



Edna Perpétua dos Santos
Pedro Henrique Rodrigues de Sousa
João Pedro Garcia da Cunha
Gilmara Martins de Oliveira
Maria Regina da Silva Lima
Nívea dos Reis Bernardes
Heverton Eustáquio Pinto
Ramon de Souza Oliveira
(Organizadores)

TOPICOS ESSENCIAIS EM CONTABILIDADE, TRIBUTOS, DISCLOSURE E FINANÇAS PÚBLICAS

CENTRO UNIVERSITÁRIO ALVES FARIA
ESCOLA DE NÉGÓCIOS

1

Contabilidade, Tributos, Disclosure e Finanças Públicas

Organizadores

Edna Perpétua dos Santos

Pedro Henrique Rodrigues de Sousa

João Pedro Garcia da Cunha

Gilmara Martins de Oliveira

Heverton Eustáquio Pinto

Maria Regina da Silva Lima

Nívea dos Reis Bernardes

Ramon de Souza Oliveira

Projeto Editorial:

Edna Perpétua dos Santos
Flávia Silveira de Melo
Maria Regina da Silva Lima
Pedro Henrique Rodrigues de Sousa

Revisão:

Rosemeire Soares de Souza Paulo
Ana Paula de Moraes
Antônio Cannas Neto

**1º Edição 2023 Apoio: Centro Universitário Alves Faria – UNIALFA – Goiânia-
GO**

C759

Contabilidade, Tributos, Disclosure e Finanças Públicas
[recurso eletrônico] / Organizadores: Edna Perpétua dos
Santos [et al.]. – 1. ed. - Goiânia: Centro Universitário Alves
Faria, 2023.

177 p. : il. ; PDF

Publicado pela UNIALFA.

Vários autores.

ISBN: 978-65-87372-04-4

1. Tributos. 2. Contabilidade. 3. Finanças Públicas. 4.
Disclosure. I. Santos, Edna Perpétua dos. II. UNIALFA.

CDU: 657:001.8

SUMÁRIO

PREFÁCIO	4
CAPÍTULO 1 TAMANHO DO GOVERNO E CRESCIMENTO ECONÔMICO.....	5
CAPÍTULO 2 CRÉDITOS ADICIONAIS: ANÁLISE DO MECANISMO DE ADEQUAÇÃO ORÇAMENTÁRIA NAS CAPITAIS DOS ESTADOS BRASILEIROS E DO DISTRITO FEDERAL.....	17
CAPÍTULO 3 GOVERNANÇA PÚBLICA E A CONTROLADORIA ESTADUAL DA REGIÃO CENTRO-OESTE DO BRASIL EM 2017	38
CAPÍTULO 4 O NÍVEL DE ADOÇÃO DA NORMA NBC TSP 11 - APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS, NOS MUNICÍPIOS GOIANOS	75
CAPÍTULO 5 A IMPORTÂNCIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PARA MICRO E PEQUENAS EMPRESAS EM GOIANIA	91
CAPÍTULO 6 CONTABILIDADE PÚBLICA: ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA DOS PERIÓDICOS DO CONGRESSO DA USP - FIPECAFI	106
CAPÍTULO 7 PLATAFORMAS DIGITAIS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS COMO FERRAMENTA DE GESTÃO E CONTROLE	120
CAPÍTULO 8 SIMPLES NACIONAL: ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA DO PIS E DA COFINS NO SETOR FARMACÊUTICO	137
CAPÍTULO 9 <i>VALUE RELEVANCE</i> DO <i>DISCLOSURE</i> VOLUNTÁRIO SOBRE O RISCO DAS EMPRESAS LISTADAS NO NOVO MERCADO DA B3	149
CAPÍTULO 10 A IMPORTÂNCIA DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA PARA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	167

PREFÁCIO

A série Tópicos Essenciais é uma coletânea de trabalhos acadêmicos selecionados por uma equipe multidisciplinar e agrupados por eixos temáticos.

Esse e-book é composto pelos eixos: Contabilidade, Tributos, Disclosure e Finanças Públicas. E, considerando o atual panorama mundial, tais temas parecem estar mais apropriados e condizentes com o que deve ser discutido nas academias de todo planeta, de forma especial no Brasil, considerando problemas e situações particulares dessa nação, que, uma vez colocados em discussão, tendem a gerar questionamentos, promover visibilidade e, conseqüentemente, soluções.

Ao todo, os dez capítulos deste e-book foram pensados, reunidos e publicados também para, além de promover o debate sobre os temas, disseminar o que alunos e docentes e demais pesquisadores do Centro Universitário Alves Faria (UNIALFA) produziram nos três últimos anos, de forma a contribuir com a evolução da ciência e, através dele, com a promoção de um mundo mais igualitário, dinâmico e acessível a todos.

Boa leitura!

Equipe editorial UNIALFA

CAPÍTULO 1

TAMANHO DO GOVERNO E CRESCIMENTO ECONÔMICO

Marcelo Ladvocat

Resumo: A literatura acadêmica sugere uma relação negativa e não linear entre o tamanho do governo e o crescimento econômico. Entretanto, verificar empiricamente tal hipótese em painéis *cross-country* torna-se especialmente complicado dado a endogeneidade dos gastos governamentais nas mais variadas estruturas econômicas. No presente artigo verificamos a hipótese de não linearidade com diferente e inverso impacto do gasto governamental no crescimento econômico entre de nações de alta e média renda. Os resultados dos testes apresentam evidências que apoiam a hipótese de uma relação negativa e não linear para um painel de países classificados segundo sua renda.

Palavras-chave: crescimento econômico, tamanho do governo, hipótese de não linearidade, finanças públicas.

1. INTRODUÇÃO

Crescimento econômico continua sendo uma das áreas mais relevantes do estudo da economia. A questão do desenvolvimento econômico e a distância entre ricos e pobres povoa o pensamento dos economistas desde Adam Smith até os dias de hoje. Afinal, por que alguns são tão ricos e outros tão pobres?¹ As diferenças entre os mais ricos e os mais pobres, não obstante toda atenção que o tema possui, não para de crescer². As raízes dessa grande disparidade podem ser encontradas nas diversas experiências de crescimento ao redor do mundo. Tais diferenças conduzem ao um enorme *gap* da renda *per capita* e padrão de vida que pode ser observada nos dias de hoje.

It is not just about growth of aggregate output, but also about the fundamental transformation of an economy, ranging from its sectorial structure, to its demographic and geographic mark-up, and perhaps more importantly, to its entire social and institutional fabric. These processes naturally require a much more holistic approach to economic growth and development than in many other areas of economics (Acemoglu, 2012).

Dessa forma, questões políticas, sociais e elementos regionais e demográficos interferem no processo de crescimento de forma extraordinária.

O modelo de escolhas de políticas públicas pode afetar o comportamento de uma das variáveis mais expressivas em modelos de avaliação de desenvolvimento que é o tamanho do governo, ou o nível de intervenção governamental na economia. Da mesma forma uma variável como a população existente pode expressar tanto aumento de capacidade produtiva como aumento de gastos sociais.

¹ Intervenção de David S. Landes no encontro anual de 1989 da American Economic Association (apud Jones, p. 1, 2000).

² Para estudos mais aprofundados ver Acemoglu (2012).

O objetivo deste artigo é testar a hipótese de que o tamanho do governo (TG) tem impacto diferente e inverso no crescimento econômico (GDP) em economias de alta e média renda.

2. HIPÓTESE DA NÃO LINEARIDADE

Trabalhos mais recentes têm apontado para a questão da não linearidade na relação entre o tamanho do governo e o crescimento econômico. Armeij (1995) evidencia uma relação não linear entre tamanho do governo e crescimento econômico, apresentando em um primeiro momento uma relação diretamente proporcional e em um segundo momento uma relação inversamente proporcional. Relação esta mostrada pela Curva de Armeij³, a qual ilustra que em determinado momento o tamanho do governo não consegue mais promover o crescimento econômico e ultrapassando este ponto, o tamanho do governo começa a afetá-lo negativamente.

Esta relação não linear entre o tamanho do governo e crescimento econômico é relatado também por Christie (2012). A autora destaca que, à medida que o tamanho do governo aumenta, o impacto desse aumento resulta em efeitos negativos sobre o crescimento econômico. Nesta fase, por ocasionar aumento de impostos e empréstimos governamentais, seus gastos tornam-se improdutivos diminuindo o retorno do capital público e provocando atividades *rent-seeking*.

Park (2006) classifica como gastos produtivos⁴ do governo os investimentos em educação, transporte e comunicação, defesa, moradia, saúde e serviços públicos gerais. O autor salienta os efeitos positivos destes gastos que proporcionam crescimento do setor privado, contribuindo para a redução da pobreza e desigualdade social. Dessa forma, os gastos produtivos, ao criar um cenário de maior segurança institucional, incentivam os agentes econômicos ao cumprimento dos contratos de forma mais efetiva.

Ainda em Park, e estabelecendo uma analogia com o trabalho de Christie (2012), os efeitos negativos causados na economia por um maior tamanho do governo advêm das altas tributações originadas para financiar maiores gastos, que desestimulam a produção com efeitos negativos para o crescimento econômico.

Barro (1989) observou que o tamanho do governo como um insumo na função de produção gera efeitos positivos (retornos constantes de escala), até determinado nível que, caso continue, causará efeitos negativos sobre o crescimento econômico. Relata ainda, corroborando com o trabalho de Ribeiro (2008), que em determinado ponto não se justificaria um governo com grande participação na economia, momento esse, em que os gastos do governo já consolidaram os direitos de propriedade. Tal fato, segundo o autor, justificaria uma redução da alíquota do imposto de renda com o objetivo de que o capital privado obtenha retornos crescentes.

³ Metodologia também utilizada em Vedder e Gallaway (1998)

⁴ A classificação de gastos produtivos foi feita inicialmente por Bleaney, Gemmell e Kneller (2001).

Portanto, existe um ponto até o qual os gastos do governo são produtivos, isto é, favorecem o crescimento econômico. Após este ponto, os gastos públicos tornam-se improdutivos. E é, dessa forma, possível a mensuração do tamanho ideal do governo.

Cândido Júnior (2001) em seu trabalho, aponta um tamanho ideal do governo por meio da função Cobb-Douglas, onde o gasto do governo em bens públicos deve ser equivalente ao que se obtém deste bem em termos de produto:

[...] o tamanho ótimo do governo é dado pela condição em que cada centavo marginal aplicado em bens públicos deve ser igual ao que se obtém desse bem em termos de produto marginal. Cândido Júnior (2001)

A teoria econômica tem acumulado considerável conhecimento sobre os determinantes do crescimento econômico ao longo do tempo. O modelo de crescimento neoclássico de Robert Solow, as teorias do crescimento endógeno de Paul Romer e as abordagens que destacam as instituições de Dani Rodrik, enfatizam diferentes aspectos na teoria do crescimento econômico.

