	1,7
Universidade Federal de Santa Maria (UFSM)	2	1,7
Universidade do Contestado (UNC)	2	1,7
Não informado	2	1,7
Outras instituições de ensino superior	21	17,4
Órgãos públicos	16	13,2
Total	121	100

Fonte: Dados da pesquisa.

## CONCLUSÃO

O objetivo do estudo foi realizar um mapeamento das publicações em periódicos nacionais no período de 2006 a 2015 sobre custos na gestão pública. Mesmo analisando três bases de dados, apenas 40 artigos fizeram parte da amostra.

Os principais resultados encontrados corroboram outros estudos, basicamente os de Roza, Machado e Quintana (2011); Gomes e Scarpin (2012); Beuren e Zonatto (2014) e Akim e Mergulhão (2015), inclusive quanto à carência de mais estudos sobre o tema de custos na gestão pública.

Constatou-se que o desenvolvimento de pesquisas no campo da gestão de custos no setor público é emergente, mostran-

do-se relevante e necessária haja vista que o gerenciamento de custos está associado à qualidade da tomada de decisão e, conseqüentemente, ao alcance ou não de melhores resultados. Tais pesquisas podem ser realizadas na forma de estudo de caso ou multicaso, a nível municipal, estadual ou federal, esta última com maior participação na amostra aqui utilizada.

Para a realização de estudos bibliométricos futuros, sugere-se estudar os autores mais citados ou cocitados, ou ainda ampliar a amostra por incluir artigos internacionais e outras bases de dados, tendo em vista a possibilidade de que artigos sobre gestão de custos públicos estejam sendo publicados em periódicos não-indexados nas bases de dados pesquisadas.

## REFERÊNCIAS

- AKIM, E. K.; MERGULHÃO, R. C. Panorama da produção intelectual sobre a medição de desempenho na gestão pública. *Revista Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 49, n. 2, p. 337-366, mar./abr., 2015.
- ALMEIDA, A. G.; BORBA, J. A.; FLORES, L. C. A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 43, n. 3, p. 579-607, 2009.
- BEUREN, I. M.; ZONATTO, V. C. S. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. *Revista Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 48, n. 5, p. 1135-1163, set./out. 2014.
- BORGES, T. B.; MARIO, P. C.; CARNEIRO, R. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. *Revista Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 47, n. 2, p. 469-491, mar./abr. 2013.
- BRESSER-PEREIRA, L. C. A reforma gerencial do Estado de 1995. *Revista Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 34, n. 4, p. 7-26, jul./ago. 2010.
- CURRY, D.; HAMMERSCHMID, G.; JILKE, S.; VAN DE WALLE, S. The state and perceptions of public sector reform in Europe. In: Massey, A.; Johnston, K., *International Handbook of Public Administration and Governance*. Cheltenham: Edward Elgar, 2015, p. 369-398.
- FILARDI, F.; FREITAS, A. S.; IRIGARAY, H. A.; AYRES, A. B. (Im)Possibilidades da aplicação dos modelos de excelência em gestão pública (MEGP). *Revista Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 50, n. 1, p. 81-106, jan./fev. 2016.
- GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- GOMES, E. C. O.; SCARPIN, J. E. Estudo bibliométrico acerca das transferências intergovernamentais publicadas no período de 2001 a 2008. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos, São Leopoldo*, v. 9, n. 2, p. 189-203, 2012.
- GROOT, T. BUDDING, T. The influence of new public management practices on product costing and service pricing decisions in Dutch municipalities. *Financial Accountability & Management*, v. 20, n. 4, p. 421-443, 2004.
- HOOKANA, H. Organizational culture and the adoption of new public-management practices. *Management*, v. 3, n. 4, p. 309-327, 2008.
- JACKSON, A.; LAPSLEY, I. The diffusion of accounting practices in the new "managerial" public sector. *International Journal of Public Sector Management*, v. 16, n. 5, p. 359-372, 2003.



Tabela 6 – Identificação do periódico e da quantidade de artigos relacionados.

Periódico	Qualis	Quantidade de artigos	%
Cadernos de Saúde Pública		2	5
Revista Contabilidade & Finanças		2	5
Revista de administração pública		9	22,5
Ciência e Saúde Coletiva		1	2,5
Economia Aplicada		3	7,5
Enfoque: Reflexão Contábil		1	2,5
Revista brasileira de economia		3	7,5
Revista Universo Contábil		1	2,5
Saúde e Sociedade		1	2,5
Eccos Revista Científica		1	2,5
Educação & Sociedade		1	2,5
Faces: Revista de Administração		1	2,5
Perspectivas em Gestão & Conhecimento		1	2,5
PHYSIS: Revista de Saúde Coletiva		1	2,5
Revista Ambiente Contábil		1	2,5
Revista da Associação Médica Brasileira		1	2,5
Revista de Gestão e Projetos		1	2,5
Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade		3	7,5
Revista Eletrônica de Enfermagem		1	2,5
Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios		1	2,5
Revista Eptic		1	2,5
Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ		1	2,5
B5		2	5
Revista de gestão em sistemas de saúde	B5	40	100
Total			

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 7 – Identificação da quantidade de artigos por ano.

Ano de publicação	Quantidade de artigos	%
2015	5	12,5
2014	6	15
2013	6	15
2012	3	7,5
2011	5	12,5
2010	5	12,5
2009	2	5
2008	2	5
2007	4	10
2006	2	5
Total	40	100

Fonte: Dados da pesquisa.



**Xenise Milhomem Brandão Araújo** é Graduada em Ciências Contábeis (Imperatriz); Mestre em Ciências Contábeis (Unisinos). Servidora da Fundação Universidade Federal do Tocantins.



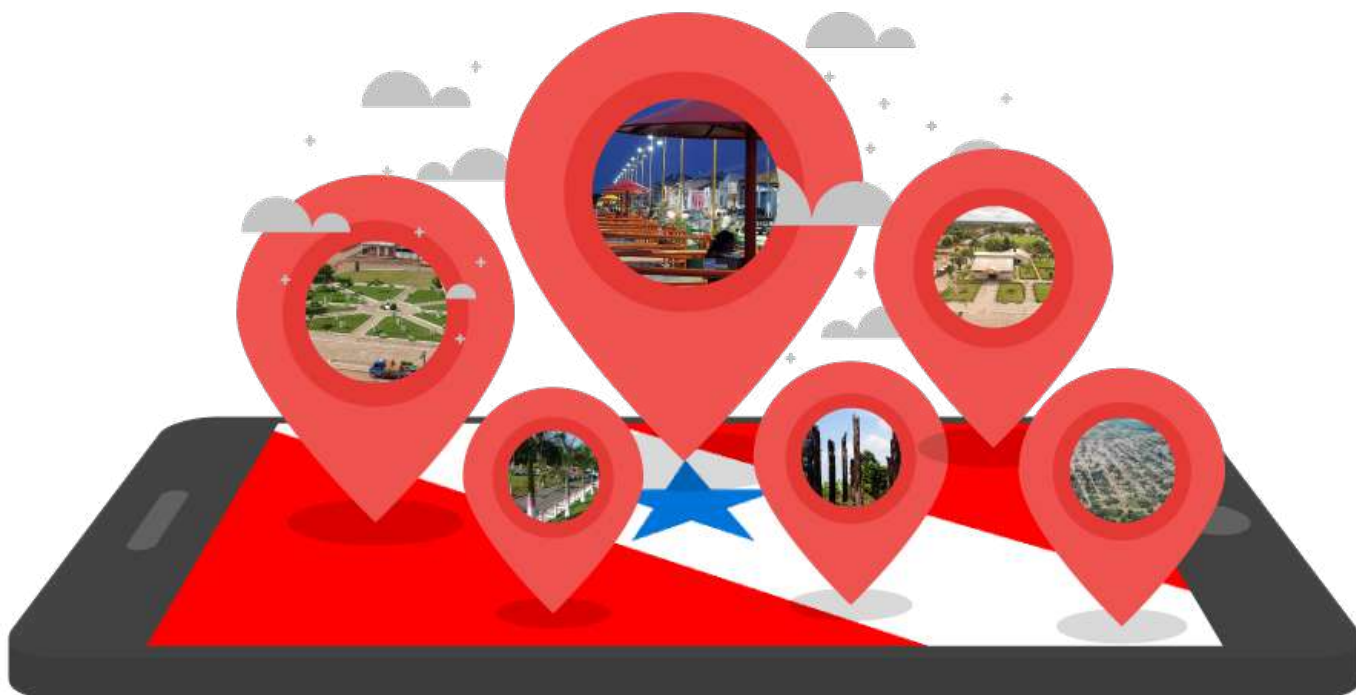
**Marcos Antônio de Souza** é Graduado em Administração (Uni-A); Mestre em Administração (Umesp) e Doutor em Controladoria e Contabilidade (Fea/USP). Professor de cursos de MBA na USCS. Consultor de empresas nas áreas de controladoria e finanças.



**Débora Gomes Machado** é Graduada em Ciências Contábeis (UCPEL); Mestre em Ciências Contábeis (Unisinos) e Doutora em Ciências Contábeis e Administração (Furg). Professora do PPGCONT (Furg).

# Análise da conformidade nas prestações de contas municipais do Tribunal de Contas dos municípios do Estado do Pará: um estudo de caso

Por Francisco Alexandre Teixeira Pereira e Leila Márcia Elias



## RESUMO

O presente trabalho buscou analisar as conformidades nas prestações de contas dos municípios de Baião, Curionópolis, Eldorado dos Carajás, Itupiranga, Marabá e Tomé-Açu, sendo todos do Estado do Pará e que prestam contas ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado em questão. Tal pesquisa se utilizou as Prestações de Contas referentes ao exercício de 2010, as quais já foram julgadas pelo TCM-PA de acordo com as suas normas baseadas nas Leis Federais vigentes para cada quesito. O objetivo da pesquisa foi

analisar o nível de conformidades atingido pelos municípios nas contas analisadas pelo TCM-PA, bem como verificar os critérios utilizados para tais julgamentos, e se eles são aplicados a todos os municípios igualmente. Para se chegar a tal análise, foram criados quesitos com base nas obrigações legais aplicadas nas prestações de contas dos municípios em questão. Os resultados obtidos com a aplicação dos critérios demonstraram, que, mesmo tendo a lei como base para o julgamento de tais contas, os municípios não são julgados de forma igualitária, pois pela pesquisa, constatou-se com

julgamentos diferentes para desconformidades iguais em alguns municípios.

Palavras Chave: Prestação de Contas Municipais. Conformidades. Julgamentos.

## 1. INTRODUÇÃO

Este artigo pretende analisar as conformidades em Prestação de Contas Públicas na esfera municipal do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará, buscando elucidar como se dá tal processo, bem como investigar a área pública na esfera municipal com base em infor-

mações de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial dos municípios estudados através das contas julgadas pelo TCM-PA no exercício de 2010.

Por meio da pesquisa pretende-se evidenciar com mais clareza o nível atingido das conformidades a que são submetidos os municípios em suas prestações de contas, auxiliando assim a sociedade para que possam ter uma informação mais simples e resumida de como estão sendo utilizados os recursos públicos, possibilitando uma melhor avaliação da gestão dos recursos arrecadados durante os exercícios e o grau de prioridade das despesas públicas, como saúde e educação.

Em nosso País, existe um grande desperdício de recursos públicos; possuímos uma alta carga tributária; e a sociedade julga não receber retorno adequado. Diante desta realidade surge uma questão: Qual o nível de conformidades atendidas nas Prestações de Contas do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará?

Buscando responder ao questionamento da sociedade, este trabalho possui como objetivo geral analisar o nível de conformidade alcançado nas Prestações de Contas dos municípios estudados no Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará.

Para alcançar o objetivo geral, foram definidos como objetivos específicos a) realizar o levantamento legal da prestação de contas municipais, b) mapear as conformidades que devem ser observadas na mesma e c) propor procedimentos prévios que auxiliem os gestores a melhor observar suas obrigações legais e que torne mais clara a visão da sociedade em relação às obrigações legais em uma prestação de contas municipal.

O processo metodológico adotado é a pesquisa bibliográfica, onde será utilizado o método dedutivo. Utilizar-se-á também a abordagem quantitativa e a técnica de Coleta de Dados e Análise do Conteúdo, pois pelos registros e análise de dados numéricos encontrados em documentos disponibilizados pelo TCM-PA será feita a investigação do objeto de estudo, juntamente com uma abordagem que será de forma descritiva e também explicativa, realizando assim a análise e interpretação dos fatos estudados.

Buscando alcançar o objetivo estabelecido neste trabalho, foi realizada uma consulta no Portal Eletrônico do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará, com a finalidade de se obterem informações sobre as Prestações de Contas Municipais neste órgão. Constatou-se que a prestação de Contas se aplica a todos os municípios do Estado do Pará que estão sob a jurisdição do TCM-PA.

Diante da constatação feita acima, foi solicitado ao órgão responsável, TCM-PA, cópias de documentações de prestações de contas já julgadas, com o intuito de verificar a viabilidade da pesquisa por meio de variáveis qualitativas e quantitativas, em que foram disponibilizadas as cópias das Prestações de Contas de seis municípios: Baião, Curionópolis, Eldorado dos Carajás, Itupiranga, Marabá e Tomé-açu.

Este estudo é composto de três capítulos, sendo o primeiro voltado ao conceito de gestão pública; o segundo capítulo busca evidenciar como a lei determina que seja o Controle Interno de um órgão público; e o terceiro capítulo relatará o estudo de caso de prestação de contas dos municípios de Baião, Marabá, Tomé-Açu, Eldorado dos Carajás, Curionópolis e Itupiranga no Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará no exercício de 2010,

e qual o nível de conformidade atendido por eles diante da Lei após as análises feitas.

## REFERENCIAL TEÓRICO

O campo de atuação da administração pública abrange os órgãos da administração direta ou centralizada e os da administração indireta ou descentralizada - os responsáveis pela condução técnica do Estado, segundo Kohama (2010).

A administração direta, ainda segundo o autor, é formada pelos serviços integridados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios, na esfera federal, do governador e Secretarias de Estado, na esfera estadual, e do prefeito e Secretarias Municipais, na esfera municipal.

Quanto à gestão pública, Santos (2010) explica que refere-se à funções de gerência pública nos negócios do Governo, mandato de administração, isto é, uma gestão de programas de Governo, definidos para executar um conjunto de políticas demandadas pela sociedade em um determinado tempo. A Secretaria de Gestão do Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão afirma que se trata, também, de leis, diretrizes e normas que regem a gestão de todas as organizações da administração pública e não unicamente de uma organização específica (MPO, 2004).

### 2.1 O CONTROLE DA GESTÃO PÚBLICA

Para compreender o conceito de Gestão Pública, faz-se necessário ter em mente a distinção dos conceitos referentes aos termos Governo, Administração Pública e Gestão Pública, eles mesmos muitas vezes são confundidos (SANTOS, 2010).

De acordo com Santos (2010, p. 11): “o governo, em sentido institucional, é o conjunto de poderes e órgãos constitucionais; em sentido funcional, é o complexo de funções estatais básicas; em sentido operacional, é a condução política dos negócios públicos”.

Martins (2009) apresenta as formas e os sistemas de governo. As formas são a monarquia e a república, e os sistemas são o parlamentar e o presidencial. O Brasil é um país republicano, pois apresenta forma de governo democrática, exercida pelo povo através do voto e apresenta um sistema de governo presidencial, pois esse mesmo povo elege um chefe de Governo e de Estado por tempo determinado.

No que se refere à Administração Pública, Santos (2010, p.11) afirma que:

É a execução minuciosa e sistemática do direito público. Em sentido institucional, é o conjunto de órgãos instituídos para a consecução dos objetivos do governo; em sentido funcional, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral, em sentido operacional é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico dos serviços próprios do estado ou por eles assumidos em benefício da coletividade.

É a partir da gestão governamental que a administração pública dá viabilidade téc-

nica e legal às ações necessárias à consecução das políticas públicas formuladas por sucessivos governos (MPO, 2004).

Pode-se concluir que, apesar de os conceitos serem diferentes, eles se encontram interligados, pois a gestão pública nada mais é do que atos administrativos vinculados ao fator tempo.

A partir do exposto, Santos (2010, p.12) compara os três termos acima comentados:

Comparativamente, podemos dizer que o governo é atividade política e discricionária e com conduta independente; administração é atividade neutra, normalmente vinculada a lei ou a norma técnica, é conduta hierarquizada; quanto a gestão, esta aplica o atendimento aos seguintes parâmetros básicos: tradução da missão, realização de planejamento e controle, administração de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros; inserção de cada unidade organizacional no foco da organização; e tomada de decisão diante de conflitos internos e externos.

### 2.1.1 Princípios da administração pública

Segundo Braga (2006), a Constituição de 1988, conhecida como “Constituição Cidadã”, aumenta substancialmente a possibilidade de controle sobre a gestão da coisa pública. No capítulo VII, que trata da administração pública, estão comentados os seguintes princípios básicos que as administrações direta e indireta das esferas federal, estadual e municipal devem seguir: a legalidade, a moralidade, a impessoalidade, a publicidade e a eficiência.

† A legalidade refere-se à estrita obediência à lei (SECRETARIA DE GESTÃO DO

MPO, 2004). Enquanto o particular pode fazer aquilo que não é proibido por lei, a Administração Pública deve fazer aquilo que a lei determina ou autoriza (MARTINS, 2009), pois, se assim não o fizer, estará praticando atividade ilícita (FREIRE; MOTTA, 2006).

Braga (2006) explica que seguir o princípio da moralidade é estar consoante aos valores morais da sociedade. Freire e Motta (2006, p.451) comentam que este princípio “impõe que o administrador público não dispense os princípios éticos que devem estar em sua conduta”. Ainda segundo Freire e Motta (2006), não apenas os critérios de conveniência, oportunidade e justiça das ações dos administradores públicos devem ser averiguados, sim, também, distinguir o que é honesto do que é desonesto.

Para Santos (2010), o princípio da impessoalidade refere-se à condução de qualquer atividade de gestão pública a todos os cidadãos, sem a determinação da pessoa ou discriminação de qualquer natureza.

Martins (2009, p. 114) dá outra interpretação ao princípio ao afirmar: “na impessoalidade, considera-se que o ato não é prestado pelo agente público, mas pela Administração Pública”.

Em resumo, levando em consideração que o princípio da impessoalidade é também conhecido como finalidade; é a prática de atos voltados ao interesse público, indistinto, sem discriminação de qualquer natureza. Quando um funcionário público prioriza o atendimento de uma pessoa em especial por ser seu conhecido ou parente, visando beneficiá-lo, assim estará ferindo esse princípio.

A publicidade não é elemento formativo do ato, mas, sim, requisito de eficácia,



pois é por meio da divulgação que os seus efeitos externos começam a surgir (FREIRE; MOTTA, 2006). Em outras palavras, ela é uma forma eficaz de indução ao controle social da gestão da coisa pública (SECRETARIA DE GESTÃO, 2004).

O princípio da eficiência alega que não podem ser acolhidos servidores negligentes, ausentes e ineficientes no exercício do cargo público (GERMANO, 2010). Ele também diz respeito à organização, estruturação e disciplina da administração pública, não apenas se referindo ao modo de atuação do agente público. Dessa forma, a administração pública deve desenvolver serviços com presteza e perfeição, objetivando os resultados almejados pela sociedade (MARTINS, 2009).

### 2.1.2 Princípios orçamentários: a base da eficiência da gestão financeira

Para Nascimento (2006), os princípios orçamentários podem ser divididos em "fundamentais" e "operacionais". Aqueles são os mais clássicos e normalmente são seguidos e aceitos pela maioria dos países, enquanto que estes têm como objetivo tornar o orçamento mais racional e eficiente. Entre os princípios orçamentários fundamentais e operacionais mencionados pelo autor, seguem alguns abaixo:

- Princípios fundamentais: princípio da Legalidade; princípio da Periodicidade; princípio da Exclusividade; princípio da Unidade; princípio da Universalidade.
- Princípios operacionais: princípio do Equilíbrio Orçamentário; princípio da Publicidade.

Para Nascimento (2006), de acordo com o princípio da Legalidade, o sistema orçamentário deverá estar em sintonia com o planejamento e a programação do Poder Público, garantindo que todos os atos

relacionados aos interesses da sociedade devem passar pelo exame e pela aprovação do parlamento.

Jund (2008) afirma que o princípio da Anualidade define a característica fundamental de periodicidade anual do orçamento, conforme previsto em vários dispositivos constitucionais como Art. 48, II; Art. 165, III, § 5º; Art. 166 e no art. 2º da lei nº 4.320/1964.

“ O princípio da Eficiência alega que não podem ser acolhidos servidores negligentes, ausentes e ineficientes no exercício do cargo público (GERMANO, 2010). ”

No que se refere ao princípio da Exclusividade, o Art. 165 § 8º da Constituição Federal de 1988 dita:

A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para a abertura de créditos suplementares e contratação de operação de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos desta lei.

Com relação ao princípio da Unidade, Nascimento (2006) afirma que o orça-

mento deve ser uno, ou seja, do ponto de vista estritamente formal cada ente federado deve ter apenas um orçamento.

O princípio da universalidade é o último dos princípios fundamentais propostos por Nascimento (2006, p.59) e de acordo com o autor:

O orçamento deve conter todas as receitas e todas as despesas referentes aos poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta. A exposição dessa totalidade ou universalidade das receitas e das despesas constitui-se o princípio da universalidade.

## 2.2 O CONTROLE DA GESTÃO PÚBLICA

Ao se falar em gestão pública, há de se tratar de controle na esfera pública que serve como modelos de gestão dos administradores públicos e ao mesmo tempo de controle da comunidade externa que tenham interesse em analisar o desempenho da administração pública. Este controle pode ser exercido de forma interna, externa e social. A seguir serão abordados cada um.

### 2.2.1 Controle interno na administração pública

Segundo Botelho (2008), os tipos de controles em nível municipal estão ligados diretamente a sua atuação. São eles: o controle externo exercido por órgãos auxiliares e o controle interno, que possui uma atuação direta nos atos controlados. Pelo entendimento do autor e da Constituição Federal de 1988 em seu Art 74, pode-se concluir que controle interno trata de procedimentos e rotinas criados para padronizar processos, buscando reduzir custos, otimizar tempo e melhor aproveitar recursos, fazendo assim com

que a organização seja eficiente e eficaz em seus objetivos e metas. No caso de um órgão público, o controle interno tem por objetivo dar suporte para a melhor utilização dos recursos públicos e também auxiliar o controle externo.

### 2.2.2 Controle externo na administração pública

Segundo Botelho (2008), o controle externo é aquele efetuado por um órgão não pertencente à esfera do prestador de contas, ou seja, é pelo órgão controlador dos atos da administração pública, abrangendo as diversas áreas durante sua fiscalização, com o objetivo de comprovar a legitimidade das ações do gestor público e, conseqüentemente, transparecer para a sociedade o que está sendo feito com o dinheiro arrecadado anualmente pela máquina pública.

Essa competência é do Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas, de acordo com cada esfera, conforme cita a Seção IX da Constituição Federal de 1988 – Da fiscalização Contábil Financeira e Orçamentária, nos artigos 70 e 71.

A Constituição trata da citação no parágrafo anterior na esfera nacional, no entanto, as mesmas normas devem ser aplicadas por cada esfera com sua competência, conforme mencionado pelo Art. 75 da CF: As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

No Brasil, na maior parte da Federação, a fiscalização das prestações de contas dos municípios é feita pelos Tribunais de Contas dos Estados, entretanto, nos Estados da Bahia, Ceará, Goiás, Pará, São Paulo e Rio de Janeiro existem constituídos os Tribunais de Contas Municipais, e estes possuem a responsabilidade de fiscalizar as prestações de contas de seus municípios.

#### 2.2.2.1 O Controle externo nas prestações de contas de competência do Tribunal de Contas dos Municípios do Pará.

No Estado do Pará, o Tribunal de Contas dos Municípios foi criado em 16 de outubro de 1980 pela Emenda Constitucional nº. 13/1980. Em 17 de dezembro de 2013, foi publicado o Regimento Interno mais recente do órgão em questão, e este regimento trata sobre a Natureza, Competência e Jurisdição do TCM-PA.

O Art. 1º do Regimento Interno TCM-PA 16/2013 diz que compete a ele, nos termos da Constituição do Estado e na forma da legislação vigente, em especial da Lei Complementar nº 84, de 27 de dezembro de 2012:

- I - apreciar as contas de governo anualmente prestadas pelos Prefeitos e sobre elas emitir parecer prévio;
- II - julgar as contas:
  - b) dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos das unidades dos poderes dos municípios e das entidades da administração indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Municipal;
  - III - fiscalizar os atos de gestão da receita e da despesa pública, no que se refere aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial, quanto à legitimidade, legalidade, economicidade e razoabi-

lidade;

IV - fiscalizar a aplicação de recursos repassados pelos municípios às pessoas jurídicas de direito público ou privado, a qualquer título;

V - fixar a responsabilidade de quem houver dado causa à perda, ao extravio ou a outra irregularidade que tenha resultado prejuízo ao município;

VI - realizar, por iniciativa própria ou a pedido da Câmara Municipal ou comissão nela instalada, inspeção e auditoria de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e/ou patrimonial em unidade da administração direta ou indireta dos poderes do município, na forma prevista neste Regimento I

VII - fiscalizar os procedimentos licitatórios, incluindo as dispensas e inexigibilidades, e os contratos decorrentes;

VIII - fiscalizar contrato, convênio, ajuste ou instrumento congêneres que envolva concessão, cessão, doação ou permissão de qualquer natureza, a título oneroso ou gratuito, de responsabilidade do município;

IX - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara Municipal e solicitar a esta idêntica providência na hipótese de contrato;

X - apreciar os balancetes e documentos dos órgãos sujeitos à sua jurisdição;

XVIII - expedir medidas cautelares necessárias ao resguardo do patrimônio público, do ordenamento jurídico e ao exercício do controle externo, objetivando a efetividade das decisões do Tribunal.

§ 4.º Para o exercício de sua competência, o Tribunal receberá das unidades sujeitas à sua jurisdição balanços, balancetes, demonstrativos contábeis e as informações necessárias, por meio informatizado ou documental, na forma estabelecida em ato próprio.



Art. 2.º Compete, ainda, ao Tribunal de Contas dos Municípios:

IX - apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público Municipal, na área de sua competência.

Assim como citado na Art. 70 da CF/1988, e reforçado no Art. 1º do Regimento Interno TCM-PA 16/2013 em seu inciso VI, os municípios devem passar por inspeção e auditoria de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e/ou patrimonial em unidade da administração direta ou indireta de seus poderes, seja isso feito por iniciativa do TCM ou a pedido das Câmaras Municipais.

### 2.2.3 O Controle social

O Controle social é importante dentro do sistema público, pois é o meio pelo qual a sociedade pode participar da tomada de decisão dos gestores públicos representativos de cada Poder, já que essas decisões devem ser de interesse público e que atendam, realmente, às expectativas da sociedade. Sendo assim, o gestor público deve prestar contas de sua atuação objetivando a transparência de seus atos administrativos. (PORTAL DE TRANSPARÊNCIA DO GOVERNO FEDERAL, 2017.)

Conforme citado no Portal da Transparência do Governo Federal, "o controle social pode ser feito individualmente, por qualquer cidadão, ou por um grupo de pessoas. Os conselhos gestores de políticas públicas são canais efetivos de participação, que permitem estabelecer uma sociedade na qual a cidadania deixe de ser apenas um direito, mas uma realidade. A importância dos conselhos está no seu papel de fortalecimento da participação democrática da população na formulação e implementação de políticas públicas".

Segundo Albuquerque (2013), para que os órgãos de controle possam agir é necessário que sejam feitas denúncias e

representação. A denúncia é formulada contra pessoas que estejam afetando o interesse público, quanto à gestão pública. A denúncia servirá para proteger o patrimônio público, o bom uso dos recursos, prevenção e combate à corrupção e também da busca pela transparência. Já a representação é a comunicação de irregularidades que serão levadas ao conhecimento do órgão competente de controle de forma que a tramitação do legitimado não ocorrerá em caráter de sigilo.

Ressalta-se, assim, a necessidade de os cidadãos conhecerem os seus direitos e suas responsabilidades quanto à administração dos recursos públicos. No Brasil existem legislações que vem ampará-los e orientá-los quanto aos procedimentos que poderão ser tomados, caso haja irregularidades na gestão pública de algum representante legal.

### 2.2.4. O controle nas prestações de contas e a Lei de Responsabilidade Fiscal

A busca pela transparência e por controle da máquina pública fez surgir a necessidade de criação de uma lei que pudesse fundamentar e obrigar os administradores públicos a terem responsabilidade nas suas gestões com o uso dos recursos arrecadados e com as despesas gastas. Assim, foi criada a Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal.

O Decreto-Lei n.º 200/1967, em seu Art. 93 cita: "Quem quer que utilize dinheiros públicos terá de justificar seu bom e regular emprego na conformidade das leis, regulamentos e normas emanadas das autoridades administrativas competentes".

A LRF norteia a administração pública quanto à responsabilidade que se deve ser observada durante todo o processo de planejamento e execução de ações

internas e externas, criando parâmetros a serem seguidos, que serão tratados por capítulos e quanto ao objetivo a ser alcançado.

As disposições do Capítulo II da LRF tratam desde o princípio do Planejamento as regras e normas que deverão ser seguidas quanto a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e também da Lei Orçamentária Anual (LOA), além de como o gestor público deverá proceder quanto à execução orçamentária e do cumprimento de metas.

A LRF ressalta ainda a importância da participação dos cidadãos, partidos políticos, associações e sindicatos na fiscalização e denúncia ao Tribunal de Contas responsável por cada esfera, além do Ministério Público, as discordâncias e descumprimentos das normas e regimentos que foram estabelecidos pela Lei (Art.73-A).

## 3. O NÍVEL DE CONFORMIDADE DAS PRESTAÇÃO DE CONTAS NO TCM-PA:

Considerando que a prestação de contas é obrigatória a todos os municípios, o objeto de investigação deste estudo são as informações das prestações de contas que já foram julgadas pelo TCM-PA no exercício de 2010, disponibilizadas a sociedade por pareceres em que se encontram cada item e a devida resposta do gestor público ao resultado da análise por cada julgador do TCM.

A documentação solicitada referente às prestações de contas dos municípios acima citados foi cedida pelo TCM-PA, de acordo com o ofício n.º 370/2014/CG/TCM, de 8 de agosto de 2014.

Com o objetivo de coletar dados para a pesquisa, foi elaborada uma lista de quesitos que devem ser cumpridos em uma prestação de contas municipais no TCM-PA, em que o relatório aplicado

continha questionamentos a respeito da execução, do controle e da prestação de contas dos municípios citados acima, realizados no ano de 2010.

A lista de quesitos elaborada continha questionamentos a respeito da prestação de contas dos municípios, tendo sido direcionado especificamente para as prestações de contas referentes ao exercício de 2010 dos municípios citados anteriormente. Os quesitos elaborados encontram-se dentro das leis e normas públicas, e é responsabilidade de cada administrador cumprir determinações nestas contidas durante a sua gestão.

### 3.1 O caso dos municípios de Baião, Curionópolis, Eldorado dos Carajás, Itupiranga, Marabá e Tomé-Açu

Por meio da pesquisa documental realizada nas prestações de contas municipais dos municípios em questão, foram coletados dados que foram analisados e por meio deles foram criados quesitos para avaliação das informações coletadas.

A análise dos quesitos feita pela pesquisa documental aplicadas para a prestação de contas dos municípios que estão sendo estudados está dentro dos objetivos deste trabalho, que consiste na análise das conformidades das prestações de contas dos municípios citados na delimitação do estudo.

A análise desse estudo é baseada nas prestações de contas que foram apresentadas ao TCM-PA, que, por sua vez, se manifesta ao resultado do seu julgamento de cada prestação de contas com resultados aos seus pareceres; como: Aprovação, Aprovação com Ressalva e Reprovação.

Conforme pesquisa documental e demonstrado na Figura 1, todos os municí-

pios estudados cumpriram a entrega dos quesitos do grupo 1.

O Estado disponibiliza essas leis e normas, que são independentes de cada estado, porém todos devem seguir a Carta Magna – Constituição Federal, que prevê as funções de cada quesito.

O Plano Plurianual está previsto na CF/1988 em seu Art. 165, e regulamentado pelo Decreto 2.829, de 29 de outubro de 1998. Nele é feito um planejamento de quatro anos em que são estabelecidas diretrizes, objetivos e metas que servem de base para a utilização dos recursos públicos da União, estados e municípios, conforme o previsto na Lei. Este planejamento que se refere aos investimentos mínimos que a legislação prevê nas áreas da saúde, educação, assistência social e outras. Tais investimentos refletem diretamente na sociedade e daí vem a importância de tal planejamento, pois se este não for estudado de forma adequada e criado de acordo com as realidades de cada ente, todo o restante do processo

se dará de forma equivocada, vindo a prejudicar diretamente a sociedade.

Conforme pesquisa documental e demonstrado na Figura 2, apenas dois municípios deixaram de enviar o PPA dentro do prazo legal, sendo estes os municípios de Baião e Eldorado do Carajás. O Município de Baião apresentou defesa de tal inconformidade, porém, ela não foi aceita, e ainda assim o município não foi punido com multa, como Prevê o Art. 120-B, inciso IV do Regimento Interno do TCM-PA. O Município de Eldorado do Carajás também apresentou defesa, porém, não foi aceito e ele foi punido com multa.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias, também prevista no Art. 165 da CF/1988, possui como finalidade nortear a criação dos orçamentos fiscais e da seguridade social, e busca manter as diretrizes, objetivos e metas já previstas no PPA, objetivando assim fazer com que a Lei Orçamentária Anual seja o mais próxima possível do planejamento feito em médio prazo.

**Quesito 1: Envio ao TCM-PA o Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), Lei Orçamentária Anual (LOA), Relatório de Gestão Fiscal (RGF), Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e Balanço Geral (BG):**

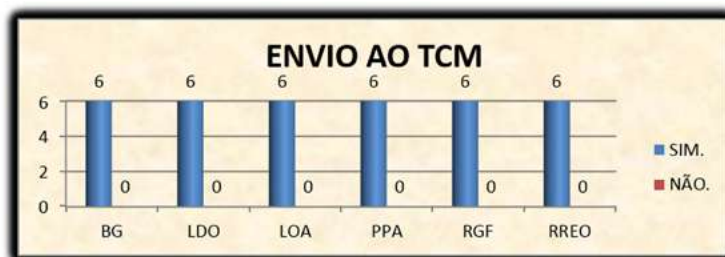


Figura 1: Gráfico de Envio ao TCM-PA. Fonte: Elaboração do Autor (2017).