3. DESCRIÇÃO DOS DADOS

A participação do governo no produto (TG), é uma *proxy* para tamanho de governo e captura o fato de que Governo tende a incrementar o consumo durante períodos de transição política -- o que é justamente o caso dos países analisados. Entretanto, uma participação excessiva do governo na economia pode se desdobrar em aumento da carga tributária o que leva o setor privado a reduzir investimentos⁵. Tal suposição está alinhada com Barro (1991) e Loayza (2006). O tamanho do governo é aqui expresso pelas despesas do governo/produto.

O grau de abertura da economia (OPEN), que propicia acesso a novos produtos, aumento da empregabilidade via sua contribuição para o aumento da divisão do trabalho e também acesso à novas tecnologias é obtida como uma percentagem do PIB a partir do somatório das importações e exportações de bens e serviços:

While economic openness and free trade are routinely stereotyped as a threat against the welfare state, there are a number of theoretical reasons why they may be especially important for countries with big governments. Openness creates greater opportunities for division of labor, enabling not only access to new products, but also to knowledge, technologies, and larger markets. Andreas e Magnus (2011)

A formação bruta de capital/produto (FBK) é uma *proxy* de capital físico. Trabalhos recentes têm encontrado uma relação negativa entre a formação bruta de capital e o crescimento econômico em países de renda média e alta⁶. Tal fato, pode significar a ausência de incentivos apropriados gerando um rendimento relativamente inapropriado do capital.

⁵ Ver Bittencourt (2011)

⁶ Ver Samargandi et al (2013).

Solow destaca a importância da formação bruta de capital (FBK) ao acelerar a produção agregada:

I believe that a high rate of capital formation is required if the growth of aggregate productivity and output is to accelerate, but I do not believe that is all that is required. Solow (1956)

Sendo a outra condição o ingresso do fator tecnológico mensurado a partir da variação da produção. Também fundamentada no trabalho de Andreas e Magnus (2011) onde relatam que de acordo com os modelos neoclássicos, as políticas governamentais que afetam positivamente a força de trabalho, favorecem o crescimento, porém com efeito temporário, pois propiciará um crescimento de longo prazo (progresso tecnológico).

A importância da questão da educação (EDU) é como salienta Kuznets (apud Barro e Martin 2004), sua contribuição à transformação da estrutura social. Estrutura esta composta por políticas governamentais e instituições de cada economia e que são, ingredientes necessários para a formação de um ambiente seguro aos agentes econômicos e às suas transações e investimentos. Tal segurança fomenta e motiva a produção, fatores de prosperidade econômica.

Ainda mencionando Barro e Martin (2004), os autores nos salientam que educação e saúde são os componentes para a formação do capital humano.

A importância da educação para o crescimento econômico é ainda comprovada em outro trabalho de Barro (2013), onde constatou a forte correlação positiva entre educação e crescimento econômico corroborando para o entendimento da real contribuição da educação para a formação de capital humano.

In growth-accounting exercises, the growth rate would be related to the change in human capital say the change in years of schooling over the sample period (Barro, 2013).

Para capturar o aspecto de saúde utilizamos a expectativa de vida (LIFE) eo gastos públicos com saúde em % do PIB (HEALTH). Países que com altos gastos (gasto produtivo⁷) na infraestrutura de saúde apresentam, concomitantemente, altas taxas de longevidade da população. Doppelhofer (2004) constatou que o crescimento mais rápido em países que possuem alta expectativa de vida. Barro (1996) por sua vez, observa a contribuição da expectativa de vida para o nível de capital humano.

4. DESCRIÇÃO DO MODELO

Utilizamos dados em painel cobrindo 145 países, divididos em 40 países alta renda (high), e em 105 países renda média (middle)⁸, segundo os critérios de

⁷ Ver Christie (2012)

⁸ Devido à inexistência e ou inconsistência de dados de alguns países, *Middle Income* compreende a soma das faixas de rendas de *Lower Middle Income* e *Upper Middle Income*. Alguns países de alta, média alta e baixa renda também excluídos de nossa análise devido a insuficiência de dados.

classificação do Banco Mundial⁹. As observações abrangem o período compreendido entre os anos de 1995 a 2012. Assim temos uma matriz: $T = 18$ e $N = 145$.

Modelos de painéis utilizando as metodologias MQO, Efeitos Fixos (EF), e Efeitos Aleatórios (EA) apresentam algumas dificuldades específicas. Os modelos apoiados pela metodologia MQO encontram grandes restrições de aplicabilidade, pois impõe a existência de um intercepto comum, o que negligencia a heterogeneidade individual. Como estamos testando países como peculiaridades próprias, o modelo MQO nos subtrai algumas observações importantes – perdem uma observação para cada país, reduzindo o grau de liberdade.

Já os modelos EF assumem que o estimador tenha curvas e variâncias comuns ao invés de interceptos específicos para cada país, capturam as especificidades de cada país na constante. Ao contrário dos modelos EF, os modelos EA são relativamente menos problemáticos em termos de grau de liberdade ao assumir interceptos comuns.

Finalmente a metodologia EA tem como premissa que o modelo não varie no tempo. Isso quer dizer que o erro de qualquer período não está correlacionado com o passado, presente ou futuro. Ou seja, uma exogeneidade estrita. Os modelos EA capturam as diferenças entre países no termo do erro.

Podemos dizer que os modelos apoiados em EF são eficientes em situações em que o erro de variação temporal, erro idiossincrático, é serialmente correlacionado e homoscedástico e o modelo não elabora qualquer hipótese que correlacione o efeito não observado e as variáveis explicativas. Dessa forma, qualquer variável explicativa constante no tempo é eliminada da análise. Por outro lado os modelos EA são adequados quando acreditamos que o efeito não observado é não correlacionado com todas as variáveis explicativas. Em tal situação o efeito não observado pode ser deixado no termo de erro, e sua correlação serial ao longo do tempo pode ser resolvida pela estimação dos mínimos quadrados ordinários – MQO.

O critério de operação Akaike – CIA impõe uma punição pelo acréscimo de regressores, algumas vezes utilizado para melhoria do R², conforme definido em:

$$CIA = e^{2k/n \frac{\sum \hat{u}_i^2}{n}} = e^{2k/n \frac{SQR}{n}} \quad (1)$$

O critério de Akaike apresenta resultados mais severos do que o próprio R² ao acréscimo de regressores, mas sua principal vantagem é que ele é útil, além de medir o desempenho do modelo dentro da amostra, para previsões fora da amostra, podendo inclusive ser utilizado tanto em modelo aninhados como em modelos não aninhados. Semelhantemente ao critério Akaike, o critério Schwars – CIS que é definido por:

⁹ *Lower Middle Income* de \$1.046 a \$ 4.125; *Upper Middle Income* de \$ 4.126 a \$ 12.475. *High Income* \$ 12.736 ou mais.

$$CIS = n^{K/n} \frac{\sum \hat{u}^2}{n} = n^{K/n} \frac{SQR}{n} \quad (2)$$

Pode-se dizer que o CIS é mais rigoroso do que o CIA. A metodologia, a exemplo do CIA, pode ser utilizada para efetuar a comparação de desempenho de modelos em termos de precisão dentro e fora da amostra.

Neste trabalho utilizamos o PIB real *per capita* (GDP) para medir o crescimento econômico.

Assim, nosso modelo apresenta a seguinte formulação:

$$Y_{it} = \beta_0 + \beta_1 TG^2_{it} + \beta_2 CE_{it} + \varepsilon_{it} \quad (3)$$

Onde o gasto total do governo (TG²) representa o tamanho do governo, CE é um subconjunto de variáveis explicativas identificadas na literatura como potencialmente importante para o crescimento econômico e ε_{it} denota os termos de erro¹⁰. Os subscritos *i* e *t* representam o grupo de países e o período considerado nos testes respectivamente.

5. RESULTADOS

Tendo em vista a natureza heterogênea das estruturas econômicas de cada país, o impacto do tamanho do governo no crescimento econômico varia de país para país de acordo com o seu nível de renda. Aqui classificados segundo os critérios do Banco Mundial como lower middle, upper middle e high income¹¹. Essa terminologia se refere de alguma forma a economias em desenvolvimento ou emergentes. E, muito embora fosse conveniente, não há intenção de considerar que essas economias estão experimentando um nível de desenvolvimento similar ou mesmo que tenham atingido algum nível específico de desenvolvimento. Suas estruturas econômicas são por natureza diversa e seus complexos fluxos de negócios específicos de cada uma.

Dessa forma, desenvolvemos nosso modelo de maneira semelhante ao trabalho de Saqib (2013) que compara países em agrupamentos segundo seu nível de renda.

Tabela 1: Sumário das variáveis utilizadas e referidas fontes de dados

Label	Variável	Definição	Fonte
logGrowth	Produto per capita (em US\$ correntes).	Produto <i>per capita</i> é o produto bruto doméstico dividido pela população média anual. Produto bruto em preços de compra é a soma do valor bruto adicionado por todos os produtores residentes na economia mais impostos e menos todo subsídio não incluído no valor do produto.	World Bank Indicators - WBI

¹⁰ Todas as variáveis do modelo estão em escala logarítmica e foram extraídas do banco de dados do World Bank.

¹¹ Em nosso modelo, pela falta de dados em alguns países mais pobres, estratificamos os países em lower + middle como middle, mantendo a categoria high conforme definição do Banco Mundial.

sq.logGS	Tamanho do Governo (como percentual do GDP)	Despesas do governo.	WBI
logOPEN	Nível de abertura internacional da economia (como percentual do GDP)	Soma das exportações e importações de produtos e serviços.	WBI
logFBK	Formação Bruta de Capital (como percentual do GDP)	Formação Bruta de Capital inclui melhorias nas terras (cercas, diques, drenos, etc.); fábricas; compras de máquinas e equipamentos; construção de rodovias, ferrovias e outras infraestruturas em geral; escolas, escritórios, hospitais, prédios comerciais e industriais.	WBI
logEDUC	Ensino Superior	Corresponde ao nível de escolarização como condição mínima de admissão a conclusão da escolaridade de nível secundário	WBI
logHEALTH	Sáude	Corresponde ao gasto público com saúde em % do PIB.	
logLIFE	Expectativa de Vida	Indica a expectativa de vida da pessoa (total de anos)	WBI

*Todas as variáveis estão em escala logarítmica.

A Tabela 2 ilustra os resultados do nosso modelo.