**Quesito 2: Envio do PPA, LDO e LOA dentro do Prazo Legal:**



Figura 2: Gráfico Cumprimento do prazo legal. Fonte: Elaboração do Autor, 2017.



A Lei Orçamentária Anual, também prevista no Art. 165 da CF/1988, é mais uma peça do processo de planejamento do ente público, em que é estimada a receita e fixada a despesa que será para o ano subsequente a ela. Este instrumento é de fundamental importância por ser um planejamento em curto prazo, em que obrigatoriamente deve seguir o que anteriormente foi planejado no PPA, e segue os parâmetros estabelecidos na LDO, para assim chegar o mais próximo possível do planejamento feito em médio prazo.

Dos seis municípios em questão, cinco deixaram de enviar a LDO e a LOA dentro do prazo legal, sendo estes os seguintes Municípios:

- BAIÃO: foi punido com multa pela remessa intempestiva dos documentos em questão, de acordo com o Art. 120-B, inciso IV do Regimento Interno do TCM-PA.
- CURIONÓPOLIS: mesmo não tendo cumprido o prazo legal, o município não foi punido como prevê o Art. 120-B, inciso IV do Regimento Interno do TCM-PA.

- ELDORADO DOS CARAJÁS: foi punido com multa pela remessa intempestiva dos documentos em questão de acordo com o Art. 120-B, inciso IV do Regimento Interno do TCM-PA.

- MARABÁ: mesmo não tendo cumprido o prazo legal, o município não foi punido como prevê o Art. 120-B, inciso IV do Regimento Interno do TCM-PA.

- TOMÉ-AÇU: foi punido com multa pela remessa intempestiva dos documentos em questão de acordo com o Art. 120-B, inciso IV do Regimento Interno do TCM-PA.

O Relatório de Gestão Fiscal é um instrumento de controle de despesa e da dívida pública. Verificou-se que dois municípios deixaram de cumprir o prazo legal no envio do RGF referente ao 1º e 2º quadrimestres e um descumpriu o prazo no envio do 3º quadrimestre, conforme a seguir:

- BAIÃO: mesmo não tendo cumprido o prazo legal, o município não foi punido como prevê o Art. 120-B, inciso IV do Regimento Interno do TCM-PA.

- ELDORADO DOS CARAJÁS: foi punido com multa pela remessa intempestiva dos documentos em questão de acordo com o Art. 120-B, inciso IV do Regimento Interno do TCM-PA.

- TOMÉ-AÇU: foi punido com multa pela remessa intempestiva dos documentos em questão de acordo com o Art. 120-B, inciso IV do Regimento Interno do TCM-PA.

O Balanço Geral é outro instrumento de gestão que demonstra a execução do que anteriormente foi planejado; ele é um instrumento geral, em que se demonstra o Balanço Orçamentário, Financeiro e Patrimonial. Nele pode-se verificar toda a execução do que foi planejado anteriormente e se o planejamento foi cumprido. Ao deixar de enviá-lo dentro do prazo legal, o município está claramente demonstrando que não está cumprindo com seu planejamento, e que, conseqüentemente, não conseguiu ter controle em sua execução, vindo a gerar tal atraso, e podendo até ter deixado de cumprir outras obrigações legais.

De acordo com a Figura 5, pode-se verificar que apenas dois municípios deixaram de cumprir o prazo legal do envio da documentação em questão, conforme segue abaixo:

- BAIÃO: deixou de cumprir o prazo legal no envio do documento em questão, tendo sido punido com multa pela remessa intempestiva do mesmo de acordo com o Art. 120-B, inciso IV do Regimento Interno do TCM-PA.

- ELDORADO DOS CARAJÁS: deixou de cumprir o prazo legal no envio do documento em questão, tendo sido punido com multa pela remessa intempestiva do mesmo de acordo com o Art. 120-B, inciso IV do Regimento Interno do TCM-PA.

#### Quesito 3: Envio do Relatório de Gestão Fiscal dentro do Prazo Legal:



Figura 3: RGF – Cumprimento Legal. Fonte: Elaboração do Autor, 2017.

#### Quesito 4: Envio do RREO dentro do Prazo Legal:



Figura 4: Gráfico RREO – Cumprimento do Prazo Legal. Fonte: Elaboração do Autor (2017).

O cumprimento de entrega no prazo legal do Balanço Geral é positivo para um município, pois evidencia o grau de organização da gestão municipal, além de facilitar nas suas prestações de contas e aprovação perante o TCM-PA.

O Balanço Geral ainda exerce o papel de fonte de dados para o controle do patrimônio público e também do grau de endividamento do município, sendo importante para a transparência fiscal, patrimonial e para toda a sociedade que tenha interesses nas contas públicas e no seu controle.

Com o intuito de subsidiar e cada vez mais melhorar a educação em nosso

País, a lei determinou percentuais mínimos a serem investidos na educação, e o cumprimento deste quesito está diretamente ligado a isto - o cumprimento de investimento de no mínimo 25% das receitas de impostos na educação.

De acordo com os dados obtidos no questionário aplicado nas prestações de contas e demonstrado na Figura 6, todos os municípios cumpriram o quesito 6-A, porém, dois municípios descumpriram o quesito 6-B, conforme detalhamento abaixo:

MARABÁ: deixou de cumprir o previsto no Art. 60, Inciso XII ADCT, tendo sido punido com multa e reprovação de suas contas pela impropriedade relatada.

TOMÉ-AÇU: deixou de cumprir o previsto no Art. 60, inciso XII ADCT, tendo sido punido com a reprovação de suas contas pela impropriedade relatada.

Assim como na educação, a lei prevê um percentual mínimo obrigatório de investimento dos recursos arrecadados para a saúde.

De acordo com os dados obtidos no questionário aplicado nas prestações de contas demonstrado na Figura 7, dois dos municípios deixaram de cumprir o quesito em questão, conforme detalhamento abaixo:

- ELDORADO DOS CARAJÁS: deixou de cumprir o quesito em questão, tendo sido punido com a reprovação de suas contas pela impropriedade relatada e outras.

- TOMÉ-AÇU: deixou de cumprir o quesito em questão, tendo sido punido com a reprovação de suas contas pela impropriedade relatada e outras.

De acordo com os dados obtidos no questionário aplicado nas prestações de contas e explicitado na Figura 8, é possível verificar que quatro dos municípios deixaram de cumprir o quesito em questão, conforme detalhamento a página ao lado:

- BAIÃO: deixou de cumprir o quesito em questão, tendo sido punido com reprovação de suas contas pela impropriedade relatada.

- ITUPIRANGA: deixou de cumprir o quesito em questão, porém, apresentou defesa e não houve punição por tal falha.

- MARABÁ: deixou de cumprir o quesito em questão, tendo sido punido com reprovação de suas contas pela impropriedade relatada.

#### Quesito 5: Envio do Balanço Geral dentro do Prazo Legal:



Figura 5: Gráfico BG – Cumprimento do Prazo Legal. Fonte: Elaboração do Autor (2017).

#### Quesito 6-A: Aplicação na Educação (Art. 212 da CF/88)

Quesitos 6-B: Aplicação dos Recursos destinados ao FNE (Art. 60, Inciso XII dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias):



Figura 6: Gráfico Recursos destinados à Educação. Fonte: Elaboração do Autor, 2017.

#### Quesito 7: Aplicação na Saúde Receita de Impostos (Art. 7, III do ADCT):



Figura 7: Gráfico Recursos destinados a Saúde. Fonte: Elaboração do Autor, 2017.

- TOMÉ-AÇU: deixou de cumprir o quesito em questão, porém, apresentou defesa e não houve punição por tal falha.

De acordo com os dados obtidos no questionário aplicado nas prestações de contas e demonstrado na Figura 9, dois dos municípios deixaram de cumprir o quesito um em questão, conforme detalhamento abaixo:

- BAIÃO: deixou de cumprir o quesito um em questão, porém, apresentou defesa e a irregularidade foi sanada.

- ELDORADO DOS CARAJÁS: deixou de cumprir o quesito um em questão, po-

rém, apresentou defesa e a irregularidade foi sanada.

Ainda de acordo com o dados do Gráfico 9, se pode-se verificar que um dos municípios deixou de cumprir o quesito dois, conforme segue abaixo:

- TOMÉ-AÇU: deixou de cumprir o quesito um em questão, tendo assim tal irregularidade contribuído para a reprovação das contas.

De acordo com os dados obtidos após a pesquisa documental nas prestações de contas e demonstrado na Figura 10, todos os municípios cumpriram o quesito

10-A, três deles deixaram de cumprir o quesito 10-B e um deles descumpriu o quesito 10-C em questão, conforme detalhamento abaixo:

Quesito 10-B:

- CURIONÓPOLIS: deixou de cumprir tal quesito, porém, apresentou defesa e teve sua irregularidade sanada.

- TOMÉ-AÇU: deixou de cumprir tal quesito, tendo a irregularidade em questão contribuído para a reprovação das contas.

Quesito 10-C:

- TOMÉ-AÇU: deixou de cumprir tal quesito, tendo a irregularidade em questão contribuído para a reprovação das contas.

- BAIÃO: deixou de cumprir tal quesito, tendo a irregularidade em questão contribuído para a aprovação com ressalvas das contas.

Ao final da pesquisa documental e da análise das conformidades nas prestações de contas, foram obtidos os seguintes dados:

Das seis prestações de contas analisadas, três foram reprovadas, duas foram aprovadas com ressalvas e apenas uma foi aprovada.

- PREFEITURA MUNICIPAL DE BAIÃO: contas com parecer prévio pela aprovação.

- PREFEITURA MUNICIPAL DE CURIONÓPOLIS: contas com parecer prévio pela aprovação com ressalvas.

- PREFEITURA MUNICIPAL DE ELDORADO DOS CARAJÁS: contas com parecer prévio pela reprovação.

#### Quesito 8: Repasse de recursos ao Poder Legislativo (Art. 29-A, §º, Inciso I da CF/88):



Figura 8: Gráfico Transferências de Recursos ao Poder Legislativo (CM). Fonte: Elaboração do Autor, 2017.

#### Quesito 9-A: Aplicação da RCL no gasto com Pessoal do Poder Executivo e Quesito 9-B: Aplicação da RCL no gasto com Pessoal do Poder Legislativo:



Figura 9: Gráfico Aplicação máxima de Recursos na FOPAG. Fonte: Elaboração do Autor, 2017.

#### Quesito 10-A: Abertura de Créditos Adicionais; Quesito 10-B: Obediência ao limite estipulado de abertura de créditos adicionais; Quesito 10-C: Comprovação de fonte de recursos para abertura de créditos adicionais:



Figura 10: Gráfico Créditos Adicionais. Fonte: Elaboração do Autor, 2017.



Figura 11: Gráfico Apreciação das Contas. Fonte: Elaboração do Autor, 2017.

- PREFEITURA MUNICIPAL DE ITUPIRANGA: contas com parecer prévio pela aprovação com ressalvas.
- PREFEITURA MUNICIPAL DE MARABÁ: contas com parecer prévio pela aprovação.
- PREFEITURA MUNICIPAL DE TOMÉ-ÁÇU: contas com parecer prévio pela reprovação.

As observações e julgamentos feitos pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará no tocante à aprovação, ou não, das contas julgadas são encaminhados ao Ministério Público e a Câmara Municipal do município julgado.

Os dados analisados foram retirados dos Relatórios e dos Votos dos conselheiros do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará, bem como foi feita sua análise à luz do que rege a legislação referente à prestação de contas municipais, em que se buscou com isso identificar o nível de conformidades atingidas nas prestações de contas em questão.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho foi elaborado com o intuito elucidar o processo de prestação de contas municipais e realizar uma análise nas suas conformidades no Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará.

Para isso foi tido como objetivo geral da pesquisa realizar uma análise das conformidades dos processos de prestações de contas municipais no TCM-PA, e para alcançar o objetivo geral foram elaborados objetivos específicos, conforme segue abaixo.

O primeiro objetivo específico foi realizar o levantamento das leis e normas que regem as prestações de contas dos municípios aos órgãos de controle, quanto ao prazo legal para apresentação, assim como a forma e quais os componentes necessários que integram a prestação de contas, e tal objetivo foi cumprido por pesquisa bibliográfica. Na análise do estudo, quanto à legalidade das Contas apresentadas ao TCM-PA, dos municípios estudados foi observado que pelos menos um quesito fora reprovado pela análise do Tribunal de Contas, pois não se encontrava dentro do estabelecido pela legislação vigente no exercício de 2010.

Buscando alcançar o segundo objetivo específico do trabalho, que era mapear conformidades descumpridas com maior frequência nas prestações de contas no TCM-PA, foi feita análise de legislação e dos processos de prestação de contas municipais, e cumpriu-se o objetivo, pois se encontraram conformidades descumpridas após análises das prestações de contas dos seis municípios que foram

estudados, conforme proposto no objetivo citado acima. As conformidades mais desrespeitadas encontradas são referentes ao cumprimento de prazos de apresentação ao TCM-PA, dos instrumentos de gestão municipal como o PPA, LDO e LOA, e também dos Relatórios de Gestão Orçamentária e Fiscal.

Outra conformidade que encontramos tendo sido descumprida também foi a aplicação do percentual mínimo dos recursos, arrecadados e recebidos, para a educação e saúde, percebendo-se que alguns municípios não cumpriram o exigido, porém permaneceram com o percentual relativamente próximo do ideal.

Houve ainda o descumprimento da conformidade referente ao repasse de recursos ao poder Legislativo municipal, que dos municípios estudados apenas dois dos seis cumpriram o que a Legislação vigente obriga.

Outro objetivo específico deste trabalho foi de, ao final das análises das prestações de contas dos municípios estudados, propor procedimentos que visem melhorar e inibir erros na apresentação das contas ao TCM-PA. Diante do que foi analisado e estudado, sugere-se que sejam criadas legislações mais rígidas ou que sejam alteradas as que já existem, para que elas se tornem mais duras, buscando fazer com que seja mais eficiente e eficaz o controle das contas públicas apresentadas aos órgãos fiscalizadores, e que estas leis sirvam como meios de obrigar os gestores públicos a se qualificarem e ter competência para gerir tais processos.

Quanto ao preparo de profissionais, que sejam capacitados para desenvolver as análises do exercício e que tenham o controle sobre o que está sendo feito dentro de cada órgão referente a cada

conta pública, pois assim, reduz as reprovações de contas pelo TCM-PA, e o município fica livre das penalidades previstas pelas leis, quando há apresentação de contas incompletas e sem fundamentos.

Por meio dos objetivos específicos foi feito o levantamento das legislações e normas que servem de base para a prestação de contas ao TCM-PA, foram mapeados as conformidades descumpridas dentro da prestação de contas de cada município e sugeridas algumas possíveis providências a serem tomadas para que tais erros não aconteçam. Por meio dos objetivos específicos, cumpriu-se o objetivo geral deste trabalho, que foi realizar uma análise das conformidades nas prestações de contas municipais no TCM-PA no exercício de 2010.

Com a pesquisa, concluiu-se que o processo de prestação de contas municipais é extremamente complexo, assim como a legislação brasileira, e que são muitas as irregularidades encontradas em tais processos, irregularidades administrativas, problemas de gestão e também irregularidades contábeis. Diante dos processos

que foram analisados, 50% obtiveram pareceres voltados para a reprovação de suas contas, o que demonstra que as conformidades não estão sendo cumpridas de acordo com o que rege a legislação, e que falta melhorias no setor interno da administração pública para melhor gerir tais contas.

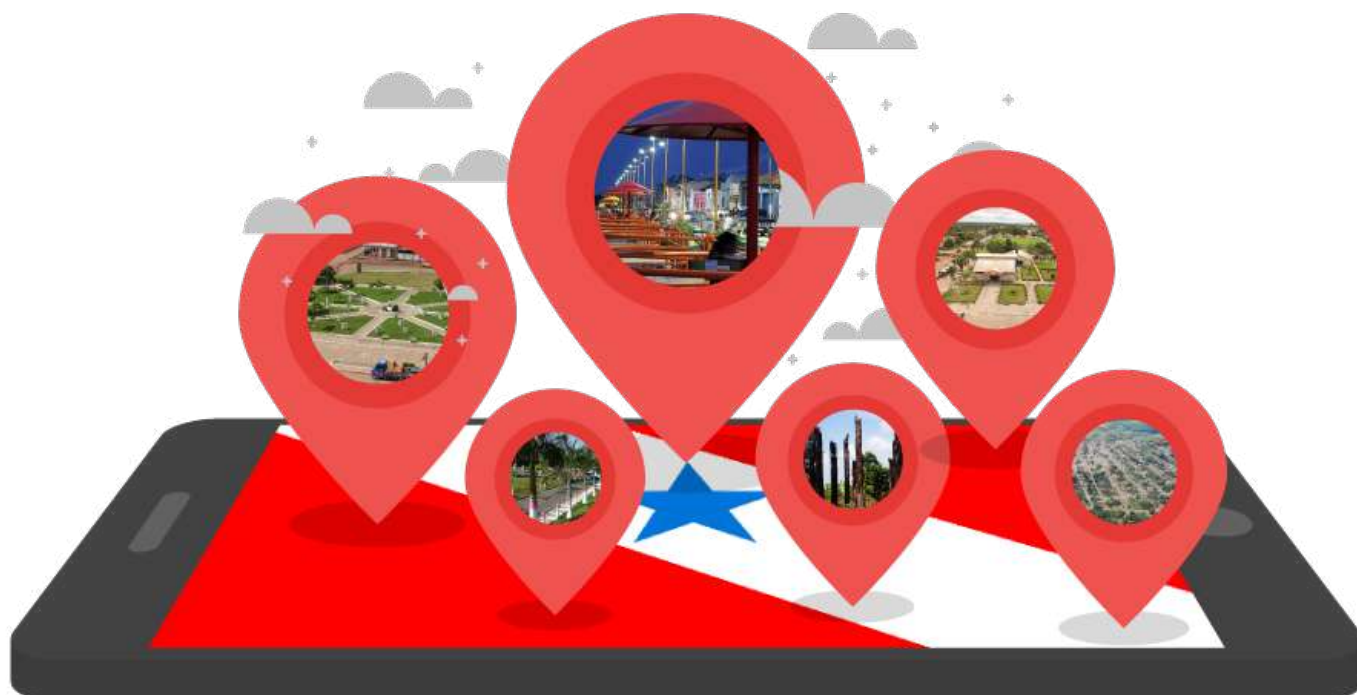
Observou-se também que mesmo aqueles municípios que deixaram de cumprir conformidades importantes dentro de uma prestação de contas, eles obtiveram parecer prévio favorável à aprovação de suas contas com ressalvas, tendo tido punições com multas previstas na legislação, mas que ainda é pouco frente aos danos causados na má administração dos recursos públicos.

Acredita-se que as contas públicas seriam mais bem geridas se houvesse uma legislação mais rígida, em que aqueles que são responsáveis por elas tivessem que passar por testes para verificar se estão de fato aptos a gerir tais recursos e estivessem constantemente em treinamento para melhorar sua capacitação, buscando assim tornar a utilização dos recursos pú-

blicos mais eficiente e eficaz, bem como se tal legislação fosse mais dura em relação a aqueles que se utilizam de má fé para com tais recursos.

Diante das comprovações alcançadas, sugere-se aos pesquisadores interessados em aprofundar estudos sobre o tema deste trabalho; que seja abordada com maior profundidade a importância que este já detectou das contas públicas, bem como que seja estudado o papel dos tribunais de contas dos municípios frente às prestações de contas municipais, pois a sua apreciação deveria ser muito mais rígida, buscando melhorar a qualidade de sua gestão.

Outro tema interessante a ser estudado é o Controle Interno dos órgãos públicos, em especial o Controle Interno das prefeituras municipais por ser a maior unidade gestora por onde passam os recursos públicos. Seria interessante verificar se há um efetivo controle social dos repasses públicos diretos aos fundos municipais ou se a comunidade não participa e não tem acesso à execução e a prestação de contas desses repasses.



## REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Claudiano Manoel de. Gestão de Finanças Públicas: fundamentos e práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal / Claudiano Manoel de Albuquerque, Márcio Bastos Medeiros, Paulo Henrique Feijó da Silva. – 3ª Ed., Volume I – Brasília: 2013.

BOTELHO, Milton Mendes. Manual prático de controle interno na administração pública municipal. /Milton Mendes Botelho./ 2ª Edição./ Curitiba: Juruá, 2008.

BRAGA, Pedro. Ética, direito e administração pública. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2006.

BRASIL. Constituição da república federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> Acesso em: 24/01/2017.

BRASIL, Lei 101 de 04 de maio 2000. Lei de responsabilidade fiscal. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)> Acesso em: 25/01/2017.

FREIRE, Elias; MOTTA, Sylvio. Ética na administração pública: teoria e 640 questões. 3 ed. rev. e atualizada. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

GERMANO, Luiz Paulo Rosek. Programa de direito administrativo I. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2010.

JUND, Sergio. Administração financeira e orçamentária. 3 ed. RJ: Elsevier, 2008.

KOHAMA, Heilio. Contabilidade pública: teoria e prática. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2010.



MARTINS, Sergio Pinto. Instituições de direito público e privado. 9 ed. SP: Atlas, 2009.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. Gestão pública. São Paulo: Saraiva, 2006.

PORTAL DA TRANSPARÊNCIA. Disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br/controlesocial/ConselhosMunicipais>> Acesso em: 10/04/2017.

SANTOS, Clezio Saldanha dos. Introdução a gestão pública. São Paulo: Saraiva, 2010.

TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO PARÁ. Disponível em: <<http://www.tcm.pa.gov.br/o-tcm.html>> Acesso em: 15/02/2017.



**Francisco Teixeira** e **Alexandre Pereira** é Contador. Especialista em Gestão Pública pela DEVRY/PA.



**Leila Márcia Elias** é Acadêmica da Abracicon. Doutoranda em Planejamento e Gestão Regional pelo Naea/UFGA. Mestre em Gestão e Desenvolvimento Regional pela Unita/SP, com Especialização em Sistemas de Informações Gerenciais pela UFPA e Gestão Pública pelo Cesupa/PA.



# Teoria da Agência e Teoria dos Contratos

Por Glaydson Trajano Farias

Nosso *paper* irá tratar de dois assuntos bastante interessantes; a Teoria da Agência e dos Contratos. O primeiro tema tem uma relação íntima com a Economia, mas que foi incorporado pela Contabilidade, uma vez que ela tem por função o estudo da relação entre os dois elementos que se relacionam no ambiente das empresas (Firma), que são o Principal e o Agente. Entenda-se Principal a figura do proprietário ou proprietários e agentes os administradores que são contratados para gerir a firma.

Quando temos a Firma no seu modelo mais simples, em que se figura apenas um único dono, em que além de ser o proprietário ainda realiza a gestão do negócio, não se encontram por questões óbvias conflitos de qualquer natureza. Por mais que equivocada seja a gestão,

não está submetida ou sobre o crivo de nenhuma outra pessoa, ou, mesmo, de uma opinião de terceiros. Assim inexistente conflito a ser solucionado. Diferente disto, nas corporações maiores, temos a figura de mais de um sócio ou proprietários acionistas, e a gestão na maioria das vezes é realizada por terceiros, ou seja, passa-se a ter bem caracterizadas as figuras do Principal, que são os sócios ou acionistas, e os Agentes que são os terceiros contratados para realizarem a gestão do negócio. Neste momento surge a necessidade de se equacionar o conflito oriundo desta relação bilateral onde cabe aos Principais fiscalizarem o bom cumprimento da gestão por parte dos Agentes.

Neste momento surge a Contabilidade como importante instrumento para auxiliar o Principal e os Agentes na mensuração de

resultados avaliando assim o desempenho e podendo definir remunerações.

Jensen e Meckling (1976, p. 5) definem uma relação de agência como “um contrato pelo qual uma ou mais pessoas (o principal(is)) contrata(m) outra pessoa (o agente) para executar algum serviço em favor deles e que envolva delegar, ao agente, alguma autoridade de tomada de decisão” .

Contudo esta relação não é uma relação simples, pois pode e existem vários conflitos que inexoravelmente surgem da maneira como principal e agente se relacionam. Embora estejam imbuídos no mesmo cenário e interesses corporativos, eles por vezes podem e têm diferentes metas e diferentes atitudes com relação ao risco.

Assim a teoria da Agência busca encontrar quais seriam os instrumentos e elementos a se estabelecer contratualmente para regular Principal e Agente, de maneira que se busque, mesmo em meio ao conflito de interesse, um comportamento ótimo.

Desta maneira podemos ter como definição de teoria da Agência, SEGATTO-MENDES, 2001, p.32:

A teoria de Agência trata dessa transferência de riqueza entre principal e agente, ocorrida quando o primeiro delega poderes e autoridade para o segundo tomar decisões, momento em que surge a possibilidade de transferência de riqueza. O cerne da teoria consiste em o principal saber que irá perder parte de sua riqueza e em compensação, procurar conseguir do agente os melhores desempenhos; ou seja, o principal deixa de obter o máximo, para obter o possível dentro das condições colocadas, devido à participação de um administrador profissional. Desse modo, ele passa a procurar meios de entusiasmar o agente à tomada de decisões que impactam positivamente neste possível e, para isso, é fornecido um prêmio ao agente, o que representa um custo de agência.

Diante de todo esse conflito de interesses que a teoria da Agência traz consigo, sur-

ge a figura da Relação Contratual na existência da Firma. E a teoria dos Contratos vem tratar destas questões e também acerca da questão da informação, que é algo importante na empresa.

A empresa não pode ser vista de um modo isolado, apenas centrada na figura do seu Proprietário. Existe no ambiente empresarial um conjunto de diversos atores que não se pode excluí-los dos diversos cenários e situações da vida das empresas. Assim podemos citar como atores de um processo de Empresa os funcionários, acionistas, fornecedores e até o governo é participe deste ambiente empresarial. De toda sorte, as mais diversas relações existentes entre firmas e os diversos atores envolvidos sempre estarão de forma implícita ou explícita presentes nos contratos.

Importante destacar que estes contratos sempre terão que estabelecer uma relação de harmonia entre os contratantes, porque da satisfação inerente à celebração destes acordos é que depende o bom êxito da empresa. Não se pode imaginar em uma relação contratual desfavorável a qualquer das partes que a execução deste seja realizada de maneira satisfatória. Por isso é importante que toda celebração de contrato prime pela sua condição de harmonia.

Além da harmonia contratual, outra variável importante é a questão da informa-

ção. Podemos ter problemas na firma em virtude da informação incompleta e ou da informação imperfeita. A informação imperfeita é aquela cujo teor da informação é sabido por todos os Agentes, porém o trato da informação por meio das diversas ações não é partilhado ou são desconhecidas entre os diversos agentes.

A informação incompleta é aquela em que a própria informação é nebulosa, ou carente de melhores instruções e menos subjetividade. De toda sorte, a ausência desta ou daquela é condição de risco inerente ao bom funcionamento da firma. Neste contexto, a Contabilidade pode e deve ser um elemento primordial para evitar estes tipos de conflitos e assim poder possibilitar a empresa uma melhor relação no custo de Agência e na determinação de seus contratos.

"Como a Contabilidade pode ajudar neste aspecto?", segundo Sunder (1997), são cinco os pontos de ajuda fornecidos pela Contabilidade:

- mensurar a contribuição de cada um dos participantes nos contratos;
- mensurar a fatia a que cada um dos participantes tem direito no resultado da empresa;
- informar os participantes a respeito do grau de sucesso no cumprimento dos contratos;

“ Não se pode imaginar em uma relação contratual desfavorável a qualquer das partes que a execução deste seja realizada de maneira satisfatória. ”





- distribuir informação para todos os potenciais participantes em contratos com a empresa para manter a liquidez dos seus fatores de produção;
- distribuir algumas informações como conhecimento comum (*common knowledge*) para reduzir o custo de negociação dos contratos.

Em suma, é importante que cada ator tenha pleno conhecimento de seu roteiro e tendo este conhecimento possa reconhecer sua importância no contexto geral. É importante que a Contabilidade permita um *feedback* sobre o cumprimento das obrigações pactuadas e além disso externar a todos os atores os aspectos globais, e por fim democratizar e partilhar informações que sejam relevantes e possam de conhecimento comum reduzir custos de Agência.

Para tanto existem ainda alguns empecilhos tradicionais na Contabilidade que dificultam essa melhor participação no resolução destes problemas. Podemos citar:

#### 1. Os Gestores e os Sistemas Contábeis.

Não se prioriza ou, ao menos, não se busca adequar as ferramentas e os sistemas as peculiaridades de cada empresa, como se a Contabilidade gerencial fosse uma ferramenta que sirva a qualquer tipo de situação. Assim não se explora o potencial de informações e/ou soluções que uma aplicação mais individualizada da Contabilidade pudesse dar, além de se utilizar muito de modelos estrangeiros e não se ater a características locais que são importantes na análise das variáveis envolvidas.

#### 2. O Lucro e sua mensuração

Existe na mensuração do lucro uma enorme subjetividade em virtude de poder

atender a diversas e difusas expectativas e interesses. A mensuração do lucro pode sofrer influências externas e internas e com isso é importante que a Contabilidade considere estas hipóteses para poder demonstrar que tipo de situação está se vivendo e suas influências.

#### 3. A Contabilidade e o mercado financeiro

Há uma quase totalidade de relação da Contabilidade Financeira ao mercado de Capitais. No entanto, é preciso que voltemos mais a realidade nacional e possamos aplicar os conhecimentos em realidades mais amplas.

#### 4. O regime de competência

Não só o princípio da Competência, mas todos os princípios contábeis, são e estão para os contratos como condições contratuais amplas e que devem ser observados no momento de suas elaborações.

#### 5. O papel dos auditores

Em um ambiente em que se pode extrair posições antagônicas e subjetivas, o papel do auditor é importante para afirmar a importância da informação contábil e sua relevância para os mecanismos de governança corporativa.

Assim podemos estabelecer a importância da Contabilidade Financeira se inserindo no contexto organizacional e não se vislumbrando sua existência alheia a este contexto, sob pena de distanciamento de sua essência.

#### Referências

- IUDÍCIBUS, Sérgio de.; LOPES, Alexandre Broedel. Teoria avançada da contabilidade. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2012. Capítulo 4.

- JENSEN, Michael C.; MECKLING, William H. Teoria da firma: comportamento dos administradores, custos de agência e estrutura de propriedade. RAE, v. 48. N. 2, abr./jun. 2008.

- LAMBERT, Richard A. Contracting theory and accounting. Journal of Accounting and Economics, v.32, n.1-3, p.3-87, dec. 2001.

- LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2012. Capítulo 2.

- MAGEE, Robert P. G. Discussion of contracting theory and accounting'. Journal of Accounting and Economics, v. 32, n. 1-3, p.89-96, dec. 2001.

- Valmor SLOMSKI, Flávia Zóboli DALMACIO, Amaury José REZENDE. MEDIDAS DE PERFORMANCE COMO DETERMINANTES DE REMUNERAÇÃO DOS GESTORES: MÉRITOS DO GESTOR OU CARACTERÍSTICAS DO SETOR?



**Glaydson Trajano Farias** é Contador, Pós Graduado em Perícia Contábil, Advogado, Empresário Contábil, Ex Vice Presidente de Registro do CRC PB, Ex Presidente do CRC PB, Ex Presidente da Academia Paraibana de CC e Conselheiro CFC.



# Os custos ocultos do crédito comercial

Por Prof. Dr. Stefano Coronella

Tradução Prof. Rodrigo Antonio Chaves da Silva

## Resumo

O crédito comercial se reveste de aspectos fundamentais na economia das empresas. As decisões inerentes à sua concessão indicam uma série de importantes efeitos para os custos, que todavia nem sempre são corretamente percebidos pela direção administrativa. Tais custos são de fato "ocultos", no sentido que não ligam diretamente às dilatações de prazo, mas são qualificados como custos "indiretos" e custos "embutidos" em relação aos prazos dados. Fazem parte das primeiras séries os custos ligados aos financiamentos "posteriores", a perda da oportunidade relativas aos investimentos alternativos, a alteração do equilíbrio financeiro da empresa. Entram em uma categoria secundária os custos de natureza administrativa, os

gastos para os procedimentos de sua recuperação, para eventos de risco, para o desconto antecipado de títulos e para a natureza de incremento dos volumes de estoques. Tal qual se possa imaginar, tais tipos de custos são, pois, extremamente numerosos. Todavia o correto conhecimento dos diversos custos gerados pelos aumentos dos prazos de recebimento, e dos empasses na economia empresarial é essencial para garantir uma ocular e adequada gestão de tão importante variável.

## 1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Em termos gerais, o crédito representa o direito de obter, em um certo prazo, uma determinada soma de dinheiro por parte dos clientes, devedores, entre outros.<sup>1</sup>

As categorias mais importantes são, sem dúvida, relativas aos créditos que surgem provenientes de uma ampliação de tempo concedida aos clientes, no lugar de uma negociação à vista (créditos de caráter "comercial"), e por aqueles que formam objeto direto de negociação (créditos de caráter "financeiro")<sup>2</sup>.

Tal distinção é essencial, obstante, os motivos que determinam o seu surgimento são muito diferentes, e, entre vários, qualquer tipo de crédito obriga a uma diferente representação no balanço, além da sujeição aos diversos critérios de gestão.

Portanto, se reconhece em particular os créditos comerciais, sobre os quais sustenta o presente trabalho. Antes de tudo

1 - Do ponto de vista etimológico, o termo "crédito" deriva do latim "creditum", que quer dizer "coisa confiada". Na sua origem, era portanto estritamente ligado à "coisa", enquanto atualmente assume um significado mais financeiro.

2 - A melhor doutrina econômico-empresarial italiana denominou de forma extremamente diversificada estes dois tipos de créditos, também o sentido das distinções é substancialmente idêntico. Zappa fala de um "crédito concedido" e dos "créditos obtidos" (ZAPPA, 1957. p. 519). Onida os distingue os "financiamentos diretos", dos "financiamentos indiretos" (ONIDA, 1951. p. 140). Ferrero separa os créditos que podem ser "objeto de operação" dos créditos que representam a "condição da operação" (FERRERO, 1958. p. 23). Ceccherelli fala de "créditos de funcionamento" e "créditos de financiamento" (CECCHERELLI, 1939. ps. 136-137). Masini distingue os créditos de "contratualização" dos créditos "de empréstimo" (MASINI, 1963. p. 9).

3 - MANGATIA (1983). p. 4.

se deve enfatizar que, em suas naturezas, eles são “espontâneos”, “elásticos” e “rápidos”<sup>3</sup>.