1. Modelo Básico (1). Teste de Estabilidade Econômica;
2. Modelo com TG quadrático (2). Teste de Linearidade.

Tabela 2: Estimativas Efeitos-fixos

	(1) Modelo Básico	(2) Teste Linearidade	(3) Teste Estabilidade
const	-29.87** (1.729)	-30.37** (1.725)	-15.67** (1.658)
logGS	-0.4426** (0.06677)		
logOPEN	-0.05377 (0.05809)	-0.05234 (0.05794)	-0.09286* (0.05063)
logFBK	0.2840** (0.03579)	0.2790** (0.03575)	0.3382** (0.03134)
logEDUC	0.4871** (0.03102)	0.4850** (0.03098)	0.3569** (0.02771)
logHEALTH	0.3993** (0.05301)	0.4106** (0.05309)	0.2091** (0.04731)
logLIFE	8.626** (0.4299)	8.613** (0.4287)	5.305** (0.4054)
SQlogGS		-0.08586** (0.01221)	-0.08792** (0.01066)
CRISIS			0.4189** (0.01972)
n	1577	1577	1577
Adj. R2	0.5966	0.5980	0.6938
lnL	-226.3	-223.4	-8.767

Erros padrão entre parênteses. ***p<0,01; **p<0,05; *p<0,1

Fonte: Estimativas do autor.

Podemos observar que o modelo (2) que testa a linearidade da relação entre tamanho do governo e crescimento econômico, evidencia em todos os modelos de alta significância estatística (***) em relação a correlação negativa da proxy TG² com o GDPpc. Porém, na demonstração da tabela, o programa Gretl resume os dados considera apenas o nível de significância de 5% e 10%, englobando nestes 5% o nível de significância de 1%. Foi constatado uma correlação negativa na tabela 1 referente a proxy OPEN em relação ao GDPpc, onde engloba todos os países do nosso modelo, apresentando somente significância no modelo High permanecendo a correlação negativa.

Na tabela 3, testamos o efeito renda onde comprovamos também o efeito negativo do tamanho do governo nos países de renda alta e média onde se constata, de acordo com o log da verossimilhança onde nos países de alta renda é mais próximo de 0 e onde há a existência de um tamanho menor do governo evidenciando que quanto menor a proporção do governo na economia, melhor é para o crescimento econômico.

Tabela 3: Teste do Efeito Renda

	(1) Geral	(2) Middle	(3) High
const	-15.67**	-11.56**	-36.27**
	(1.658)	(1.947)	(3.426)
sq_l_GS	-0.08792**	-0.04422**	-0.2133**
	(0.01066)	(0.01323)	(0.01711)
l_OPEN	-0.09286*	0.03225	-0.6574**
	(0.05063)	(0.06341)	(0.07709)
l_FBK	0.3382**	0.2683**	0.4720**
	(0.03134)	(0.03796)	(0.05796)
l_EDUC	0.3569**	0.3029**	0.5424**
	(0.02771)	(0.03422)	(0.04779)
l_HEALT	0.2091**	0.1864**	0.1912**
	(0.04731)	(0.05738)	(0.08108)
l_LIFE	5.305**	4.101**	10.78**
	(0.4054)	(0.4783)	(0.8363)
CRISIS	0.4189**	0.5016**	0.2893**
	(0.01972)	(0.02698)	(0.02547)
n	1577	969	608
R ²	0.9708	0.9151	0.9573
lnL	-8.767	-71.35	201

Erros padrão entre parênteses. ***p<0,01; **p<0,05; *p<0,1

Fonte: *Estimativas do autor.*

Tabela 4: Estatísticas Descritivas

Variável	Média	Mediana	Mínimo	Máximo
I_Growth	8.29904	8.15240	5.50592	11.6417
sq_I_GS	7.70072	7.80216	1.06288	25.5354
I_OPEN	4.40556	4.43054	2.69277	6.10923
I_FBK	3.13148	3.13667	-1.20850	4.37386
I_EDUC	3.30245	3.54217	-1.56365	4.76976
I_HEALTH	1.20768	1.26418	-4.70366	3.07126
I_LIFE	4.24207	4.27199	3.70809	4.42461
Variável	Desv. Padrão	C.V.	Enviesamento	Curtose Ex.
I_Growth	1.36817	0.164859	0.298313	-0.763698
sq_I_GS	2.22070	0.288376	1.37793	8.13792
I_OPEN	0.504648	0.114548	-0.0766828	0.840135
I_FBK	0.336979	0.107610	-1.25784	13.2784
I_EDUC	0.938408	0.284155	-1.24900	2.06573
I_HEALTH	0.661762	0.547960	-1.26301	7.45349
I_LIFE	0.129638	0.0305602	-1.51363	2.36132
Variável	Perc. 5%	Perc. 95%	Interv. IQ	Obs. ausentes
I_Growth	6.19614	10.6999	2.02479	68
sq_I_GS	4.49746	10.8582	2.86643	286
I_OPEN	3.52669	5.16754	0.621432	175
I_FBK	2.59269	3.63633	0.348449	273
I_EDUC	1.45650	4.37339	1.21616	920
I_HEALTH	0.121901	2.10328	0.869016	109
I_LIFE	3.94576	4.38892	0.125247	93

Fonte: Estimativas do autor.

*(valores ausentes ignorados).

Na tabela 5, demonstramos a matriz de correlação das variáveis utilizadas no painel.

Tabela 5: Matriz de Correlações

I_Growth	sq_I_GS	I_OPEN	I_FBK	I_EDUC	
1.0000	0.1532	0.0882	0.0510	0.6353	I_Growth
	1.0000	0.1157	0.0530	0.1333	sq_I_GS
		1.0000	0.2067	-0.0503	I_OPEN
			1.0000	0.0070	I_FBK
				1.0000	I_EDUC
			I_HEALTH	I_LIFE	
			0.5246	0.6732	I_Growth
			0.4644	0.0338	sq_I_GS
			0.0743	-0.0106	I_OPEN
			0.0068	0.1486	I_FBK
			0.5024	0.6988	I_EDUC
			1.0000	0.3989	I_HEALTH
				1.0000	I_LIFE

Fonte: Estimativas do autor.

A variável OPEN, na matriz de correlação, apresentou relação positiva com o GDPpc porém, é uma variável que sofre influência de vários fatores muito sensível há variações econômicas, como salienta Yanikkaya (2003) em seu trabalho, a partir do exame feito por Rodriguez e Rodrik, há muitos fatores que influenciam esta proxy, como as políticas dos países, que de acordo com a sua conjuntura econômica iram determinar o grau de abertura comercial mediante à imposição de barreiras ao comércio.

The gap emerges from a number of factors. In many cases, the indicators of “openness” used by researchers are problematic as measures of trade barriers or are highly correlated with other sources of poor economic performance. (Yanikkaya, 2003)

As importações e exportações são dependentes do nível de renda sendo afetadas pelas políticas econômicas como por exemplo, variações na taxa básica de juros, (recursos que os governos dos países utilizam para financiar seus gastos além da carga tributária) fatores estes que interferem na variação cambial dos países influenciando o nível de renda disponível que também é afetada pela alta carga tributária.

As barreiras a abertura comercial e grandes oscilações nas taxas básicas de juros, são condições vivenciadas pelos países de renda média por este motivo a proxy OPEN não apresentou significância, pelo fato de não ter condições para o desenvolvimento da abertura comercial. Porém, nos países de renda alta, apresentou alta significância apresentando correlação negativa, ponto a ser estudado com maior ênfase nos próximos trabalhos. A proxy open pode contribuir positivamente para o crescimento pelo fato de propiciar acesso a novas tecnologias, ganhos de comércio e aumento da divisão do trabalho e afetar negativamente o crescimento econômico por meio do aumento das importações que dilata o vazamento no fluxo circular da renda e reduz o valor do multiplicador do gasto autônomo.

A variável FBK, conforme o esperado apresenta correlação positiva com GDP. A Formação Bruta de Capital (FBK) que expressa a criação de ativos na economia, apresenta sinais positivos no modelo de forma consistente com o esperado.

As variáveis referentes a educação, saúde e expectativa de vida, apresentaram resultados como esperado, sendo correlacionadas positivamente com o crescimento econômico, classificados pelo Government Finance Statistics do FMI como gastos produtivos.

Foi testado em nosso modelo a relação GDP x TG, considerando o GDP como uma proxy de crescimento econômico onde foi constatado, que nos países de renda média a uma relação positiva com do tamanho do governo com o crescimento econômico nestes países e nos países de alta renda a relação da TG com o GDP é negativa. Conforme estudos baseados nos autores citados deste artigo, há um ponto em que os gastos governamentais já nutre a sociedade propiciando condições estruturais para que a economia possa se manter mediante aos investimentos

provenientes do capital privado, tornando improdutivo economicamente os gastos públicos do governo causando efeitos negativos na economia.

Porém consideramos como proxy de crescimento econômico em nosso modelo o GDPpc (per capita), por tratar do crescimento real da economia, ou seja, avalia a variação da produção agregada de um período em relação ao outro, e verifica a renda (produção) total por habitante. Sendo assim, um país pode ter um alto GDP porém o GDPpc pode ser não satisfatório ao dividi-lo pela população do país. E ao analisar em nosso modelo constatamos em todos os nossos modelos a correlação negativa entre TG e GDPpc.

Quanto maior forem os gastos do governo maior será a necessidade de tributos de tributos para financiar seus gastos governo, sendo o fator tributário, de acordo com o modelo keynesiano do fluxo circular da renda e do produto, se prejudicial economicamente pelo fato de afetar negativamente a renda disponível, reduzindo a demanda agregada o que desestimulará o investimento privado em produção devido ao aumento dos impostos e redução da demanda. Analisando o modelo por meio do GDPpc, nos possibilita ir no cerne da causa e efeito do tamanho do governo na economia.

Fatos evidenciados em Barro (1989) onde interpretou as distorções causadas pelo tamanho do governo na economia causando um impacto negativo no GDPpc. EM seu trabalho foram estudados países semelhantes como neste artigo, de renda média e alta.

6. CONCLUSÃO

Nosso trabalho investigou 145 países com diferentes níveis de renda com dados em painel não balanceado para o período compreendido pelos anos de 1995 a 2012. Se trata de dados em painel não balanceados pelo fato de alguns países em certos períodos de tempo não terem dados disponíveis para melhor aproveitamento empírico. Durante esse período a maioria desses países experimentou transições políticas e sofreu muito recentemente, severas condições macroeconômicas.

Nosso modelo mostrou-se significativamente eficiente e comprovou a hipótese de não linearidade entre tamanho do governo e crescimento econômico. O tamanho do governo exerce forte correlação negativa com o crescimento econômico. Conforme a hipótese de não linearidade, há um período em que o tamanho do governo na economia promove o crescimento econômico, porém, sua contribuição se tornar negativa à medida que sua permanência se torna de longo prazo.