São “espontâneos”, quando têm relação direta com o montante das transações comerciais e com a extensão das condições de pagamento concedidas. Logo, em consequência do incremento do volume das operações, ou pela extensão do período de crédito, nos quais os diferimentos aumentam automaticamente.

São pois “elásticos”, na disponibilidade financeira que se contrai no tempo, provinda da atividade azidental ordinária, na qual a sua quantidade flutua em função das influências permutativas. Além disso, em correlação com as dívidas comerciais, constitui-se em fatos de elasticidade gerencial, concomitantemente sendo um instrumento para administrar a situação da liquidez, por meio da sincronia das entradas e saídas.

Por fim, têm-se daqueles que são “rápidos”. Isto enquanto salvo raras exceções, ligam-se à compra-venda de bens a breve ciclo de produção (matérias-primas, matérias secundárias, etc., ou mercadorias nas aziendas mercantis), logo caracterizados pela natureza de menores prazos<sup>4</sup>.

Muitos são os fatores que incidem sobre a existência e o tempo da concessão do crédito comercial: esses podem ser subdivididos em duas categorias: exógenos (ou externos) e endógenos (ou internos)<sup>5</sup>.

Os fatores exógenos não são administráveis pela azienda e são ligados, essencialmente, às condições dos clientes ou ao ambiente de referência.

Os fatores endógenos são, ao contrário, originados internamente, na combinação produtiva, logo são volvidos às características estruturais e dinâmicas do organismo azidental.

Obviamente, a combinação dos fatores internos com aqueles externos conduzirá, conforme o caso, à determinação de diversas propensões à concessão do crédito comercial por parte da azienda.

A concessão do crédito comercial gera uma série de custos por conta da azienda concedente: trata-se, todavia, de custos “ocultos”. Os únicos custos evidentes relativos às dilatações do recebimento são de fato gerados pelos devedores, para os retornos explícitos durante o término da operação<sup>6</sup>, embora pelos credores, à primeira vista, a escolha de conceder mais prazo poderia aparecer economicamente sem efeitos.

Acontece que, em muitos casos, tais componentes agregadores de custo vêm disfarçados quando não se tem adequada informação da sua existência. Por outro lado, a concessão de crédito comercial não é ligada diretamente a nenhum tipo de oneração. Produz, portanto, dificuldades não só para quantificar, porém destacar individualmente tais componentes negativos.

Sobretudo, como se entende, isto cria uma situação extremamente perigosa: as escolhas relativas às concessões de diferimento de recebimento produzem riscos, por assim dizer, assumidos, se oneram sem a adequada percepção dos custos que esses comportam, com todos os efeitos negativos ao equilíbrio econômico da combinação produtiva da empresa.

Em outro aspecto, a correta consideração destes custos permite ao setor administrativo formular uma mais eficaz e consciente “política do crédito comercial”, conseqüentemente, por fazer maior mensuração desses fenômenos cujas escolhas permitem eleger os melhores volumes e prazos, conforme a referência de cada cliente específico.

Vale bem observar que os custos “ocultos” relativos à concessão do crédito comercial podem ser reagrupados substancialmente em duas categorias: indiretos e embutidos<sup>7</sup>. A seguir faremos a ilustração completa desses fenômenos.

## 2. OS CUSTOS “INDIRETOS” DO CRÉDITO COMERCIAL

### 2.1. Custos ligados aos “financiamentos posteriores ou derivados”

Com o objetivo de entender a presença de tais custos, é necessário refletir sobre o custo de oportunidade conexo à concessão das dilatações de prazos de recebimento<sup>8</sup>.

Para explicar tal tema, em termos simples, reflete-se sobre o fato que, para relevar estes investimentos, se fazem necessárias fontes de igual montante. Para poder conceder a dilatação, a azienda vendedora é obrigada a recorrer a financiamentos posteriores, evitáveis se a compra-venda fosse contratada à vista<sup>9</sup>.

Com este fundamento, o custo da dilatação concedida tende a coincidir com aquele que tais fontes de financiamentos conseguidas comportam.

4 - O período de diferimento tende a se aproximar daquele ciclo devida do bem objeto da compra-venda. Este é gerado para os “bens de consumo”, nos quais se ressaltam comumente prazos curtos. Todavia, também, nestes casos, podem apresentar exceções, causadas pela sistemática das relações entre clientes e fornecedores que rendem, de fato, carências indeterminadas em virtude da renovação das provisões (Sobre este ponto veja: ARGENZIANO, 1963. p. 446). Além disso, devemos lembrar que no caso particular de negociação de bens, as dilatações de recebimento podem naturalmente se estender.

5 - Para aprofundamentos veja: MERLANI (1956). p. 34 e ss.; FORESTIERI (1975). p. 21 e ss.; DALLOCCIO (2003). p. 23 e ss.

6 - Em todo caso é de fácil compreensão o fenômeno dos lucros implícitos que se embutem nos prazos recebidos. Neste caso o custo do crédito (recebido) é colocado dentro do preço de venda e é indicado por um retorno implícito. Por via de regra, este último, tende a corresponder à existência de um desconto por venda à vista, obviamente conseguido em função da amplitude temporal do prazo dado. Fazemos um exemplo: uma compra-venda prevê o pagamento de 100 euros a 60 dias e um desconto para pagamento à vista igual a 3%. Isto significa que o adiamento a dois meses envolve o pagamento de uma maior soma a título de retorno (implícitos) igual a:  $3/(100-3) \times 100 = 3,09$  euros. A taxa efetiva bimestral corresponde portanto a 3,09%. Considerando que um ano é composto de seis períodos de dois meses, calculando a taxa anual composta:  $\{(1,03) 6 - 1\} \times 100$ . Se obtém uma taxa igual 19,41%. Se o desconto e de 3% fosse obtido por um mês, sua base anual se obteria uma taxa composta absolutamente igual a 42,58%

7 - Uma outra interessante classificação dos custos de crédito é aquela proposta por Dallochio, a qual distingue entre os custos naturais e os custos patológicos. Por mérito veja: DALLOCCIO (2003). p. 120.

8 - Este ponto é bem dissertado na seguinte obra: FORESTIERI (1975). ps. 49 e ss.

9 - Ressalta-se, oportunamente, Onida: “Necessidades típicas do capital derivam também dos investimentos em créditos (...) É útil recordar que o crédito acordado com os clientes para fornecer bens e serviços exige, além disso, comumente, um emprego de capital contínuo, alterável pela complexa entidade, nas dinâmicas de realizações e novos fornecimentos” (ONIDA, 1968. p. 404.)

O ônus relativo funcional está ligado a três variáveis: o tempo de dilatação, o capital investido na operação e a taxa de rentabilidade aplicada. O crescimento de apenas um desses, exige, portanto, um aumento do relativo custo.

Tais variáveis, porém, nem sempre são determináveis com facilidade e precisão<sup>10</sup>.

No entanto, reconhece-se o tempo e esse corresponde ao intervalo decorrido entre a consignação do bem e a prestação do serviço, até a efetiva entrada financeira.

Esse intervalo de prazo vem determinado pelo vendedor e, portanto, de qualquer modo, é notado e administrável. Todavia, o devedor pode atrasar o pagamento: a relação do atraso dos prazos determinados admite, pois, um incremento do custo do crédito a cargo do vendedor. Porquanto, concerne ao capital investido em créditos, dado aos clientes, em uma primeira observação identificá-lo com o montante do crédito concedido com o imposto. Bem se observe, porém, que tal raciocínio é coerente somente em regra de aproximação<sup>11</sup>.

Procedendo-se à decomposição de tal montante nos seus componentes fundamentais, percebe-se de fato que a formação do crédito concedido é referente não a dois, mas ao menos a quatro diferentes grandezas: os custos variáveis, a quota de custo fixos não especificamente imputadas ao produto, e que, por tal, a azienda teria de considerar a margem esperada sobre a transação e o imposto.

Com estreito rigor, portanto, o capital dado deveria coincidir somente com os custos variáveis e o imposto - que são referentes às somas efetivamente gastas diante do específico fornecimento

- enquanto parece controversa a consideração dos custos fixos, que seriam de qualquer modo mantidos, e da margem esperada sobre a venda, que constitui o resultado econômico de tal investimento.

Enquanto se reconhece de fato a taxa de retorno, a questão é ainda muito mais complexa.

Releva-se primeiramente uma notável variabilidade neste campo, devido à presença de numerosas tipologias de financiamentos, as quais se pode conseguir, e as quais correspondem aos diversos "custos" - que podem ser explícitos ou implícitos - para a utilização relativa.

Para título de exemplo recordam-se os seguintes:

- capitais provenientes do empreendedor ou dos sócios com taxas de "risco";
- capitais disponíveis das reservas de lucros;
- capitais provenientes do empreendedor ou dos sócios a título de "crédito";
- capitais destinados aos empréstimos nas instituições de crédito;
- capitais destinados ao empréstimo no tratamento privado;
- capitais provenientes da colocação de empréstimos compulsórios ou outros instrumentos financeiros (somente para alguns tipos de aziende);
- capitais provindos de reservas de capitais temporários, como fundos específicos e doação de pessoas, fundos para gastos e riscos futuros;
- capitais derivados indiretamente pelo levantamento de dívidas ordinárias.

Seja qual for a fonte, se ela é levantada, conduz à sustentação de um determinado

ônus. Desde o custo nulo conectado aos aportes do empreendedor ou dos sócios, frequentemente também a título de capital de crédito<sup>12</sup>, ao custo implícito ligado aos atrasos obtidos, ao custo contratual, aumentado por eventuais onerações acessórias, relativamente aos empréstimos conseguidos no mercado.

Para o fundamental princípio da correlação financiamento-investimento, o passivo que melhor serve a fornecer recursos financeiros ao objetivo de permitir a concessão das dilatações são representados por cobertura de conta corrente ou por outras fontes "rápidas". Neste sentido a taxa de retorno levada em consideração deveria corresponder àquela aplicado a tais tipologias de endividamento.

Trata-se, porém, de uma simplificação, enquanto de tal maneira se tem total conta dos maiores custos de manutenção por efeito da alteração modificada sobre a estrutura financeira aziendale, ponto sobre o qual discursaremos adiante<sup>13</sup>.

## 2.2. Custos ligados à perda de oportunidade, no sentido econômico, relativos aos investimentos alternativos

Recursos vinculados aos diferimentos de prazos comerciais, o vendedor encerra a possibilidade de fazer outros investimentos. Precisamente a efetuação de um confronto ponderado entre o rendimento dos prazos concedidos aos clientes e outros investimentos alternativos.

Neste propósito igualmente é oportuno refletir sobre algumas circunstâncias fundamentais. Primeiramente, para ser homogêneo, o confronto deveria ser efe-

0 - Sobre este ponto de vista veja: DE VITA (1983). ps. 38-41. Sobre a determinação do custo efetivo do crédito de fornecimento se destaca também: MANGATIA (1983). ps. 20 e ss.

11 - Nota do tradutor: aqui o prof. Coronella fala do I.V.A (Imposto sobre o valor acrescentado) que é o imposto por movimentação de circulação, semelhante o nosso ICMS, para evitar complicações e confusões no que tange a questão tributária, colocamos apenas imposto.

12 - O capital próprio, notavelmente, vem remunerado só eventualmente por conta de ágios. Por outro lado o empreendedor ou os sócios podem renunciar a tal remuneração para favorecer o processo de autofinanciamento aziendale. Além disso, frequentemente se contrasta, sobretudo nas combinações produtivas de dimensões modestas, a presença de empréstimos operados pelos mesmos sem lucro ou mesmo com lucros relevantemente inferiores em relação àqueles de mercado

13 - Igualmente é oportuno destacar que no momento do lucro implícito aplicado sobre as procrastinações, se o relativo rendimento, for superior ao custo da dívida financeira, a concessão de crédito comercial poderia constituir absolutamente para a azienda uma atividade conveniente. Mas não é esta a única variável.

tuado entre os investimentos caracterizados por uma mesma taxa de risco. Dado que, sobre as vendas a crédito se tem uma certa alíquota de risco de insolvência, para homogeneidade, juntariam em consideração investimentos contratados com igual nível de risco, enquanto, como se observa, via de regra, um maior risco corresponde a um maior rendimento.

É necessário, pois, subdividir os créditos em frutíferos e infrutíferos, segundo os quais formariam, aos menos, lucros.

Aqueles frutíferos deveriam, além de ser em posteriormente distinguidos em créditos os quais a taxa contratual é “em regra” igual àquela usada no mercado, e os créditos os quais a taxa contratual, não gera “em regra”, um maior ou menor grau em relação ao de mercado<sup>14</sup>.

Definitivamente, os valores creditórios podem reagrupar-se, segundo uma ordem de rendimento crescente, no seguinte modo:

- créditos infrutíferos;
- créditos com utilidade inferior ao de mercado;
- crédito com utilidade igual à de mercado;
- crédito com utilidade superior ao de mercado.

Conforme falado, ter-se-ia o pagamento à vista das relativas somas, que poderiam ser investidas pelo vendedor em investimentos alternativos em taxa corrente de mercado. Nesta derivação que se podem manifestar situações diferenciadas.

A situação “neutra” é representada pela concessão dos créditos com ônus igual ao de mercado. Portanto existe uma substancial “indiferença econômica” das duas

opostas séries de interesses, que, em essência, se anulam.

Nos outros três casos, é evidente, o afastamento, mais ou menos destacado, da ideal situação de equilíbrio.

Especificamente, os créditos com ônus nulo impõem à azienda atender a carência de tempo para poder desembolsá-los, e neste período não geram algum lucro. Existe, portanto, uma “perda de lucro” na mente do vendedor a ser calculado em função da taxa de mercado aplicado aos investimentos alternativos e do período de dilatação (média) concedida.

“ É necessário, pois, subdividir os créditos em frutíferos e infrutíferos, segundo os quais formariam, aos menos, lucros. ”

O caso intermediário entr e os dois precedentes é representado por créditos que englobam retornos implícitos correspondentes a uma taxa inferior em relação àquela de mercado. Também nesta circunstância se originará uma “perda de retorno”, mas em tom menor em relação à precedente, calculável aplicada a diferença negativa entre a taxa implícita e aquela de mercado à quantidade e ao tempo dado.

Para complementar, deve-se expor também o caso no qual a concessão do crédito é favorável, do ponto de vista econômico, para a azienda vendedora.

Isso se manifesta quando a taxa de retorno implícita pelo adiamento resulta superior àquela de mercado. Em tal caso se manifesta, de fato, um “lucro de investimento” que brota pela diferença positiva entre as duas taxas determinadas<sup>15</sup>.

Todavia, reforçamos, a concessão do crédito mercantil quase nunca se reconecta a considerações do tipo estritamente econômica, mas vem efetuada por consideração de uma série de variáveis, sobre as quais, entre outras, frequentemente azienda não pode nem mesmo alterar.

### 2.3. Custos ligados à alteração do equilíbrio financeiro da azienda

As precedentes considerações antes vistas sobre os custos indiretos do crédito, válidas do ponto de vista formal, são incompletas, no momento em que ultrapassam o aspecto global da gestão financeira da combinação produtiva do patrimônio.

Também até o momento, se compara uma perfeita e sincrônica variação das dívidas destinadas a “financiar” a concessão do crédito comercial. Então, se as relativas taxas fossem exatamente “normais”, dever-se-ia de fato ainda refletir sobre o efeito produzido pela consequente modificação da estrutura financeira aziendal<sup>16</sup>. Para explicar completamente tal fenômeno recorremos a uma exemplificação elementar. Hipotetizamos que uma azienda apresente uma situação financeira “ótima”. Destaca-se que isto exige que o custo médio complexo do capital dado à empresa esteja ao nível mínimo.

Dada a circunstância requerida, acontece que a escolha da azienda de conceder uma dilatação do pagamento a um cliente requiera uma alteração de tal equí-

14 - Neste setor, por taxa de mercado, se entende a remuneração dos investimentos alternativos (de igual grau de risco) em respeito à concessão de créditos comerciais.

15 - As considerações aqui expostas em mérito de tratamento dos créditos em função de seus diferentes ônus, estivarem, com as oportunas integrações e modificações de caso, entendidas por CARAMIELLO (1993), ps. 103 e ss.

16 - Em mérito veja: FORESTIERI (1975), p. 50.

brio, portanto inevitável incremento de custos dos financiamentos. E tal prejuízo será tanto maior, quanto mais a situação financeira fique deteriorada devido à concessão de maior prazo.

Por evidência, trata-se de uma situação ideal; dificilmente se deparará com ela na realidade operacional, pela qual as reflexões formuladas tendem a perder significado conforme o caso, em que a azienda se distância do exigido ponto de equilíbrio. É todavia indicativa, mas, nos permita manifestar a presença de um custo invisível que uma combinação produtiva pode manter para alimentar a concessão do crédito mercantil<sup>17</sup>.

### 3. OS CUSTOS “EMBUITOS” NO CRÉDITO COMERCIAL

#### 3.1 Maiores custos de natureza administrativa

A concessão de crédito provoca maiores custos de caráter administrativo (relativos à estrutura, utensílios, pessoal, material de consumo, etc) que a combinação produtiva deve sustentar para garantir o cuidado, a coordenação e o controle dos prazos concedidos<sup>18</sup>.

Em princípio, portanto, o montante dos custos de administração entrariam no fluxo das seguintes variáveis: o número de clientes para gerar, os tipos, a quantidade das transações que intervêm mediamente com cada cliente, a frequência dos casos, as insolvências, as cobranças e contenções.