REFERÊNCIAS

- ACEMOGLU, Daron. Introduction to Economic Growth. *Journal of Economic Theory*. Vol 147, pp 545-550. (2012).
- ARMEY, Dick (1995). The Freedom Revolution. Washington, DC: Regnery Publishing.
- BARRO, Robert J. "Cross-Country Study of Growth, Saving and Government". *NBER Working Paper* n. 2855, (1989).

_____. Determinants of Economic Growth: A cross-country empirical study. *NBER Working Paper* n. 5698, (1996).

_____. Education and Economic Growth. Harvard University, (2000).

BARRO, Robert J., SALA-i-Martin, X. Economic Growth. 2.ed. London: Massachusetts Institute of Technology , (2004).

BLEANEY, Michael., GEMMELL, Norman e KNELLER, Richard. Testing the Endogenous Growth Model: Public Expenditure, Taxation, and Growth over the Long Run. *Canadian Journal of Economics*, Vol. 34, pp. 36–57, (2001).

BITTENCOURT, M., Financial Development and Economic Growth in Latin America: Is Schumpeter Right? *Journal of Policy Modeling*. Vol. 34, nº 3, pp. 341-355. (2011).

CHRISTIE, Tamoya. The effect government spending on economic growth: Testing the non-linear hypothesis. *Department of Economics, University of the West Indies, Kingston, Jamaica*. (2012).

DOPPELHOFFER, Gernot; MILLER, I. Ronald; SALA-i-Martin, X. Determinants of Long-Term Growth: A Bayesian Averaging of Classical Estimates (BACE) Approach. *American Economic Review*. (2004).

JONES, Charles,. Introdução à Teoria do Crescimento Econômico. São Paulo: Atlas. (2000).

JÚNIOR, C. O. Os gastos públicos no Brasil são produtivos ? *Diretoria de Estudos Macroeconômicos - DIMAC /IPEA*. (2001).

LOAYZA, N. RANCIÈRE, R. Financial Development, Financial Fragility and Growth. *Journal of Money Credit and Banking*, Nº. 38, pp. 1051-1076. (2006).

PARK, H. (2006). Expenditure composition and distortionary tax for equitable economic growth, *IMF Working Papers* No. 06/165, (2006).

RIBEIRO, B. M. Desempenho e Eficiência do Gasto Público: uma análise comparativa do Brasil em relação a um conjunto de países da América Latina. *Rio de Janeiro* (2008).

SOLOW, M. Robert. A contribution of the theory of economic growth. *Quarterly Journal of Economics*, v. 70, p. 65-94, 1956. *Journal of Economics*, Vol. 70, No. 1. (1956).

_____. Technical Progress, Capital Formation, and Economic Growth. *The American Economic Review*, JSTOR. (1962).

SAQIB, Najia. Impact of Development and Efficiency of Financial Sector on Economic Growth: Empirical Evidence from Development Countries. *Journal of Knowledge Management, Economics and Information Technology*. Vol. III, Nº 3; (2013)

SAMARGANDI, N., FIDRMUC, J., GHOSH, S. Is the Relationship Between Financial Development and Economic Growth monotonic for Middle Income Countries? *Economics and Finance Working Papers Series* Nº. pp. 13 -21. July. (2013).

VEDDER, R. and GALLAWAY, L. Government size and economic growth. Ed J. E. Committee, Washington, DC. (1998).

YANIKKAYA, Halit. Trade openness and economic growth: a cross-country empirical investigation. *Journal of Development Economics*. (2003).

CAPÍTULO 2

CRÉDITOS ADICIONAIS: ANÁLISE DO MECANISMO DE ADEQUAÇÃO ORÇAMENTÁRIA NAS CAPITAIS DOS ESTADOS BRASILEIROS E DO DISTRITO FEDERAL

Jenifer Santada Da Silva
Louise Lenne Alves Rodrigues
Nathalia Valeriano De Andrade
Denise Fernandes Nascimento

Resumo: Esta pesquisa tem como objetivo identificar e problematizar quais determinantes influenciaram a abertura de créditos adicionais nas capitais dos estados brasileiros e do Distrito Federal, entre os anos de 2017 a 2019. Para tanto esta investigação realizou uma articulação entre os aportes teóricos de estudiosos da área de contabilidade pública buscando apresentar conceitos sobre orçamento público e créditos adicionais. Além disso, apresenta uma discussão sobre a estrutura orçamentária no Brasil, bem como as fases do processo orçamentário, discutindo inclusive os demonstrativos públicos exigidos na legislação. Do ponto de vista metodológico esta pesquisa foi desenvolvida por meio de uma abordagem quantitativa, com finalidade exploratório-descritiva, adotando-se como procedimento técnico a pesquisa documental, com o intuito de identificar informações importantes, sobre as circunstâncias econômicas e contábeis que influenciaram a abertura dos créditos adicionais no orçamento público dos entes públicos a serem estudados. Como resultado, foram analisadas oito variáveis independentes e percebeu-se que somente três apresentaram significância de até 10% no resultado da amostra. Conclui-se que a abertura dos créditos adicionais nas vinte uma capitais brasileiras e no Distrito Federal foram influenciados por três variáveis independentes que evidenciam uma fragilidade na elaboração e execução do orçamento nessas cidades.

Palavras-Chave: Orçamento público; Créditos adicionais; capitais dos estados brasileiros.

1. INTRODUÇÃO

Organizações governamentais, comerciais ou sem fins lucrativos operam com alguma forma de orçamento para garantir que os recursos sejam utilizados adequadamente e para facilitar a obtenção de resultados consistentes com os planos administrativos. No ambiente governamental, os orçamentos assumem maior importância, porque fornecem a estrutura na qual os recursos públicos são gastos (KOHAMA, 2003). Nesse sentido, para Kohama (2003), o orçamento público é o processo pelo qual se elabora, expressa, executa e avalia o nível de cumprimento da quase totalidade do programa de governo, para cada período orçamentário.

De acordo com Giacomoni (2005) um orçamento público não é apenas uma ferramenta para a organização das finanças do governo é, sobretudo, um instrumento político que pesa as prioridades políticas em relação aos recursos públicos disponíveis, ao mesmo tempo em que, fornece uma limitação de gastos e

uma transparência pela qual o governo pode ser responsabilizado no final de cada ciclo orçamentário ou termo político.

Neste viés analítico, ao elaborar e controlar os orçamentos públicos é necessário que os governos sigam princípios fundamentais determinados nas seguintes leis: Constituição Federal de 1988, Lei nº 4.320, de 1964, que institui as normas gerais para elaboração, execução e controle orçamentário, Lei de Diretrizes Orçamentárias, e Lei de Responsabilidade Fiscal que é instrumento normativo no controle das finanças públicas.

Além disso, é importante ressaltar que, durante a execução de um orçamento público pode acontecer imprevistos que geram a necessidade de ajustes no planejamento, nestes casos a legislação brasileira garante mecanismos retificadores do orçamento, os chamados créditos adicionais que de acordo com o artigo 40 da Lei nº 4.320/ 64 são autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento (KOHAMA, 2003).

Em suma, os créditos adicionais são um importante instrumento de flexibilidade na legislação orçamentária brasileira, visto que, seria impraticável se, durante a sua execução, o orçamento não pudesse ser retificado (GIACOMONI, 2005). Desse modo, de acordo o artigo 41 da Lei n.º 4.320/64 os créditos adicionais são classificados em: suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária; especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica; e por fim temos os extraordinários, destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

Ressalta-se que os créditos adicionais devem ser utilizados de forma moderada e em casos excepcionais, porém segundo os estudos de Albuquerque (2011) e Oliveira e Ferreira (2007) mostram que o descontrole no uso destes mecanismos vem gerando um desequilíbrio nas finanças públicas, consequentemente, este também pode ser um indicativo de má gestão pública. Portanto, torna-se essencial identificar os determinantes que motivam a abertura dos créditos adicionais, para avaliar se os requisitos basilares da lei orçamentária estão sendo cumpridos e, mais, para garantir que não existam abusos na gestão pública.

Como esclarece Albuquerque (2011) orçamento não é um fim, é um meio de realizar ações de governo que, se feitas na direção certa, ajudam, se erradas atrapalham e até inibem o desenvolvimento. Ou seja, é por meio dos orçamentos públicos que se definem os recursos financeiros necessários para a efetivação das políticas sociais que asseguram o bom funcionamento de todos os setores da sociedade.

Diante destes pressupostos esta pesquisa busca problematizar a seguinte questão: Quais são os determinantes que influenciam a abertura de créditos adicionais nas capitais dos estados brasileiros e do Distrito Federal? Para responder a esta questão tem-se como objetivo identificar os determinantes que influenciaram a abertura de créditos adicionais nas capitais dos estados brasileiros e do Distrito Federal, entre os anos de 2017 a 2019.

Neste sentido, esta pesquisa justifica-se pelo interesse em discutir questões orçamentárias das capitais brasileiras, que são sedes administrativas de cada estado e, geralmente, são as mais desenvolvidas, com mais ofertas de trabalho e que recebem mais recursos públicos, consequentemente, são cidades que alocam grande parte dos recursos financeiros do Estado. Além do mais, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2019), as capitais brasileiras são as maiores cidades de cada Estado, com exceção as capitais dos estados de Santa Catarina (segunda maior cidade) e do Espírito Santo (quarta maior cidade).

Além disso, pesquisar sobre os mecanismos de adequação orçamentária nestas cidades permite entender como a gestão pública tem administrado os recursos financeiros, isto é, vislumbrar se existe uso inadequado das receitas por causa da utilização excessiva e/ou abusiva de abertura de créditos adicionais, o que até o momento nunca foi objeto de pesquisa nestas cidades.

Deste modo, o corpus de análise foram os balanços orçamentários e patrimoniais das vinte e seis capitais brasileiras e do Distrito Federal, entre os anos de 2017 a 2019, sendo que, a escolha deste período, justifica-se pelo fato de que esses anos abrangem o início de um novo mandato eleitoral e também são os dados mais recentes. Além disso, para o desenvolvimento desta pesquisa foi utilizado uma abordagem quantitativa, com finalidade exploratório-descritiva, adotando-se como procedimento técnico a pesquisa documental, com o intuito de identificar informações importantes, sobre as circunstâncias sociais, econômicas e políticas que influenciaram a abertura dos créditos adicionais no orçamento público das capitais brasileiras e do Distrito Federal.