Na prática, todavia, depara-se frequentemente com uma substancial independência de tais custos em relação ao montante

unitário dos créditos, e em relação ao número dos clientes fiéis.

Na maior parte dos casos, de fato (pensa-se nas estruturas, aos instrumentos, no pessoal, etc.), estes dispêndios assumem uma configuração “de salto”<sup>19</sup> ou seja, ligada ao suprimento de determinados volumes dos maiores prazos, exige-se “um grau escalar” de custo, portanto um incremento de gastos conectado a sua gestão.

Na hipótese mais desfavorável, o incremento do volume dos créditos concedidos poderia render-se necessária preparação de um negócio específico ou suplementar em relação àqueles já realizados, com amparo de instrumentos adequados e pessoal qualificado.

Nesse sentido, igualmente, para que se possa evitar investimentos do tipo estrutural, poder-se-ia de fato requerer o levantamento de pessoal, os quais possam se ocupar especificamente de tal problema, isto é, que apoiem àqueles do mesmo setor<sup>20</sup>. Sobre este caminho, portanto, a azienda não conviria a conceder prazos além de um determinado limite, sob pena de criação de custos futuros.

Mas, o que se quer ressaltar novamente é que as motivações não são apenas econômicas que impelem uma azienda a tomar tais decisões.

#### 3.2. Custos ligados às indagações para mensurar a fidelidade da clientela

A mensuração da fidelidade da clientela pode ser ligada a organismos externos, nos quais o relativo custo será representado por uma perda “evidente”, inserida

na parte econômica, ou seja, deverá ser gerida internamente.

Nesta última circunstância a azienda pode recorrer a diversas metodologias de pesquisa, as quais são mais ou menos onerosas em função da sua complexidade<sup>21</sup>.

Por outro lado, deve-se sublinhar, em sede de princípio, que nem sempre existirá correlação direta entre o custo e a segurança dos resultados obtidos, porque não raramente tais instrumentos podem conduzir a conclusões esdruxulas.

Em todo o caso, a sua difusão diante dos operadores é bastante limitada: sobretudo as metodologias mais sofisticadas (e portanto caras) são de fato aplicadas nos “grandes financiadores” como bancos, sociedades financeiras, agências de rating, etc.

Na maior parte das aziende, portanto, funciona muito mais a sensibilidade do empreendedor/administrador, ou, além disso, as técnicas mais simples como as “análises gerais”.

Dada a impossibilidade de fornecer resultados inequívocos é adequado ressaltar o custo de oportunidade, como recurso às metodologias/serviços mais refinados, que podem, pois, convergir somente para volumes de créditos extremamente elevados<sup>22</sup>.

#### 3.3. Custos ligados ao procedimento de recuperação de créditos

No caso dos créditos de difícil recuperação, é útil manter o dispêndio para dirigir os procedimentos de recuperação das importâncias devidas consistindo essencialmente em pedidos de processos legais.

7 - Ocupa-se, de tais reflexões, sem dúvida orientadoras; de qualquer modo necessitam elas de posteriores aprofundamentos quando a equação financeira azidial é muito complexa, e subentende uma série de relações com outras dinâmicas e variáveis, cujos efeitos são extremamente difíceis de mensurar. Para aprofundamento sobre argumento veja: AMADUZZI (1953). ps. 178 e ss.; GIANNESI (1982a), ps. 13 e ss. É útil consultar simplesmente: FERRERO (1981). ps. 27 e ss.

18 - Por este motivo, muitas empresas preferem confiar a terceiros – ao encargo de sociedades de factoring – a gestão dos créditos comerciais, entre outros motivos o de substituir tais custos “embuidos” com gastos explícitos concedidos ao serviço recebido. O serviço pode limitar-se ao simples recebimento (“maturity factoring”) ou mesmo prever também o desconto de uma parte do montante (“conventional factoring”). Neste último caso se pode além disso fazer recursos pelo factoring “após liquidação”, cujas aziende cedentes transferem o risco de insolvência sobre a sociedade de factoring, a qual renuncia a ação de compensação seguida da eventual inadimplência do devedor. Porém, obviamente, os custos de gestão do serviço crescem, talvez relevantemente. Para aprofundamento dos diversos tipos de componentes de custo que venham debitados pela sociedade de factoring, para o serviço prestado (custo de instrução, comissão de factoring e de “plusfactoring”, custos de “handing”, taxas, custos para a recuperação das informações, etc.), se aconselha consultar: CORONELLA (2003). ps. 163-164.

19 - Por custos “fixos”, enfatiza-se, que se entendem aqueles custos que não variam com a variação da produção. Por custo “de escala” ou “a saltos”, também como sprungkasten (caixa de salto) se entendem o contrário “aqueles (...) custos que têm a propriedade de ser, em determinados limites, independentes do grau da atividade e de se elevarem além desses, uma “escala” até relacionar um novo limite superior o qual permanecem fixos para um certo intervalo de tempo” (GIANNESI, 1982b. p. 20). Tal configuração de custo foi ilustrada primeiramente por Schmalenbach. Em menção veja: SCHMALENBACH (1956). ps. 57-59.

20 - Uma alternativa, não muito rara, é representada pela substituição do programa para controle eletrônico de gestão dos clientes, utilizando um muito mais sofisticado, ou mesmo a sua implementação caso a empresa seja desprovida dele.

21 - Os modelos de previsão das insolvências podem ser distintos dos modelos “teóricos” e modelos “empíricos”. Somente estes últimos têm tido uma aplicação concreta e podem ser subdividir em modelos tradicionais simples (análises gerais, técnicas de pontuação), modelos tradicionais complexos (análise de balanços por índices), modelos tradicionais evoluídos (análise unilateral, multivariada, técnica dos principais componentes), modelos evoluídos (análise RPA – Recursive Partitioning algorithm (algoritmo de decomposição repetitiva), neurais, algoritmos, genéticas, focais). Para algumas reflexões de tais argumentos leia: CORONELLA (2009). ps. 503 e ss.

22 - O pensamento de Ferrero específica, justamente, sobre o custo de informação: “(...) deve obviamente ser relevado ao valor da ordem (para os novos clientes), e/ou para a “cifra do negócio”, reunindo no ano com os clientes singulares (trata-se de clientela “nova” além daquela “de costume”). Por outro ângulo “economias imprudentes” nos aludidos gastos podem se traduzir em mais custosos “dispêndios dos créditos” (FERRERO, 1981. p. 332).

Também, neste caso, tal atividade pode ser terceirizada<sup>23</sup> – e pois comportar um custo explícito – ou mesmo ser gerida internamente; neste caso, exigirá custos ligados ao pessoal, ao investimento das estruturas e às conexões materiais.

As operações para evoluir o recebimento, ou as relativas ações para recuperar os créditos, são diferentes de acordo com o grau de sua “maturação” que estão “em atraso” e podem, portanto, guiar-se segundo um esquema de “danos” crescente em operações de “gestão de cobrança”, operações “pré-litígio”, e operações de “litígio”.

### 3.4 Custos por perdas ligadas a determinadas ocasiões de riscos

Trata-se de custos (perdas) conexos, em primeiro lugar, à concretização de alguns riscos intrínsecos à concessão do crédito comercial e, em particular, à insolvência total ou parcial, portanto, à incapacidade de recebimento por parte do devedor.

Vale observar, todavia, que o recebimento só “parcial” das quantias (e portanto às relativas perdas) pode também não ser imputável exclusivamente à impossibilidade de fazer frente ao próprio investimentos por parte do adquirente.

Destarte, pode subsistir um acordo entre as partes que conduzem a uma contração parcial (então, ligado a descontos, abonos, prêmios e outros congêneres).

Mas custos exatamente análogos a estes podem gerar-se diante de comportamentos anormais por parte dos clientes quando apropriam, arbitrariamente, das somas, talvez modestas, a títulos de abonos, descontos e arredondamentos.

Além disso, um recebimento parcial se pode comparar na presença de créditos



avaliados em moeda estrangeira em relação à natural oscilação das relações dos valores de divisa nacional e aqueles expressos no crédito. Especificamente, pode efetuar-se uma menor entrada financeira seguida de uma “perda de câmbio”, na hora que a moeda, na qual é expressa, sofra uma depreciação em respeito à moeda nacional.

A diferença do atraso no pagamento, suporta a manutenção de alguns gastos inerentes ao financiamento por maior prazo. Ademais a falta ou parcialidade da entrada financeira incide por outro lado, além de impactos sobre o réditio, também sobre o patrimônio, com efeitos depreciativos para uma importância igual àquele do não pagamento.

Com particular referência aos casos da insolvência de toda espécie, recorda-se que a azienda pode se garantir contra tais eventualidades estipulando expressamente apólices seguradoras – que comportam a situação de um custo explícito – ou mesmo mediante as formas de autoproteção. Estas podem ser tipo genérica, ou seja, feitas mediante guardas de lucros líquidos a reserva, igualmente do tipo específico, aquelas que efetuariam acantonamentos próprios a fundos de risco.

Neste último caso, produz-se um outro tipo de custo explícito – mas de caráter “não monetário” – ligado à perda do valor que sobre os créditos vem sendo utilizada sistematicamente conforme cada exercício administrativo para ter conta da presumida não cobrança de seu montante<sup>24</sup>.

Além disso não deve ser transportado posterior custo que a azienda teria no momento que devesse recorrer a um financiamento para acobertar suas necessidades gerais por conta do atraso do recebimento de crédito. Nesta circunstância se manifesta um verdadeiro e próprio “suprimento de lucros”, obviamente passivos, por conta da azienda.

Enfim, vale a pena evidenciar que todos os custos/perdas lembrados ligados à insolvência total ou parcial do atraso nas entradas financeiras vêm quando azienda tenha transferido os relativos créditos a uma sociedade *factoring* com a cláusula “após o pagamento”. Nesta circunstância, de fato, toda perda está a cargo da sociedade de *factoring*, e a azienda cedente “transforma” os custos ligados a tais eventos de risco, em um gasto certo e determinado, representado pelas comissões à entidade de *factoring*.

### 3.5 Custos ligados à realização antecipada dos créditos

A azienda pode decidir, por diversos motivos, em descontar antecipadamente os próprios créditos comerciais. Isto pode ocorrer mediante diversas formas técnicas, conforme os créditos sejam “simples”, ligados a entradas bancárias ou garantidas por câmbios: em todo caso a azienda virá antecipada por uma soma líquida dos lucros no desconto. Talvez a realização antecipada possa ser concordada também com os clientes os quais, diante disto, usufruiriam de um desconto no devido preço<sup>24</sup>.

23 - No caso de transferência de crédito a uma sociedade de *factoring* tal serviço é mantido pela mesma.  
24 - Para aprofundamentos veja: FERRERO (1981), ps. 335-336 e CORONELLA (2003), ps. 159 e ss.

Logo, recorrendo a uma destas soluções, é lógico que se deverão sustentar os custos induzidos pela operação de descontagem para obter a disponibilidade imediata pela relativa liquidez.

Por outro lado, deve-se destacar que uma escolha de tal matiz não pode ser medida em relação à problemática (e ao custo) dos financiamentos posteriores (veja parágrafo 2.1). Neste ponto de vista, a realização antecipada do crédito poderia totalmente suscitar algumas “economias”, compreendendo o grau de necessidade, e o relativo custo dos “financiamentos posteriores”, em consequência do que as entradas antecipadas podem se reduzir. Em nível de princípio, portanto, se o custo suportado para a extinção antecipada é inferior àquele que estaria nos financiamentos ulteriores, a extinção e o contextual reembolso dos financiamentos derivados teriam totais efeitos positivos sobre a economia aziendale. Todavia, trata-se de um raciocínio válido só em linha teórica. De regra, não é interessante rapidamente proceder ao desembolsos dos financiamentos obtidos, os quais tendem a se mostrar, segundo as suas características, em prazos mais ou menos rígidos.

### 3.6 Custos ligados ao incremento dos volumes de estoques

Em uma azienda “comum” os diferimentos de pagamento, sobretudo, se retêm a melhorias, em respeito àquelas praticadas pela concorrência; implicam frequentemente um incremento dos volumes de estoques, portanto, relativos custos de gestão.

Bem se observa que se trata de um custo menos apreciável do que os anteriores, embora bastante recorrentes. Por outro lado, a concessão de crédito via de norma favorece ao incremento das vendas, o qual, por sua vez, conduz a um acrés-

cimo do volume da reserva que permita a satisfazer melhor a questão da inclusão pertinente às dilatações de prazo de recebimento.

### 4. Considerações conclusivas

A concepção do crédito comercial bem evidenciado destaca o surgimento de inúmeros custos ocultos por conta do concedente, de caráter indireto e embutido:

As relativas escolhas não pode porém embasar-se somente sobre considerações do tipo econômico.

Em realidade, cada azienda, dentro do possível, pode ter mais ou menos concebível uma “política” de crédito comercial - estabelecer, isto é, um conjunto de critérios gerais a serem seguidos em via de regra das relações com a clientela.

Entre estes o dado econômico representa apenas uma das variáveis a serem consideradas, e, não menos importante, esse vem frequentemente sacrificado por agregações de outras finalidades prioritárias.

Sem dúvida, as decisões relativas à concessão de crédito geram uma série de efeitos seja de caráter “direto” ou “indireto”.

Os primeiros constituem à consequência direta e imediata das escolhas realizadas pela direção aziendale. Ademais, algumas das quais muito importantes, produzem-se indiretamente – e talvez inconscientemente – agindo sobre as variáveis das dilatações de prazo.

Os efeitos “diretos” vão corroborados da variação do volume dos créditos comerciais, o que exige como consequência também, uma modificação qualitativa do capital circulante.

Os efeitos “indiretos” ou “imediatos” se reconectam, ao contrário, à mudança no volume do faturamento – o qual se reflete sobre a existência dos prazos – no grau do lastro e das dívidas de fornecedores<sup>25</sup>.

Tal “política”, em via de regra, deve tender à maximização das vendas, à minimização dos vários custos ligados à concessão dos prazos comerciais e, em particular, nas perdas por não recebimento, nos custos de gestão do aludido crédito, e na redução do custo dos investimentos creditícios.

Todavia, como é natural, trata-se de objetivos comumente em contraste entre si, no sentido de conseguir que cada um de-

Figura 1: Custo oculto dos créditos comerciais para o concedente

Custos indiretos	Custos embutidos
Custos ligados aos “financiamentos posteriores” necessários para compensar os maiores “investimentos” (parágrafo 2.1)	Maiores Custos de natureza administrativa (parágrafo 3.1) Custos ligados às tentativas de mensurar a fidelidade da clientela (parágrafo 3.2)
Custos relativos aos custos de oportunidade em sentido econômico, relativos aos investimentos alternativos (parágrafo 2.2)	Custos ligados aos procedimentos de recuperação dos créditos (parágrafo 3.3) Custos por perdas ligados a determinados eventos incertos (parágrafo 3.4)
Custos “invisíveis” ligados à alteração do equilíbrio financeiro da azienda (parágrafo 2.3)	Custos ligados à realização antecipada dos créditos (parágrafo 3.5) Custos ligados ao incremento dos volumes de estoques (parágrafo 3.6)

Fonte: *Elaboração própria.*



les conduza a um distanciamento (o custo e a venda com o prazo).

Por este motivo, as escolhas supra devem ser realizadas em uma ótica ordenada e estudada, de modo a atualizar as diversas exigências, contribuindo favoravelmente para a consecução do equilíbrio econômico imprescindível na dinâmica do tempo.

Alguns objetivos deverão, portanto, ser sacrificados para anuir na finalidade de outros pontos decisivos dessa atividade.

Por evidência, pode-se gerar um incremento do faturamento ampliando-o – quantitativamente e qualitativamente – nos prazos de recebimento.

O volume das vendas tenderá, portanto, vir a crescer devido à ampliação dos prazos dados, então:

- surgirão novos clientes; e
- estimularão, dentro de limites, maiores volumes de compra por parte dos clientes preexistentes.

Além disso, tais efeitos, sem pontos positivos, são quase sempre equilibrados por uma pequena piora da rentabilidade e da situação financeira.

Com o incremento do aumento dos prazos, e sobretudo pelo números dos clientes, haverá uma tendência à manifestação antes de tudo com perdas de cobranças, além do atraso nos recebimentos.

Além disto, existe um acréscimo dos custos pela gestão carteira de clientes.

A carência aumentada dos créditos pode exigir igualmente uma expansão da necessidade financeira, a qual conduz a uma sustentação das despesas para o financiamento daqueles investimentos.

Se essa carência não for adequadamente planejada, pode além disso provocar

graves tensões no âmbito da liquidez, e causar, em definitivo, uma alteração do equilíbrio financeiro empresarial.

Concluindo, agir sobre o aumento dos prazos, a fim de incrementar as vendas para conseguir uma maior rentabilidade, poderia, portanto, causar efeito totalmente oposto àquele que se procura: uma diminuição da vitalidade complexa do sistema patrimonial. Necessário é, porém, operar pelas escolhas que podem simetrizar as diferentes exigências e resultados compatíveis com os diversos objetivos adequadamente descritos.

A dilatação dos prazos dos créditos, por exemplo, não deveria ser indiscriminada, todavia, a privilegiar somente os melhores clientes.

Contudo, concerne que aqueles clientes novos deveriam aceitar exclusivamente os que comprem volumes determinados garantidos pela fidelidade, sem muitos minuciosos questionamentos, que geram muitos custos frequentes e a eles desagradam.