No que se refere à organização, ressalta-se que além dessa introdução, onde estão expostos o problema, o objetivo, as justificativas e a estrutura da presente pesquisa, este trabalho está estruturado em quatro seções. Sendo a primeira seção o referencial teórico-normativo, no qual todos os conceitos teóricos relacionados ao tema são apresentados para dar suporte à interpretação dos resultados. Já a segunda seção aborda os procedimentos metodológicos utilizados para o desenvolvimento da pesquisa. Posteriormente, na seção três é apresentada a análise e discussão dos dados, por fim, a última seção é composta pelas considerações finais sobre o trabalho desenvolvido.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Processo orçamentário público

Segundo Kohama (2003) o processo orçamentário de um governo é um dos pilares da democracia, visto que, este processo opõe-se a noção de Estado patrimonialista, no qual os governantes soberanos consideravam-se os detentores do patrimônio público. Neste sentido, quando o assunto envolve finanças públicas o princípio básico universalmente aceito é o fato de que nenhum gasto público pode ser feito sem autorização legislativa, por isto, o orçamento público configura-se como ferramenta essencial para a manutenção e o controle das receitas e das despesas do governo. Assim, de acordo com Giacomoni (2005), o processo orçamentário

possui três funções básicas, sendo elas: função de alocação, no qual o governo deve fornecer bens e serviços de forma eficiente que não podem ser prestados pelo setor privado; a função de distribuição, o Estado deve intervir na economia para minimizar a desigualdade social; e a função de estabilização, o governo deve estabilizar o saldo de preços e a taxa de emprego.

Além disso, o orçamento público envolve todos os níveis governamentais do Brasil, ou seja, envolve o nível federal, os níveis estaduais, os níveis municipais e Distrito Federal. Isso significa dizer que, deve haver um orçamento federal, um orçamento para cada governo estadual e um orçamento para cada governo municipal (GIACOMONI, 2005). Desse modo, com base em Kohama (2003) o orçamento público está vinculado às normas e regras que norteiam a sua criação e execução, com o intuito de garantir racionalidade, eficiência e transparência para os processos de elaboração, execução e controle do orçamento

Com base em Giacomoni (2005) o processo orçamentário é caracterizado por aspectos jurídicos, administrativos, econômicos, técnicos e políticos que refletem as preferências e prioridades públicas dos governantes. Desse modo, as decisões políticas sobre o orçamento seguem certos interesses que influenciam diretamente os grupos econômicos e as classes sociais e, infelizmente, essas decisões nem sempre visam defender os interesses legítimos da população pois, ainda existem lacunas entre as intenções e as realizações. É importante ressaltar ainda que, devido à crescente complexidade da economia e o grande avanço do conhecimento na área de gestão financeira governamental, o orçamento público sempre está em desenvolvimento, por isso, ao longo dos anos surgiram diferentes tipos de processos orçamentários, que têm sido utilizados e adaptados até os dias de hoje (PALUDO, 2013).

Nesse sentido, de acordo com Paludo (2013) existem dois grupos distintos pelos quais os diferentes tipos/técnicas de processos orçamentários: o orçamento clássico tem como objetivo principal controlar as despesas públicas usando técnicas de prestação de contas, a ênfase está naquilo que o governo gasta, e não no que realiza, ou seja, este tipo de orçamento não se preocupa com questões sociais que envolvem a coletividade. Já o orçamento incremental é programado de acordo com a mesma estrutura (ou apenas alguns ajustes) do orçamento anterior.

As mudanças de conteúdo entre o grupo tradicional e o moderno, somente começam a aparecer, por meio da técnica orçamentária de desempenho, na qual os gestores começaram a avaliar alguns resultados das ações governamentais para além do controle financeiro. Entretanto, estes resultados não são vinculados ao processo de planejamento do orçamento de desempenho, isto só acontece por meio da técnica orçamentária de programa, na qual é identificado o conjunto de ações e recursos necessários à execução (PALUDO, 2013).

Enquanto isso, com base em Paludo (2013), o orçamento base zero, assume o “zero” como ponto inicial para todas as despesas, ou seja, todos os recursos neste tipo de orçamento devem ser reavaliados a cada ano. Assim, os gestores, ao elaborar um orçamento base zero, não levam em consideração os custos de períodos anteriores, por isso, este orçamento não pode ser aplicado em um

planejamento de médio ou longo prazo.

Quanto ao orçamento participativo, deve ser levado em consideração, o fato de que na fase de elaboração e execução o orçamento público pode conter ações nocivas contraparte da sociedade, por isso, ao longo dos anos tornou-se essencial uma maior participação da sociedade nos processos decisórios a respeito das finanças públicas (GIACOMONI, 2005). Diante dessas exigências, surge o orçamento participativo que é caracterizado por ser um instrumento de empoderamento e inclusão social, que permite os membros da sociedade identificar, discutir e priorizar projetos de gastos públicos. Sendo que, esta participação só foi possível por meio da promulgação da Constituição de 1988, que definiu os municípios brasileiros como entidades federais e estipulou sua participação nas receitas fiscais nacionais (KOHAMA, 2003).

Assim, conforme exposto, o orçamento público tem sofrido diversas mudanças ao longo do tempo, e talvez, a mais significativa dessas mudanças seja o fato de que o processo orçamentário público passou ser uma ferramenta intrinsecamente ligada aos direitos fundamentais. Em outras palavras, o orçamento público é a principal ferramenta que o Estado possui para garantir que esses direitos sejam legitimados na sociedade, sendo que, a legislação orçamentária tem papel fundamental na efetivação do Estado Democrático de Direito (TORRES, 2014).

Com base nas considerações de Kohama (2003) pode-se afirmar que os principais atos legislativos a serem seguidos em relação ao orçamento público no Brasil são a Lei 4.320/1964, a Constituição Federal de 1988 e a Lei de Responsabilidade Fiscal. Juntas, essas formam a espinha dorsal que regulamenta a atividade financeira do governo brasileiro. Em outras palavras, a legislação orçamentária brasileira estabelece as normas que regem a elaboração, a aprovação e a execução do orçamento público.

O PPA deverá ser elaborado pelo chefe do Poder Executivo, sendo encaminhado ao poder Legislativo para apreciação, análise, ementas e aprovação no máximo até o dia 31 de agosto do primeiro ano do mandato do gestor. O Legislativo, por sua vez, irá apreciar e no caso de aprovação, esta deverá ocorrer até o dia 27/12 (31/12) do mesmo exercício financeiro. Após a aprovação do Legislativo o Projeto de Lei do PPA volta para ser sancionado pelo Poder Executivo, e depois da sanção do Executivo o PPA passa a ser uma Lei e deve ser cumprido dentro dos limites e prazos estabelecidos.

O Plano Plurianual não é apenas um documento formal, mas, sobretudo, é uma ferramenta poderosa de gestão para o governo federal e os governos locais para formular planos e alcançar seus objetivos econômicos e sociais. É importante ressaltar ainda que cada Município, os Estados e a União têm seu próprio PPA. Além disso, o PPA é responsável por dar embasamento para a elaboração da Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA). A Constituição Federal trás no art.165 § 2º que a LDO compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluirá as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de

aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. Essa é uma lei ordinária de iniciativa privativa do chefe do Poder Executivo que, seleciona quais programas previstos no PPA serão prioridade de execução no ano subsequente, sendo que, LDO também é um instrumento norteador para a elaboração da LOA.

A LDO segue o mesmo rito de aprovação do PPA, se diferenciando em relação aos prazos, ela deverá ser encaminhada pelo Executivo ao Legislativo até 15 de abril, devendo retornar até o dia 17 de junho, sendo que, se não aprovada o Legislativo não pode ter recesso. Já a Lei Orçamentaria Anual é o orçamento público propriamente dito e tem o prazo de um ano para ser executado. A LOA contém a discriminação de todas as receitas e despesas públicas, de forma a evidenciar a política econômica, financeira e o programa de trabalho do governo. Dessa forma, a LOA é um instrumento de planejamento que executará em curto prazo os programas.

2.2 O Planejamento na Constituição

A Constituição de 1988 orienta o processo orçamentário, definindo as competências, as responsabilidades, os impostos, as redistribuições de recursos e as restrições federais sobre as despesas. Assim, o sistema orçamentário brasileiro está elencado em três peças fundamentais dispostas no artigo 165 da Constituição Federal: o Plano Plurianual (PPA), Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Juntas, essas peças formam a base sobre qual o orçamento público deve ser desenvolvido.

O sistema orçamentário brasileiro começa com o PPA, que define as estratégias, diretrizes e os objetivos do governo para quatro anos, sendo que, o PPA é a maior ferramenta de alcance temporal e tem como intuito orientar as ações governamentais que utilizam recursos públicos. Assim, nesse plano estão definidas quais serão as ações e as metas do governo para as despesas, estabelecendo os investimentos, as inversões financeiras e as transferências de capital.

O PPA deverá ser elaborado pelo chefe do Poder Executivo, sendo encaminhado ao poder Legislativo para apreciação, análise, ementas e aprovação no máximo até o dia 31 de agosto do primeiro ano do mandato do gestor. O Legislativo, por sua vez, irá apreciar e no caso de aprovação, esta deverá ocorrer até o dia 27/12 (31/12) do mesmo exercício financeiro. Após a aprovação do Legislativo o Projeto de Lei do PPA volta para ser sancionado pelo Poder Executivo, e depois da sanção do Executivo o PPA passa a ser uma Lei e deve ser cumprido dentro dos limites e prazos estabelecidos.

Assim, o Plano Plurianual não é apenas um documento formal, mas, sobretudo, é uma ferramenta poderosa de gestão para o governo federal e os governos locais para formular planos e alcançar seus objetivos econômicos e sociais. É importante ressaltar ainda que cada Município, os Estados e a União têm seu próprio PPA.

Além disso, o PPA é responsável por dar embasamento para a elaboração da Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA). A Constituição Federal trás no art.165 § 2º que a LDO compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluirá as despesas de capital para o

exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. Essa é uma lei ordinária de iniciativa privativa do chefe do Poder Executivo que, seleciona quais programas previstos no PPA serão prioridade de execução no ano subsequente, sendo que, LDO também é um instrumento norteador para a elaboração da LOA.

A LDO segue o mesmo rito de aprovação do PPA, se diferenciando em relação aos prazos, ela deverá ser encaminhada pelo Executivo ao Legislativo até 15 de abril, devendo retornar até o dia 17 de junho, sendo que, se não aprovada o Legislativo não pode ter recesso. Já a Lei Orçamentaria Anual é o orçamento público propriamente dito e tem o prazo de um ano para ser executado. A LOA contém a discriminação de todas as receitas e despesas públicas, de forma a evidenciar a política econômica, financeira e o programa de trabalho do governo. Dessa forma, a LOA é um instrumento de planejamento que executará em curto prazo os programas contidos no Plano Plurianual, e que define aplicação dos recursos públicos. Sendo que, a realização da despesa somente ocorrerá se autorizada por ela ou pelos créditos adicionais (KOHAMA, 2003).

Com base no MCASP (2018) o orçamento anual pode ser modificado por meio de créditos adicionais, isto é, por meio de autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei, o que melhor será explicado na próxima seção.

2.3 Créditos adicionais: mecanismos retificadores do orçamento público

O orçamento público tem como finalidade alocar os recursos financeiros de forma eficiente, determinando como deverá ser o gasto/investimento, em função das receitas. Contudo, durante a execução de um orçamento público podem acontecer situações em que é necessário modificar aquilo que já havia sido planejado e aprovado inicialmente, assim, seria impraticável se, durante sua execução, o orçamento não pudesse ser retificado (GIACOMONI, 2005). Por meio do artigo 40 da Lei 4.320/64, instaura que os mecanismos retificadores do orçamento público são os chamados créditos adicionais, que podem ser definidos como autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei orçamentária.

Assim, segundo Giacomoni (2005) os créditos adicionais funcionam como mecanismo de feedback do processo orçamentário na medida em que promovem a adequação do orçamento às necessidades de execução. Sendo que, para o autor, a criação de créditos adicionais serve para resolver duas questões: as despesas imprevistas no orçamento e a inexistência de dotação de despesa. Em consonância com estes princípios, Machado Jr e Reis (2003) destacam quatro motivos que podem dar origem aos créditos adicionais: a) variações de preço de mercado dos bens e serviços a serem adquiridos para consumo imediato ou futuro; b) incorreção no planejamento, programação e orçamentação das ações governamentais; c) omissões orçamentárias; d) fatos que não dependem da ação volitiva do gestor, como eventos emergenciais.

Vale ressaltar que essas modificações não podem ser realizadas de forma descontrolada ou sem justificativas plausíveis, visto que, está estabelecido na

legislação orçamentária brasileira, por meio do artigo 43 da Lei 4.320/64, que a abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer à despesa e será precedida de exposição justificativa.

A Lei nº 4.320/64 ao levar em consideração o fato de que existem inúmeros motivos pelos quais os mecanismos retificadores de orçamentos podem ser usados, em seu artigo 41 classifica e conceitua os créditos adicionais em três tipos: suplementares, que são os créditos destinados a reforço de dotação orçamentária; especiais, destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica; e os extraordinários, destinados a despesas urgentes e imprevistas.

A abertura de créditos adicionais somente acontecerá de acordo com normativas legais. Diante disto, os créditos suplementares e especiais só podem ser abertos por um decreto do Executivo ou lei especial, com aprovação prévia do Legislativo. Ainda, no caso dos créditos suplementares essa autorização, também pode estar incluída na própria Lei Orçamentária Anual, o que proporciona certa flexibilidade na execução orçamentária (KOHAMA, 2003). Em relação aos créditos extraordinários por atenderem despesas urgentes não precisam de autorização prévia e devem ser abertos por meio de medidas provisórias ou decretos. E devido ao caráter de urgência, isto é, ser uma ação rápida e imediata, os créditos extraordinários podem ser abertos independente de haver ou não recursos financeiros, por isso, não existe a necessidade de especificar a fonte destes recursos (GIACOMONI, 2005).

No que tange a abertura dos créditos suplementares e especiais, as fontes de recursos devem ser especificadas, conforme estabelecido na legislação brasileira. Assim, no art. 43 da Lei nº 4.320/64, os recursos para a abertura de créditos adicionais suplementares e especiais podem ser:

- O superávit financeiro que de acordo com MCASP (2018) é obtido pelo resultado positivo na sobreposição da receita com a despesa financeira, extraído do balanço patrimonial do exercício anterior;
- Os provenientes de excesso de arrecadação que são caracterizados pelo saldo positivo acumulado, da diferença entre as arrecadações prevista e realizadas no exercício (KOHAMA, 2003);
- Os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei, sendo que, esta é a categoria mais empregada para a abertura de créditos adicionais, pois como afirmam Machado Jr e Reis (2003) as anulações de dotações representam os objetivos expressos na lei e o desejo da sociedade;
- O produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-las, sendo que, de acordo com MCASP (2018) o produto de operações de crédito corresponde às receitas orçamentárias, porém para a finalidade de abertura de créditos adicionais deverão ser autorizadas, em forma que juridicamente possibilite o Poder Executivo realizá-las.

Além desses recursos estabelecidos pela Lei Orçamentária para abertura de créditos suplementares e especiais, têm-se ainda, os recursos, em decorrência

de veto, emenda ou rejeição do projeto de lei orçamentária anual, ficarem sem despesas correspondentes poderão ser utilizados, conforme o caso, mediante créditos especiais ou suplementares, com prévia e específica autorização legislativa (ART.166, §8º, CF/88).

Ademais, há a denominada Reserva de Contingência, na qual estabelece que o orçamento anual possa conter dotação global não especificamente destinada a determinado órgão, unidade orçamentária, programa ou categoria econômica, cujos recursos serão utilizados para abertura de créditos adicionais (ART. 9, DECRETO-LEI 200/67). Em relação à periodicidade dos créditos adicionais, o art. 167 da CF/1988 e o art. 45 da Lei 4.320/1964 dispõem que os créditos adicionais terão vigência limitada ao exercício financeiro em que foram abertos. No entanto, abre-se uma exceção, na qual os créditos especiais e extraordinários podem ser transferidos para o exercício seguinte, se foram abertos nos últimos quatro meses do exercício (GIACOMONI, 2005).

2.4 Demonstrações contábeis do Setor Público

Partindo do pressuposto de que as demonstrações contábeis exercem um papel fundamental na gestão pública e levando em consideração o fato de que o *corpus* de análise desta pesquisa foi composto por balanços orçamentários e balanços patrimoniais, esta seção apresenta os conceitos e os princípios fundamentais a respeito dos demonstrativos contábeis do setor público.

As demonstrações contábeis do setor público são representações contábeis do patrimônio e das finanças públicas em um determinado período. Desse modo, as demonstrações contábeis oferecem informações financeiras, orçamentárias e patrimoniais que servem de base para a avaliação dos resultados obtidos e para tomada de decisões pelos governos, conseqüentemente, esses relatórios contábeis também operam como instrumentos de transparência e responsabilização da gestão fiscal, um meio para o controle social (KOHAMA, 2003). Neste contexto, a Lei 4.320/64 nos artigos 101 a 106 estabelece que o Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro, o Balanço Patrimonial, a Demonstração das Variações Patrimoniais são demonstrativos contábeis que devem ser apresentados pelo ente público ao final de cada exercício (MCASP, 2018).

Deste modo, de acordo com a Lei 4.320/64 o primeiro demonstrativo contábil obrigatório é o balanço orçamentário que tem como objetivo evidenciar as receitas e as despesas, comparando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução. Portanto, segundo a Resolução CFC n.º 1.268/09 o balanço orçamentário deve ser estruturado de forma a evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária.

É importante ressaltar ainda que, a Resolução CFC n.º 1.268/09 estabelece uma nova estrutura para o balanço orçamentário determinando que a receita orçamentária deverá ser reestimada, sempre que houver abertura de Créditos Adicionais. Sendo que, o balanço orçamentário deve identificar qual foi o tipo de crédito adicional aberto, informando ainda, quais foram os determinantes utilizados para abertura dos créditos adicionais, as respectivas fontes e despesa executada

pelo crédito adicional aberto.

Além disso, conforme Giacomoni (2005) para existir uma maior transparência a Lei de Responsabilidade Fiscal no artigo 52, prevê que o balanço orçamentário deve ter uma periodicidade de publicação bimestral, isto é, o referido balanço deve ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre.

Nesse contexto, Kohama (2003) esclarece que durante a execução do orçamento público, isto é, da LOA serão apresentados seis balanços orçamentários e no final de cada ano será apresentado um balanço orçamentário consolidado que engloba um relatório na íntegra da execução orçamentária pública. Vale ressaltar que, nesta pesquisa por uma questão de praticidade serão analisados os balanços orçamentários consolidados das capitais brasileiras e do Distrito Federal.

O segundo demonstrativo é o balanço financeiro, que conforme o disposto pela Lei 4.320/64, em seu artigo 103, é um instrumento de prestação de contas da gestão financeira da Administração Pública, que evidencia a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra orçamentários, conjugados com os saldos em espécies provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

O terceiro demonstrativo obrigatório instaurado pela Lei 4.320/64 é o balanço patrimonial que tem como intuito evidenciar a situação patrimonial da entidade pública, listando os ativos, os passivos e o patrimônio público em um determinado momento (KOHAMA, 2003).

Por fim, tem-se a Demonstração das Variações Patrimoniais, que segundo o artigo 104 da Lei 4.320/64 é responsável por evidenciar as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

2.5 Estudos Anteriores

Linhares, Pena e Borges (2003) buscaram analisar os efeitos da LRF no endividamento municipal, tendo como base de dados os municípios do estado do Piauí. Os dados foram tratados pelos modelos dinâmico com dados agrupados e efeito fixo de inclinação. Os resultados demonstraram que as variáveis despesas com pessoal e investimento são capazes de influenciar fortemente o endividamento, entretanto, a influência das despesas com investimento chega a ser de duas a três vezes maior que a influência das despesas com pessoal.

O artigo de Rocha, Marcelino, Santana (2013) buscou identificar os fatores que levam a utilização sistemática dos créditos extraordinários e, se os requisitos da imprevisibilidade e urgência estão sendo observados. O resultado obtido através de pesquisa bibliográfica, documental e de campo, relata que praticamente 100% das aberturas dos créditos extraordinários não obedeceram aos requisitos constitucionais da imprevisibilidade e urgência e, que o governo utiliza com maior frequência os créditos extraordinários devido às vantagens no processo burocrático que este possui, como exemplo sua execução imediata e, a demora na aprovação dos créditos especiais e suplementares pelo Congresso Nacional.

Couto, Neto, Resende (2018) executaram um estudo através de pesquisa

descritiva, documental e quantitativa, com objetivo de analisar se o limite constante para abertura de créditos suplementares de 266 municípios mineiros, tem relação com a razão executado/previsto das receitas e despesas do orçamento, e identificar possível falha na ligação entre orçamento e planejamento. Para os autores, os resultados mostram que os municípios podem tanto subestimar quanto superestimar as receitas levando a abertura errônea dos créditos suplementares.

Cavichioli, Toigo e Fiirst (2018) tiveram como objetivo demonstrar como os determinantes de custos influenciam a abertura de créditos adicionais suplementares. Os dados foram tratados por meio da técnica de dados em painel para analisar os determinantes dos créditos adicionais. Os resultados concluíram que seis variáveis são determinantes no valor dos créditos adicionais a serem abertos: Indicador da Realização da Receita Orçamentária, Indicador da Receita Tributária, Indicador de Liquidez, Indicador do Grau de Dependência e o índice de Desenvolvimento Humano dos Municípios, notando-se o fato que quanto maiores, maior será a quantidade de créditos adicionais abertos.