Igualmente, dever-se-ia descartar aquelas políticas que, aceitando um crescimento do faturamento com rarefeitas repercussões nos custos de gestão do crédito e sobre as perdas do não recebimento, conduzem a um investimento financeiro não sustentável no âmbito da combinação produtiva do patrimônio.



**Prof. Dr. Stefano Coronella** é professor de Economia Aziendale na Universidade "Parthenope" de Nápoles (Italia), onde ensina as matérias de contabilidade geral e história da contabilidade. É diretor da Revista Italiana de Contabilidade e Economia Aziendale ("Rivista italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale"), e das colunas de história e notas sobre o passado da Editora Rirea.



**Prof. Rodrigo Antonio Chaves da Silva** é Contador, professor universitário, analista e perito judicial, ganhador de prêmios de pesquisa científica, imortal da Academia Mineira de Ciências Contábeis, membro da escola do neopatrimonialismo, escritor autor de livros, artigos de contabilidade, e poeta.

#### REFERÊNCIAS

- AMADUZZI, Aldo (1953). L'azienda nel suo sistema e sull'ordine delle sue rilevazioni. Torino: Utet.
- ARGENZIANO, Riccardo (1963). Il finanziamento delle imprese industriali. Milano: Giuffrè.
- BRUNETTI, Giorgio; OLIVOTTO, Luciano (1992). Il controllo del capitale circolante. Torino: Utet.
- CARAMIELLO, Carlo (1993). La valutazione dell'azienda. Prime riflessioni introduttive. Milano: Giuffrè.
- CECCHERELLI, Alberto (1939). Il linguaggio dei bilanci: formazione e interpretazione dei bilanci commerciali. Con appendice sul trattamento fiscale dei bilanci. Firenze: Le Monnier.
- CORONELLA, Stefano (2003). Il credito commerciale nell'economia dell'azienda. Profili gestionali e di bilancio. Milano: Giuffrè.
- CORONELLA, Stefano (2009). I modelli di previsione delle crisi aziendali: alcune riflessioni, em: "Rivista italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale", nº 9-10.
- DALLOCCCHIO, Maurizio (2003). La gestione del credito commerciale e il credit manager. Milano: Egea.
- DE VITA, Ettore (1983). La gestione del credito commerciale. Vendita, amministrazione, finanza. Milano: Etas libri.
- FERRERO, Giovanni (1958). La clientela nell'analisi delle vendite: problemi di valutazione. Milano: Giuffrè.
- FERRERO, Giovanni (1981). Finanza aziendale. Milano: Giuffrè.
- FORESTERI, Giancarlo (1975). Il credito mercantile. Milano: Giuffrè.
- GIANNESSE, Egidio (1982a). L'equazione del fabbisogno di finanziamento nelle aziende di produzione e le possibili vie della sua soluzione. Milano: Giuffrè.
- GIANNESSE, Egidio (1982b). Il "kreislauf" tra costi e prezzi come elemento determinante delle condizioni di equilibrio del sistema d'azienda. Milano: Giuffrè.
- MANGATIA, Deanna (1983). Il Costo del credito indiretto di fornitura. Milano: Giuffrè.
- MASINI, Carlo (1963). La dinamica economica nei sistemi dei valori d'azienda: valutazioni e rivalutazioni. Milano: Giuffrè.
- MERLANI, Carlo (1956). Il credito mercantile. Milano: Giuffrè.

# Sérgio de Iudícibus

**P**rofessor do mestrado da PUCSP, é membro do Conselho Curador da Fipecafi e professor emérito da FEA/USP. Foi *visiting professor* da Universidade de Kansas, EUA; ex-diretor da FEA/USP; é autor de vários livros e dezenas de artigos na área de Contabilidade Gerencial e Teoria da Contabilidade. Recebeu inúmeros prêmios e honrarias pela sua atuação: duas vezes Contador do Ano, pela Anefac; Professor Notável pelo CRCSP, Medalha Hilário Franco, também pelo CRCSP, Doutor Honoris Causa, pela Fecap e outros.



## Biografia:

Sérgio de Iudícibus nasceu na cidade de Bari, Itália, em 25 de setembro de 1935. Aos treze anos migrou para o Brasil acompanhado de seus pais. Naturalizou-se brasileiro, apaixonou-se pela Sociedade Esportiva Palmeiras e se casou com Ely Federico de Iudícibus, com quem teve dois filhos: Paulo Sérgio e Renata.

Iudícibus começou a frequentar a Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP) já no cursinho ministrado no âmbito da Faculdade. Graduiu em 1961 e, a partir de então, sem nunca ter imaginado, tornou-se professor titular, chefe de Departamento de Contabilidade e Atuária e Diretor da FEA e ascendeu à láurea máxima da Faculdade: o título de Professor Emérito.

Filho de pai contador e mãe economista, o professor Iudícibus nunca questionou sua vocação para a Contabilidade, afirmando que, em seu tempo, a profissão, apesar de pouco reconhecida, sempre lhe garantiu o sustento e a possibilidade de estudar.

Como profissional da Contabilidade, especializou-se nas seguintes áreas: Teoria da Contabilidade, Contabilidade de Custos, Contabilidade Gerencial, Contabilidade Internacional, Métodos Quantitativos Aplicados à Contabilidade (Contabilometria).

É autor e co-autor de livros de grande utilização por docentes e discentes de cursos de Contabilidade, Economia e Administração. Entre os quais: "Contabilidade Introdutória", o maior 'best-seller' da disciplina; "Análise de Balanços e Teoria da Contabilidade"; o livro mais usado até hoje entre alunos da graduação e pós-graduação da disciplina de Teoria da Contabilidade, e "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações", contribuição marcante para a comunidade contábil.

À frente da direção da FEA, no período entre 1979 e 1983, Iudícibus promoveu diversos concursos para Professor Titular; semeou a ideia de período integral para os alunos e professores; e estimulou a produção da história da FEA com a organização em dois volumes da obra "História da Faculdade de Economia e Administração de

São Paulo 1941/1981", produção executiva da professora Alice Piffer Canabrava. Em 1982, participou da lista sêxtupla indicada pelo Conselho Universitário para Reitor da USP e alcançou a segunda colocação.

Em sua vida de magistério, Iudícibus foi ainda coordenador da Pós-Graduação da EAC, professor visitante na Universidade de Kansas, EUA, conferencista nas universidades de New Mexico e Illinois, EUA, e de Pisa, Itália.

Ademais, ao Prof. Dr. Sérgio de Iudícibus foi conferido, no ano de 2004, o título de Professor Emérito da FEA. Prêmio recebido com modéstia e orgulho: "Espero ser digno disso no futuro; sou jovem, ainda!". Também foi condecorado duas vezes Profissional do Ano pela Associação Nacional de Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade (Anefac) em 1988 e 1999; homenageado com a Medalha Joaquim Monteiro de Carvalho, pelo Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo, em 1998.



Fotografe o QR code e confira a biografia completa de Sérgio de Iudícibus



# Elias Dib Caddah Neto

**A** Elias Dib Caddah Neto, um dos nomes mais atuantes da sociedade contábil brasileira, tem uma trajetória profissional ampla que o levou ao momento atual de sua carreira. Elias é natural de Teresina-Piauí, bacharel em Ciências Contábeis, mestre em Controladoria e Contabilidade (USP) e professor da Universidade Federal do Piauí (UFPI). Ocupou a chefia do Departamento de Ciências Contábeis e Administrativas da UFPI (2012-2015) e atualmente é presidente da Academia Piauiense de Ciências Contábeis (Apicon). Confira a entrevista concedida à Abracicon Saber:

“O profissional da Contabilidade se preocupa tanto com as obrigações assessorias quanto com a gestão empresarial.”

**1) A partir de sua experiência como presidente e participante da história da Academia Piauiense de Ciências Contábeis (Apicon), quais lições você destacaria como importantes para o fortalecimento da classe contábil em nosso País?**

Sem dúvida alguma, afirmo que o fortalecimento da classe contábil passa pela Educação. O profissional da contabilidade tem um papel fundamental no desenvolvimento econômico e social do nosso País. Por meio das informações que são produzidas, a Contabilidade atua como auxiliar no processo de tomada de decisão e combate à corrupção — informação esta que precisa ser precisa e tempestiva. O profissional da contabilidade se preocupa tanto com as obrigações acessórias quanto com a gestão empresarial. Desta forma, ele precisa se manter atualizado, buscando sempre a qualificação por meio de cursos de pós-graduação, palestras, seminários, cursos em EAD, dentre outros. Só assim estará sempre atualizado diante das inúmeras mudanças que o mercado nos impõe.

**2) Ao iniciar seu trabalho na Apicon, o senhor afirmou que, desde os primórdios, o Estado do Piauí apresenta uma importância muito forte para o estudo das Ciências Contábeis de modo geral. Como o senhor enxerga esse cenário nos dias atuais? De que forma o profissional piauiense vem atuando nas causas de interesse contábil?**

A Contabilidade é tão antiga quanto o homem pensa. O saudoso Antônio Lopes de Sá já citava o Piauí em suas Teorias Contábeis e o Estado possui uma importância muito forte para o estudo das Ciências Contábeis. Cientistas afirmam que o *homo sapiens* já demonstrava algum tipo de conhecimento contábil e há registros comprovados por pesquisas realizadas na França que os homens mais antigos das Américas foram encontrados no Brasil, no município piauiense de São Raimundo Nonato.

É neste contexto que a Apicon tem a responsabilidade de honrar a história e

resgatá-la para que possamos construir uma entidade que incentiva e contribui com a pesquisa e a produção científica na área contábil, além de promover o desenvolvimento da Ciência Contábil.

**3) Mantendo os objetivos de promover a valorização educacional, cultural e a profissão contábil; além de mobilizar ações diversas em prol da sociedade, quais os planos da Abracicon para o decorrer do ano de 2018? Há novos projetos em desenvolvimento?**

Sim. Estamos sempre planejando novos projetos para levar o conhecimento à classe contábil. Um destes é o Cine Contábil Abracicon, que viajará a diversos municípios do nosso Estado e que tem sido apresentado em universidades e faculda-

des. Fizemos um grande lançamento em um cinema de Teresina e já o exibimos no município de Parnaíba. Esta é uma excelente oportunidade para discutirmos a profissão e um incentivo a todos nós. Outro projeto que vamos realizar neste ano é a publicação de um livro que terá a participação dos acadêmicos e é fruto de pesquisas realizadas. Estamos planejando também a realização do 2º Encontro das Academias de Ciências Contábeis, em que procuramos envolver as Academias de Letras e demais Academias Temáticas.

Além destes projetos, mantemos as tradicionais palestras e cursos destinados à classe contábil. Estamos sempre de olho nas exigências de mercado para qualificação dos profissionais e estabelecemos uma perene proximidade com as IES, os docentes e os estudantes, com o intuito de fomentar a pesquisa e estimular a publicação de artigos científicos.

**4) Como o senhor enxerga o trabalho elaborado pela Academia Brasileira de Ciências Contábeis (Abracicon) como promotora da união entre a classe contábil nos diversos estados do País?**

O trabalho que a Abracicon vem realizando é de grande importância, não só para a nossa classe, mas para sociedade como um todo. Não existe prática sem a teoria e teoria sem a prática. A Academia Brasileira fortalece e contribui com a pesquisa e a produção científica na área contábil e, desta forma, com o desenvolvimento das Ciências Contábeis, quer seja por meio de publicações científicas e de palestras transmitidas ao vivo, quer seja pela parceria com o Conselho Federal de Contabilidade e com a Fundação Brasileira de Contabilidade na promoção de grandes eventos. Somando-se a isso temos diversos projetos que envolvem o profissional da contabilidade. Podemos citar como exemplo mais recente o Termo de Cooperação Técnica assinado entre o CFC/ Abracicon/FBC e o Conselho Nacional de

Controle Interno (Conaci) com a finalidade da participação dos profissionais da contabilidade no efetivo controle social. Esta é apenas uma demonstração de que entidades representativas unidas em torno de um bem comum promovem o fortalecimento da classe contábil como um todo.

**5) Como o senhor pretende desenvolver o seu trabalho a favor da classe contábil nacional agora que faz parte do quadro de contadores da Câmara de Desenvolvimento Profissional do Conselho Federal de Contabilidade (CFC)?**

Com a globalização, vivemos novos tempos na Contabilidade. Novos desafios, informações e obrigações fazem com que, diariamente, precisemos sair da nossa zona de conforto. O professor, o empresário contábil, o contador governamental, o auditor, o perito e quaisquer outras áreas em que o profissional atue, fazem-se necessários a renovação e o aprimoramento dos conhecimentos adquiridos para que se possa prestar um serviço com excelência. E o CFC, por meio da Câmara de Desenvolvimento Profissional, não tem medido esforços para oferecer aos profissionais as oportunidades necessárias na busca desta qualificação. Pretendo somar minhas experiências como docente, pesquisador e profissional às dos demais membros e colaboradores daquela Câmara, aliado aos Conselhos Regionais, para que possamos fazer um trabalho voltado para as novas exigências de mercado e assim continuarmos com o trabalho de fortalecimento e valorização profissional.

**6) Quando o assunto é Desenvolvimento Profissional, quais pontos você pode citar como essenciais para as melhorias do conhecimento contábil de cada profissional?**

Nos dias atuais, a Educação Continuada se tornou uma exigência ao profissional que busca excelência em seu trabalho e prestação de serviço. As mudanças acon-

“ O professor, o empresário contábil, o contador governamental, o auditor, o perito e quaisquer outras áreas em que o profissional atue, fazem-se necessários a renovação e o aprimoramento dos conhecimentos adquiridos para que se possa prestar um serviço com excelência. ”



tecem muito rapidamente e temos que estar preparados para elas.

Aos poucos, as diversas áreas de atuação estão sendo inseridas nos programas de qualificação. Isso é importante porque o profissional tem a oportunidade de aprimorar os seus conhecimentos.

Desta forma, a conscientização de que não podemos parar de buscar novos conhecimentos é fundamental para que possamos prestar cada vez mais serviços de excelência.

Hoje está mais fácil adquirir esta qualificação. O Sistema CFC/CRCs, o sistema Fenacon/Sescon/Sescap e a Abracicon/Academias Regionais oferecem diversos cursos e palestras aos profissionais, tanto de forma presencial quanto a distância, além da busca por cursos de extensão e pós-graduação *lato sensu* e *strictu sensu*. O aumento do número de participantes nestes eventos demonstra que o profissional já entendeu que este é o caminho para a valorização profissional.

## **7) Comente um pouco sobre o Programa de Voluntariado da Classe**

### **Contábil (PVCC). Qual a importância da prática do voluntariado para a sociedade?**

Este é uma ação belíssima. É uma honra muito grande coordenar um programa desta magnitude a nível nacional. O PVCC foi criado em 2008 pela então presidente do CFC, Maria Clara Cavalcante Bugarim, que é a atual presidente da Abracicon, e tem como função contribuir com outros agentes voluntários, organizando, registrando, mensurando e avaliando diariamente o papel dos profissionais da contabilidade enquanto fomentadores de ações sociais.

Hoje somos mais de 7.300 voluntários espalhados por todo o Brasil e atuamos nos seguintes projetos: sensibilização na doação ao Funcionário e ao Fundo Nacional do Idoso, Incentivo e participação ativa na criação dos Observatórios Sociais, que são organizações instituídas e mantidas pela sociedade civil, cujo objetivos são promover a adequada e transparente gestão dos recursos públicos por meio de ações de participação e controle social e agir de forma preventiva no fluxo dos processos antes que os recursos sejam gastos.

“ Aos poucos, as diversas áreas de atuação estão sendo inseridas nos programas de qualificação. Isso é importante porque o profissional tem a oportunidade de aprimorar os seus conhecimentos. ”

Temos ainda a Educação Financeira, que busca ações voltadas à sensibilização relacionada ao controle, planejamento e organização das finanças pessoais, buscando orientar o consumo consciente e uso adequado do dinheiro.

Abraçamos o Projeto dos Núcleos de Apoio Contábil e Fiscal – NAFs, um projeto de iniciativa da Receita Federal, vinculados às IES, em que os alunos do curso de Ciências Contábeis terão a oportunidade de prestar atendimento tributário, contábil e fiscal a pessoas físicas e jurídicas, além de fornecer informações e serviços referentes à educação fiscal do contribuinte, unindo a prática pedagógica com ações de cidadania.

E por fim, o CFC foi convidado pela Casa Civil da Presidência da República para integrar o Programa Nacional de Voluntariado - Viva Voluntário. O programa, abraçado pelo PVCC, reúne integrantes do Governo federal, organizações da sociedade civil e de empresas e é coordenado pela Casa Civil.

Este projeto possui um Conselho Gestor e Grupos de Trabalho que têm o compro-

misso de reunir esforços entre Governo, setor privado e Terceiro Setor no desenvolvimento de atividades voluntárias; na integração e convergência de interesses entre voluntários e iniciativas que demandam ações de voluntariado e na participação ativa da sociedade na implementação dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS).

**8) Pensando nas necessidades atuais da esfera política brasileira, como os profissionais da contabilidade podem contribuir para uma sociedade mais justa?**

Em uma época em que a sociedade clama por uma melhor gestão dos recursos públicos, mais justiça social e serviços públicos de qualidade diante dos altos tributos que são pagos pelo contribuinte, o profissional da contabilidade pode contribuir com o crescimento econômico e social do nosso País; no combate à corrupção dos recursos públicos; e na geração de informações para o processo decisório nas empresas públicas ou privadas. Outra contribuição advém dos Observatórios Sociais, que hoje totalizam 126 por todo o Brasil e são abraçados pelo PVCC. Os OS incenti-

vam ações sociais voluntárias empreendidas em todo o País e estimulam a prática da cidadania e o combate à corrupção.