3. METODOLOGIA

3.1 Caracterização do Estudo e Tipologia da Pesquisa

Nesta pesquisa foi utilizada a abordagem quantitativa, em razão da análise de dados numéricos dos balanços dos entes públicos pesquisados. Quanto aos objetivos foi desenvolvida pesquisa exploratória-descritiva, buscando expor considerações importantes que permitam identificar e descrever quais são os determinantes que influenciam a abertura de créditos adicionais nas capitais brasileiras e no Distrito Federal.

Desse modo, por meio da pesquisa exploratória tem-se por finalidade explorar de forma mais profunda o assunto abordado, identificando os fatores ou variáveis mais relevantes para os objetivos da pesquisa. Enquanto isso, por meio da pesquisa descritiva busca-se descrever as características e as interdependências entre as variáveis, sem a manipulação do pesquisador, com o intuito de garantir uma representação precisa e válida dos fatores ou variáveis que são relevantes para o estudo (LAKATOS; MARCONI, 2003).

Em relação ao procedimento de análise, este estudo utilizou o método de análise documental, que de acordo com Lakatos e Marconi (2003), é toda forma de registro e sistematização de dados e informações, onde os documentos são interpretados pelo pesquisador.

A análise documental é um conjunto de operações que visam estudar e analisar um ou vários documentos, buscando identificar informações factuais, que possam auxiliar na análise das variáveis sociais, econômicas e políticas com as quais podem estar relacionados, atendo-se sempre às questões de interesse (LAKATOS; MARCONI, 2003).

O procedimento de análise adotado neste estudo visa à transformação de dados quantificáveis em informações. Para tanto foi realizado a coleta dos documentos (balanços orçamentários e patrimoniais). Posteriormente, os dados

foram tratados e transformados em informações que foram analisadas, com o intuito de determinar quais variáveis influenciaram a abertura de créditos adicionais nas capitais brasileiras e no Distrito Federal.

3.2 Seleção da Amostra e Coleta dos Dados

A escolha dos municípios a serem estudados deve-se ao fato de que as capitais dos estados brasileiros são onde residem os governos centrais e toda sede administrativa dos estados. De forma geral, reunidas, as 27 capitais superam os 50 milhões de habitantes, representando, em 2019, 23,86% da população total do País (IBGE, 2019). Conforme pode ser verificado no quadro abaixo:

Quadro 1. População das capitais dos estados Brasileiros (2019)

Capitais em ordem decrescente de população			
Ordem	Estados	Capitais	População 2019
1º	São Paulo	São Paulo	12.252.023
2º	Rio de Janeiro	Rio de Janeiro	6.718.903
3º	Distrito Federal	Brasília	3.015.268
4º	Bahia	Salvador	2.872.347
5º	Ceara	Fortaleza	2.669.342
6º	Minas Gerais	Belo Horizonte	2.512.070
7º	Amazonas	Manaus	2.182.763
8º	Paraná	Curitiba	1.933.105
9º	Pernambuco	Recife	1.645.727
10º	Goiás	Goiânia	1.516.113
11º	Para	Belém	1.492.745
12º	Rio Grande do Sul	Porto Alegre	1.483.771
13º	Maranhão	São Luís	1.101.884
14º	Alagoas	Maceió	1.018.948
15º	Mato Grosso do Sul	Campo Grande	895.982
16º	Rio Grande do Norte	Natal	884.122
17º	Piauí	Teresina	864.845
18º	Paraíba	João Pessoa	809.015
19º	Sergipe	Aracaju	657.013
20º	Mato Grosso	Cuiabá	612.547
21º	Rondônia	Porto Velho	529.544
22º	Amapá	Macapá	503.327

23º	Santa Catarina	Florianópolis	500.973
24º	Acre	Rio Branco	407.319
25º	Roraima	Boa Vista	399.213
26º	Espírito Santo	Vitória	362.097
27º	Tocantins	Palmas	299.127
TOTAL CAPITAIS			50.140.133
TOTAL BRASIL			210.147.125
% das capitais em relação ao total Brasil			23,86%

Fonte: elaborado pelas autoras (2020)

É importante ressaltar que, no momento da coleta de dados não foram encontradas informações suficientes referentes às cidades de Aracaju, Belo Horizonte, Campo Grande, Maceió e Palmas, por isso, elas não foram analisadas. Contudo, apesar destas capitais não fazer parte da análise, isso não prejudicou e nem comprometeu a qualidade dos resultados obtidos neste trabalho, apenas restringiu para 22 (vinte e duas) o número de cidades analisadas.

Quanto à delimitação do período foram selecionados os anos de 2017 a 2019, pois este período abrange o mandato eleitoral mais recente de cada capital, isto é, estes são os dados mais recentes de cada capital.

Além disso, para a coleta de dados, os documentos analisados (leis orçamentárias, balanços orçamentários e patrimoniais) foram retirados do site do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), entre os dias 01 a 10 de setembro de 2020. Cabe ressaltar que, estes documentos são elaborados por autoridades governamentais que por princípio devem garantir a transparência e veracidade de todos os seus atos, por isso, pressupõe-se a veracidade das informações contidas nestes documentos.

3.3 Seleção das Variáveis da Pesquisa

Para este estudo foram selecionadas uma variável dependente e oito variáveis de pesquisa independente. A variável dependente refere-se ao valor dos créditos adicionais das capitais e do Distrito Federal da amostragem. Já as variáveis de pesquisas são classificadas como variáveis independentes contábeis, conforme apresentadas nos quadros abaixo:

Quadro 2- Variáveis Independentes Contábeis

Variáveis	Formula	Conceitos	Autores	Resultados esperados
Endividamento (End)	$\frac{\text{Passivo Permanente} + (\text{Passivo Financeiro} - \text{Ativo Financeiro})}{\text{Receita Corrente Líquida}}$	Representa quanto é necessário para quitar as dívidas, desconsiderando o valor disponível no caixa.	Corbari e Macedo (2009)	Negativo
Liquidez (LQ)	$\frac{\text{Ativo Financeiro}}{\text{Passivo Financeiro}}$	Capacidade de pagamento.	Corbari e Macedo (2009)	Negativo
Grau de Dependência (GD)	$\frac{\text{Receita de Transferência}}{\text{Receita Total}}$	Indica o grau de dependência dos recursos transferidos.	Corbari e Macedo (2009)	Negativo
Despesas com o Pessoal (DP)	$\frac{\text{Pessoal} + \text{Encargos}}{\text{Receita Corrente Líquida}}$	Indica quanto das receitas são comprometidas com as despesas de pessoal.	Corbari e Macedo (2009)	Negativo
Despesas com Investimentos (DI)	$\frac{\text{Gastos Investimentos}}{\text{Receita Corrente Líquida}}$	Representa o endividamento com investimentos	Corbari e Macedo (2009)	Negativo
Indicador de Realização da Receita Orçamentária (IRRO)	$\frac{\text{Receita Realizada}}{\text{Receita Orçada}}$	Verifica se o orçamento está sendo executado com eficiência	Santos e Alves (2011)	Positivo
Indicador Execução Orçamentária Corrente (IEOC)	$\frac{\text{Receita Corrente Realizada}}{\text{Despesa Corrente Realizada}}$	Verifica a capacidade das receitas correntes pagar as despesas correntes	Santos e Alves (2011)	Positivo
Indicador de Resultado Primário (IRP)	$\frac{\text{Receita Não Financeira}}{\text{Despesa Não Financeira}}$	Verifica a capacidade das receitas não financeiras pagar as não despesas financeiras	Santos e Alves (2011)	Positivo

Fonte: elaborado pelas autoras (2020)

As variáveis representadas pelos indicadores de endividamento (END), de liquidez (LQ), de grau de dependência (GD), despesas com pessoal (DP) e despesas com investimentos (DI), tem o objetivo de demonstrar a capacidade que

os entes públicos analisados tem de cumprir com as obrigações estabelecidas na LOA, e quanto dessas despesas estão voltadas ao pagamento de pessoal e, aos investimentos (CORBARI; MACEDO, 2009). Já o indicador realização da receita orçamentária (IRRO), indicador execução orçamentária corrente (IEOC) e indicador resultado primário (IRP), buscam evidenciar quanto das despesas estão destinadas as despesas correntes e ao estoque de dívidas (SANTOS; ALVES 2011).

3.4 Modelo Econométrico

De acordo com Fávero (2015) os modelos econométricos são modelos estatísticos usados em econometria que especifica à relação estatística que se acredita manter entre as várias quantidades econômicas pertencentes a um fenômeno econômico específico. Em outras palavras, um modelo econométrico é um conjunto de equações desenhadas para fornecer uma explicação quantitativa do comportamento de variáveis econômicas.

Ainda, segundo Fávero (2015) em estatística, a regressão linear é uma abordagem linear para modelar o relacionamento entre uma resposta escalar (ou variável dependente) e uma ou mais variáveis explicativas (ou variáveis independentes). O caso de uma variável explicativa é chamado de regressão linear simples. Para mais de uma variável explicativa, o processo é chamado de regressão linear múltipla.

Diante do exposto, a partir das variáveis selecionadas foi elaborado um modelo Econométrico, para alcançar os objetivos da pesquisa e conseguir verificar quais são os determinantes que influenciaram a abertura de créditos adicionais:

$$CAit = \alpha + \beta_1 ENDit + \beta_2 LQit + \beta_3 GDit + \beta_4 DPit + \beta_5 DIit + \beta_6 RROit + \beta_7 EOCit + \beta_8 RPit + \varepsilon it$$

Onde:

$CAit$ = Créditos adicionais dos municípios i no período t . $ENDit$ = Endividamento i no período t .

$LQit$ = Liquidez i no período t .

$GDit$ = Grau de dependência i no período t . $DPit$ = Despesa com pessoal i no período t . $DIit$ = Despesa com investimento i no período t .

$RROit$ = Realização da receita orçamentária i no período t . $EOCit$ = Execução orçamentária corrente i no período t .

$RPit$ = Resultado primário i no período t .

$\beta_1 \dots \beta_8$ = constantes.

εit = refere-se ao termo de erro estocástico da regressão. α = Intercepto.

i = variável de amostra (municípios).

t = variável temporal (2014;2015;2016;2017).

Para realizar a organização dados da pesquisa, foi utilizado o sistema Office Excel, e posteriormente a utilização do sistema Software Estatístico Stata.

3.5 Tratamento dos Dados

Quanto ao seu tratamento, os dados foram coletados diretamente no site do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI). Tais dados foram obtidos por meio dos balanços orçamentários e patrimoniais dos entes públicos estudados. Posteriormente, os dados coletados foram organizados em planilhas eletrônicas (Excel), em seguida, utilizou-se o sistema Software Estatístico Stata para calcular os indicadores por meio do Modelo Econométrico (Dados em painel) para a obtenção de índices e informações que foram analisados com a finalidade de evidenciar quais determinantes motivaram a abertura de créditos adicionais nas capitais dos estados brasileiros e Distrito Federal.

Por fim, com o auxílio das planilhas elaboradas foi realizado a análise e a interpretação das informações obtidas, buscando expor de forma ampla e transparente considerações relevantes sobre os resultados encontrados.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção, serão apresentados os resultados do modelo econométrico utilizado para demonstrar os determinantes que influenciaram a abertura dos créditos adicionais nas capitais brasileiras e no Distrito Federal, entre o período de 2017 a 2019, como apresentado na tabela 1.

Tabela 1 – Resultado do Modelo Econométrico

Prob>F	R²	Teste BP/CW	Teste White	Teste B e P	F de Chow	Teste Hausman	Nº OBS
0,000	0,5592	0,000	0,0306	0,0052	0,0079	0,8771	66
MODELO POOLED							
Variáveis	Coefficiente	Erro Padrão	T	P-Value	Interv.Conf. 95%		
end	-5,96E+07	5,30E+07	-1,12	0,266	-1,66E+08	4,65E+07	
liq	-6659,526	2484707	0,00	0,998	-4982199	4968880	
gd	-3,48E+09	4,43E+08	-7,85	0,000***	-4,37E+09	-2,59E+09	
dp	1,13E+09	1,26E+09	0,90	0,374	-1,39E+09	3,64E+09	
di	5,72E+09	2,65E+09	2,16	0.035**	4,07E+08	1,10E+10	
irro	9,67E+08	6,04E+08	1,6	0,115	-2,43E+08	2,18E+09	
ieoc	-2,71E+09	2,14E+09	-1,27	0,210	-7,00E+09	1,57E+09	
irp	3,63E+09	2,17E+09	1,67	0,100*	-7,17E+08	7,98E+09	
_cons	-3,95E+08	2,05E+09	-0,19	0,848	-4,50E+09	3,71E+09	

***Significância ao nível de até 0,01

**Significância ao nível de até 0,05

* Significância ao nível de 0,10

Legenda: **Prob>F**: Significância do Modelo; **R2**: Poder explicativo do modelo; **Teste BP/CW**: Teste Breusch-Pagan para homoscedasticidade; **Teste White**: Estatística de teste geral de White; **Teste B e P**: Breusch e Pagan de Lagrange teste de multiplicador para efeitos aleatórios; **F de Chow**: Teste estatístico Chow; **Teste Hausman**: Teste estatístico de Hausman.

Fonte: Dados da Pesquisa (2020)

Conforme pode ser observado na tabela acima, foram utilizados os testes de *Breusch-Pagan*, *F de Chow* e *Hausman* para realizar a comparação entre os métodos aleatório, fixo e *pooled*. Por meio destes testes, constatou-se que o estimador *Pooled* é o mais adequado para essa pesquisa.

Foram realizadas 66 observações, sendo o R^2 no valor de 0,5592, evidenciando haver um bom ajustamento do modelo para as variáveis utilizadas, em relação aos créditos adicionais

Foram realizados os testes residuais de *Breusch-Pagan/Cook-Weisberg* e de *White*, sendo que os mesmos apresentaram, respectivamente, os valores de 0,00 e 0,0306, demonstrando assim indícios de homocedasticidade, ou seja, o termo de erro é o mesmo em todos os valores das variáveis independentes.

De acordo com os resultados obtidos por meio da regressão a variável grau de dependência (0,000) apresentou significância do $P >$ valor de 1%, a despesa com investimento (0,035) apresentou significância do $P >$ valor de 5%, e o indicador do resultado primário (0,100) apresentou significância de 10%.

Além disso, foi realizado o Teste de Correlação para determinar o coeficiente de correlação das variáveis, isto é, o grau de associação linear entre duas variáveis. A correlação pode ser interpretada como fraca, moderada ou forte conforme a tabela abaixo:

Tabela 2– Teste de Correlação

	CA	END	LIQ	DG	DP	DI	IRRO	IEOC	IRP
CA	1,0000								
END	0,2231	1,0000							
LIQ	-0,1177	-0,2397	1,0000						
GD	-0,6970	-0,3566	0,2074	1,0000					
DP	-0,0483	0,1029	-0,2221	-0,0186	1,0000				
DI	-0,0511	0,0245	0,1549	0,2886	-0,2926	1,0000			
IRRO	0,0671	-0,1163	0,2505	0,1682	-0,3932	0,2813	1,0000		
IEOC	-0,0902	-0,4506	0,2642	0,2403	-0,5568	0,1594	0,4970	1,0000	
IRP	-0,0008	-0,1552	0,0858	0,1137	-0,4924	-0,1922	0,3597	0,7516	1,0000
0,10 a 0,39 (+ ou -) correlação fraca									
0,40 a 0,69 (+ ou -) correlação moderada									
0,70 a 1 (+ ou -) correlação forte									

Fonte: Dados da Pesquisa (2020)

De modo geral, os dados demonstram que há baixa correlação, que é o esperado para o modelo proposto. Vale destacar que a relação entre os créditos adicionais e o Grau de dependência (GD) apresenta uma moderada correlação negativa de -0,6970, indicando associação entre as variáveis, sendo assim, quanto maior o crédito adicional menor será o grau de dependência. Já a variável Indicador Execução Orçamentária Corrente (IEOC) apresenta forte correlação positiva com a variável Indicador Receita Primária (IRP) no valor de 0,7516, o que pode significar uma forte associação entre as variáveis.

Tabela 3- Teste do Fator da variância (VIF)

VARIÁVEIS	VIF	1/VIF
IEOC	4,89	0,204585
IRP	4,19	0,238859
DI	2,04	0,490953
DP	1,85	0,539989
END	1,81	0,552464
IRRO	1,47	0,680907
GD	1,43	0,700809
LIQ	1,18	0,845192
Média	2,36	

Fonte: Dados da Pesquisa (2020)

O teste de fator de variância para as variáveis da pesquisa, apresentou o resultado menor que 10, significando alta colinearidade entre as variáveis. Conforme demonstrado na tabela 3 a média VIF corresponde a 2,36, ou seja, comprova a inexistência de relação linear entre os créditos adicionais e as variáveis independentes do modelo utilizado. Já o teste de inflação (1-vif), demonstra que quanto mais próxima de 1, menor a chance de multicolinearidade, sendo assim, os testes comprovam não haver impedimento em prever os valores, confirmando um bom ajustamento do modelo, conforme já apresentado pelos testes anteriores.

O resultado da amostra, por meio de estimação de dados em painel de efeito *Pooled* aponta que as variáveis contábeis grau de dependência (GD), despesa com investimento (DI), e resultado primário (IRP), apresentaram respectivamente 1%, 5% e 10% de significância para a explicação da abertura dos créditos adicionais nas capitais brasileiras e no Distrito Federal.

O grau de dependência que se baseia na relação entre as receitas de transferência e a receita total do município, foi significativo e apresentou o coeficiente negativo de -3,48, conforme o esperado. O resultado encontrado está de acordo com Linhares, Pena e Borges (2003), confirmando que quanto maior o grau de dependência, menor será o endividamento, não havendo assim

necessidade de abertura de créditos adicionais.

A despesa com investimento apresentou coeficiente positivo de 5,72 indicando que quanto maior o investimento maior a utilização dos créditos adicionais. Segundo Cavichioli, Toigo, Fiirst (2018), como se trata de um indicador de investimento esperava-se que o sinal encontrado fosse negativo, pois, investimentos são ações de grande importância para os municípios e deveria estar planejado de forma eficiente no orçamento.

Entretanto, para Linhares, Pena e Borges (2003) os investimentos são realizados na maioria das vezes sem planejamento, culminando em altos índices de créditos adicionais para suprir as despesas que não foram previstas na LOA.

O IRP apresentou coeficiente positivo de 3,63, como esperado. Esse indicador relaciona as receitas não financeiras com as despesas não financeiras, diante da sobreposição das receitas originam-se as fontes de recursos para abertura dos créditos adicionais, ou seja, o superávit primário. Logo, a alta do superávit aumenta proporcionalmente a abertura dos créditos adicionais (SANTOS, ALVES, 2011).

Já os indicadores de Endividamento (END), Liquidez (LQ), Despesa com pessoal (DP), Indicador de Realização da Receita Orçamentária (IRRO) e Indicador da Execução Orçamentária Corrente (IEOC), não apresentaram significância estatística para esta pesquisa. Entretanto, na pesquisa de Cavichioli, Toigo, Fiirst (2018) as variáveis LQ, IRRO e IEOC apresentaram significância para abertura dos créditos adicionais. E, a variável DP foi significativa na pesquisa de Linhares, Pena e Borges (2003), pois influenciou o endividamento dos municípios pesquisados.

5. CONCLUSÃO

Esta pesquisa teve como objetivo identificar os determinantes que influenciaram a abertura de créditos adicionais nas capitais dos estados brasileiros e no Distrito Federal. A amostra foi composta por 21 capitais brasileiras e o Distrito Federal no período de 2017 a 2019, sendo que, as cidades de Aracaju, Belo Horizonte, Campo Grande, Maceió e Palmas ficaram fora da análise por causa dos dados insuficientes. Para análise dos determinantes aplicou-se o método de regressão linear no qual foram analisadas oito variáveis independentes, sendo elas: endividamento (End), liquidez (LQ), grau de dependência (GD), despesas com o pessoal (DP), despesas com investimento (DI), indicador de realização da receita orçamentária (IRRO), indicador execução orçamentária corrente (IEOC) e indicador de resultado primário (IRP).

Entre as variáveis independentes analisadas apenas três apresentaram significância de até 10% no resultado da amostra, sendo a DI e IRP com resultado positivo e o GD com resultado negativo.

Com relação às variáveis que apresentaram resultado positivo, observou-se que o aumento na abertura dos créditos adicionais está relacionado significativamente com a ineficiência do planejamento. Esta ineficiência pode ser justificada tanto pela insuficiência na dotação da Despesa com Investimento, como pelo superávit primário demonstrado no Indicador de Resultado Primário.

Já em relação a variável Grau de Dependência que apresentou resultado

negativo constatou-se que quanto maior as transferências intragovernamentais menor será a abertura dos créditos adicionais.

Por meio destes resultados, pode-se concluir que a abertura dos créditos adicionais nas capitais brasileiras e no Distrito Federal foram influenciados por três variáveis independentes (GD, DI e IRP), o que evidencia uma fragilidade na elaboração e execução do orçamento das capitais brasileiras e do Distrito Federal.

Essa fragilidade no planejamento público pode ser o resultado de eventuais imprevistos, mas também, pode ser o resultado da falta de capacitação dos gestores, o que pode gerar um orçamento mal estruturado com falhas nas estimativas de receitas e fixação de despesas, contribuindo assim, para abertura de créditos adicionais ao longo do mandato.

Diante disto, este estudo