**9) A função do contador já foi diversas vezes questionada mediante o avanço tecnológico. Em sua opinião, quais atribuições fazem do contador indispensável à vida das pessoas e para a economia do Brasil?**

Pesquisas indicam que já estamos vivendo uma 4ª Revolução Industrial, traduzida como revolução tecnológica. Este avanço tecnológico veio nos ajudar e não tomar o nosso lugar. O Brasil adota um padrão internacional de normas contábeis, o que exige do profissional mais reflexão, julgamentos e juízo de valor. Nenhuma tecnologia substitui esses julgamentos, pelo contrário, serve como um auxílio. O profissional continuará tendo um papel cada vez mais importante dentro da organização com tendência até mesmo de ampliação, pois terá múltiplas variáveis para análises, como a questão tributária, gerencial e financeira, entre outras.

O profissional bem preparado dificilmente ficará sem trabalho.

**10) Se pudesse deixar uma mensagem para os estudantes de Ciências Contábeis, futuros contadores, qual seria?**

Vivemos um excelente momento contábil, fruto de conquistas e avanços nos últimos anos. Hoje somos aproximadamente 530.000 profissionais e 300.000 estudantes. Nos últimos anos, o curso de Ciências Contábeis esteve sempre entre os 4 mais procurados em se tratando de matrículas nas Instituições de Ensino Superior. Ainda temos muito que percorrer, mas estamos avançando em passos largos. O estudante deve saber que tem que aproveitar o seu momento, extrair o máximo que puder do professor, aliando teoria à prática, e, principalmente, aperfeiçoando o seu pensamento crítico. É importante ainda aproveitar as oportunidades que surgirem para o aprimoramento do seu saber, colocar em prática o relacionamento interpessoal, o voluntariado, as atividades classistas e proporcionar uma evolução interior e do ambiente ao qual está inserido. Lembrando sempre que o sucesso profissional e pessoal são frutos de muita dedicação, persistência, foco e trabalho. Por conta disso, persistência e resiliência são palavras-chaves para aqueles que desejam estar entre os melhores da Contabilidade.





## PERFIL

# Zulmir Ivânio Breda

**Z**ulmir Ivânio Breda, atual presidente do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), percorreu uma longa trajetória no universo da Contabilidade brasileira até chegar à presidência. Contaremos um pouco da história deste contador e líder. Confira os detalhes da carreira profissional do presidente e uma entrevista exclusiva cedida para a Abracicon Saber.

Fim de 1980 a 1986

1986

1994 a 2013

2014 a 2017

2017 a 2018

Iniciou a trajetória no Sistema CFC/CRCs. Começou a trabalhar como fiscal do exercício fiscal no CRCRS, onde também exerceu as funções de Chefe de Departamento de Fiscalização e Assessor da Diretoria.

Concursado, passou a ser Auditor Fiscal da Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul onde permaneceu durante mais de 30 anos, desempenhando funções diversas.

Paralelamente à atividade de auditor fiscal, foi conselheiro do CRCRS. No Conselho, Zulmir foi vice-presidente de Administração e Finanças, vice-presidente de Controle Interno, vice-presidente de Desenvolvimento Profissional e presidente da entidade.

No CFC, tornou-se conselheiro em 2014, onde assumiu a função de vice-presidente de Desenvolvimento Profissional e Institucional na gestão 2014-2015. Na gestão seguinte, de 2016 a 2017, ocupou a Vice-Presidência Técnica.

Em novembro do ano passado, foi reeleito para um novo mandato de conselheiro – mandato que se encerrará em 2021. Já em janeiro de 2018, foi eleito para a Presidência da maior entidade da Contabilidade brasileira, o CFC.

## 1) Em sua gestão, de que forma o Sr. pretende promover o desenvolvimento do profissional da contabilidade?

**Zulmir Breda** – O desenvolvimento da profissão contábil e, por via de consequência, do profissional da contabilidade, passa por uma série de ações. O fortalecimento do Sistema CFC/CRCs e das demais entidades de classe, como a Abracicon, é uma delas. Precisamos de entidades fortes e atuantes na defesa da nossa profissão e no aprimoramento técnico, científico e cultural do profissional da contabilidade. A adoção de normas de elevado padrão técnico e profissional

também contribui para a melhoria da qualidade do trabalho produzido e, por esta razão, a continuidade do processo de convergência aos padrões internacionais é fator fundamental para o desenvolvimento da profissão.

A continuidade e a ampliação do Programa de Educação Profissional Continuada é outra ação fundamental, pois não há como falar em desenvolvimento da profissão sem a atualização permanente dos profissionais que nela militam. Pretendemos, assim, ampliar o Programa de Educação Profissional Continuada (PEPC) para outros segmentos da profissão, buscando atingir, em breve, o patamar recomenda-

do pelas normas internacionais, estando convictos de que a elevação do padrão de qualidade dos serviços prestados ao mercado depende, em grande parte, do contínuo aprimoramento profissional.

## 2) Com mais de 10 anos atuando no Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, como o Sr. enxerga as necessidades de hoje da classe contábil?

**Zulmir Breda** – A nossa profissão evoluiu significativamente nos últimos anos, tanto no aspecto quantitativo como qualitativo. O problema é que as transformações no mundo dos negócios e nas relações com

os governos ocorreram e ocorrem em velocidade cada vez maior, exigindo uma adaptação constante do profissional para novas realidades, seja nos aspectos regulatórios, operacionais e/ou até mesmo comportamentais.

Precisamos, portanto, oportunizar as possibilidades de adaptação do profissional para enfrentar esses constantes desafios, trabalhando por um melhor ambiente regulatório, pela busca da qualificação contínua e pelo atendimento aos preceitos éticos. Além disso, precisamos ter foco na inclusão de todos os nossos profissionais nas oportunidades de trabalho, por meio do desenvolvimento profissional, estando atentos a todas as inovações, especialmente no campo tecnológico, em que as mudanças são mais frequentes e de maior impacto para a profissão.

### 3) Comente sobre a importância da ética profissional para o desenvolvimento do trabalho do contador.

**Zulmir Breda** – As normas estabelecidas no Código de Ética Profissional do Contador (CEPC) visam estabelecer as regras de conduta que este deve ter em relação aos seus colegas, em relação à classe e suas entidades e, também, na sua relação com os seus clientes ou usuários dos seus serviços. A estrita observância dessas regras de conduta permite ao profissional da contabilidade reduzir o risco de ter proble-

mas no exercício da profissão. Portanto, é responsabilidade do profissional da contabilidade conhecer, aplicar e difundir as normas contidas no CEPC, estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, sob pena de estar sujeito às penalidades previstas no referido código.

O nosso código de ética profissional está alinhado com o código internacional da Ifac e deverá passar por atualizações, a partir das mudanças efetuadas em âmbito internacional, com a edição da norma de conformidade conhecida como *Non Compliance With Law and Regulation* (Noclar, na sigla em inglês). Essas alterações serão sempre precedidas de audiência pública perante a classe, antes de sua implementação.

### 4) Comente sobre a ampliação do Programa de Educação Profissional Continuada (PEPC).

**Zulmir Breda** – Em face das mudanças ocorridas tanto nas normas técnicas quanto nas profissionais, ao longo dos últimos anos, a ampliação do Programa de Educação Profissional Continuada (PEPC) é uma necessidade imperiosa. Além disso, trata-se, também, de uma exigência das normas internacionais de educação da Federação Internacional de Contadores (Ifac, na sigla em inglês), que estabelecem que os profissionais em atividade no mercado devem participar, obrigatoriamente, de programas de atualização técnica.

Há aproximadamente uma década, quando o programa teve início, ampliamos gradativamente o número de profissionais que estão submetidos à EPC e, atualmente, temos cerca de 15 mil profissionais no programa. A próxima etapa que pretendemos implementar é a inclusão dos profissionais que atuam nas organizações contábeis cadastradas no Sistema CFC/CRCs, que são em torno de 63 mil – claro que aquelas que atuam no campo da Auditoria Independente já estão sujeitas ao programa, mas estas são minoria nesse conjunto.

### 5) Sobre a tão falada reforma tributária, o CFC pretende levar mais propostas ao Governo? Qual a sua opinião sobre o assunto?

**Zulmir Breda** – Este tema tem andado na pauta do Governo, no mínimo, há 20 anos, sem que se tenha feito algo de concreto a respeito, salvo algumas alterações pontuais ocorridas na legislação tributária. O CFC possui e já apresentou sua proposta de reforma tributária ao Congresso Nacional e está disposto a discutir o assunto novamente, caso o tema volte à pauta do Governo, o que não deve acontecer neste ano de 2018, tendo em vista que a prioridade governamental é a aprovação da reforma previdenciária. Ainda, precisamos considerar que neste ano haverá eleições gerais, o que inviabiliza qualquer pretensão de aprovação de uma reforma tributária ampla.







**6) Apesar da cogitação sobre a diminuição no número de profissionais da contabilidade, como o Sr. enxerga a atual procura dos jovens pelo curso? Em sua opinião, de que modo as novas gerações vão modelar o destino da Contabilidade brasileira?**

**Zulmir Breda** – Segundo pesquisas de organizações respeitadas que operam no mercado, a profissão contábil é uma das que possui maior índice de empregabilidade no País e no mundo. Atualmente, o profissional da contabilidade não apenas produz dados, mas os analisa e auxilia nas decisões dos negócios. Recentemente, a Revista Exame divulgou que quem trabalha com Contabilidade está sempre a salvo de turbulências da economia, pois, nos momentos de crise econômica, como a que estamos passando, as empresas demandam mais profissionais da área financeira e contábil.

O curso de Ciências Contábeis, por outro lado, é um dos mais procurados, segundo dados do Inep, do MEC. Temos, atualmente mais de 350 mil estudantes em todo o Brasil, nos mais de 1.200 cursos existentes. O crescimento do número de cursos e de alunos foi expressivo nos últimos 20 anos e indica, claramente, ser essa uma excelente opção para os jovens estudantes.

As novas gerações já estão modelando até mesmo a nova forma de ensino da Contabilidade. Os jovens acadêmicos não aceitam mais as velhas e tradicionais formas de ensino, pressionando os docentes a encontrarem, com criatividade, novas formas de construção da relação ensino/aprendizagem. E isto é extremamente

saudável, pois teremos, nesse novo cenário, a formação de profissionais muito mais adaptados à realidade do mercado, com maior capacidade de raciocínio e de interpretação das normas contábeis, uma vez que elas não se baseiam apenas em regras, mas em princípios. Além disso, teremos profissionais com amplo domínio das ferramentas tecnológicas, que saberão tirar proveito disso na execução de suas atividades – mas sempre lembrando que a atualização profissional é uma constante e que, portanto, o investimento no conhecimento não acaba nunca. Além disso, devemos ter presente que, há muito tempo, as relações de negócios ultrapassam as fronteiras nacionais e que o profissional precisa conhecer esse ambiente internacional de negócios e estar preparado para nele operar, sob todos os aspectos.

**7) De que maneira o CFC mantém presença nos organismos internacionais voltados às pautas contábeis e**

**de regulação da área? Qual a relevância na manutenção desse contato?**

**Zulmir Breda** – O Conselho Federal de Contabilidade se faz presente nos principais fóruns e organismos internacionais da profissão, indicando representantes para os comitês executivos e participando de grupos de trabalhos para discussão e elaboração de propostas, opinando, ativamente, no processo de formação das normas internacionais de contabilidade. O trabalho desses grupos converge para propostas que são levadas ao *International Accounting Standards Board* (Iasb) e à *International Federation of Accountants* (Ifac), que são os organismos qualificados que operam ativamente no processo de formação das normas internacionais de contabilidade e auditoria.

Na América Latina, o CFC participa ativamente do Glenif, que é o Grupo Latino Americano de Emissores de Normas Contábeis, cujo presidente atual é o representante brasileiro nesse Comitê. Na Associação Interamericana de Contabilidade, o Brasil ocupa atualmente a Vice-Presidência. Cabe destacar que possuir representantes em organismos dessa natureza proporciona ao CFC o reconhecimento pela liderança na América Latina como entidade de classe e, também, reafirma o nosso compromisso com o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade.





**Editor: Professor Doutor José Antonio de França** é contador, auditor independente e economista. Doutor em Ciências Contábeis; professor adjunto do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília (UnB).



## Uma breve história do tempo

**Editora: Intrínseca**  
**Ano: 2015**  
**Autores: Stephen Hawking**

Para os operadores da contabilidade o tempo é uma medida relevante em virtude da obrigação do cumprimento de prazos estabelecidos por reguladores. Pois é sobre o tempo que obra Uma breve história do tempo, do físico Stephen Hawking, convida-nos para uma reflexão sobre o universo do qual somos parte.

O enredo da obra é composto por 12 capítulos, incluso o capítulo da conclusão. O conteúdo de cada capítulo prende o leitor pela linguagem adequada com que os assuntos são abordados, recuperando os ensinamentos de cientistas como Aristóteles, Kleper, Galileu, Ptolomeu, Sir Isaac Newton, Albert Einstein, Santo Agostinho entre outros e autoridades eclesiásticas.

As ideias de tempo e espaço são discutidas, levando em consideração os limites do universo. A discussão aflora as dúvidas e desperta a inquietação sobre as origens do universo, de onde viemos e para onde vamos, se houve um início e se haverá um fim.

Declarações sucintas sobre o conceito de evento, de ambientes bidimensionais, tridimensionais e quadridimensionais, no chamado espaço-tempo, são extremamente relevantes, principalmente para aqueles que se dedicam à pesquisa para um posicionamento correto sobre coordenadas.

Depois da leitura do livro certamente o leitor será diferente por haver incorporado dúvidas ao seu acervo de conhecimento e, quem sabe, vontade de conhecer mais sobre as incertezas que nos cercam.



## Economia do Setor Público no Brasil

**Editora: Elsevier/Campus**  
**Ano: 2004**  
**Organizadores: Ciro Biderman e Paulo Arvate**

Economia do setor público no Brasil é uma coletânea de textos escritos por diversos autores. Com essa característica cada capítulo apresenta linguagem e abordagem próprias segundo a percepção de cada autor. Contudo, a estrutura dos textos é uniforme e isso dá consistência e fluência na leitura que permitem o entendimento das abordagens conceituais e práticas.

Nas cinco unidades em que o livro é composto, são abordados 25 capítulos que exploram temas como: externalidades; teoria da regulação; finanças públicas, democracia e accountability; teoria da tributação ótima; federalismo fiscal entre outros. Todos estes temas declarados e os demais são relevantes para a preparação da informação produzida pela contabilidade, ainda que o foco central possa estar relacionado com macro e micro economia.

A leitura da obra traz significativos benefícios que contribuem para a melhoria das práticas de preparação e divulgação da informação e fortalece o sentimento de cidadania. Essas práticas, adequadamente incorporadas pelo operador da contabilidade, podem inibir o cometimento do delito da corrupção que é um dos capítulos que o livro apresenta.

O Contador como agente que interpreta e operacionaliza as regras dos reguladores, principalmente dos reguladores instituídos pelo Estado, muito pode contribuir para a melhoria do sistema de tributação, da gestão e da repartição dos recursos, com o entendimento dos capítulos que tratam da teoria e práticas da tributação e do federalismo fiscal. O livro é uma relevante contribuição e sua leitura aprimora o conhecimento e estimula as boas práticas.

CURSOS ONLINE FBC

# CONHECIMENTO QUE FAZ TODA A DIFERENÇA



CURSO ONLINE

**Departamento Pessoal  
para Iniciantes**



CURSO ONLINE

**Contabilidade  
para Iniciantes**



CURSO ONLINE

**Departamento Fiscal  
para Iniciantes**



CURSO ONLINE

**Palestra: Prevenção à  
Lavagem de Dinheiro**



CURSO ONLINE

**eSocial - Regras de  
Envio das Informações  
Trabalhistas**



CURSO ONLINE

**Curso Básico  
de Custos**



CURSO ONLINE

**Bloco K – Controle da  
Produção e Estoque**



CURSO ONLINE

**Ética e Responsabilidade  
Socioambiental**

Escolha o seu e comece agora mesmo.

# SUAS IDEIAS VÃO CONQUISTAR O MUNDO



## PARTICIPE DO 8º PRÊMIO TRANSPARÊNCIA UNIVERSITÁRIO DO IBRACON

O **Prêmio Transparência Universitário**, criado pelo Ibracon em 2011, já premiou diversos estudantes de Ciências Contábeis e seus professores, de diversas Instituições de Ensino Superior de todo o Brasil.

Se você cursa o 7º ou o 8º período de bacharelado em Ciências Contábeis, não perca a oportunidade de participar do **8º Prêmio Transparência Universitário**.

Acompanhe a programação e inscreva sua monografia ou artigo científico com tema relacionado à auditoria independente e serviços correlatos.

Você e o seu professor orientador podem ser premiados com uma viagem técnico-cultural de cinco dias à Londres.

Acesse o **hotsite** ou nossas **redes sociais** e fique atento. As inscrições serão abertas no segundo semestre de 2018.

**Não perca essa grande oportunidade de mostrar o seu talento!**



[www.ibracon.com.br/premiouniversitario](http://www.ibracon.com.br/premiouniversitario)

[www.ibracon.com.br](http://www.ibracon.com.br)



**IBRACON**  
INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL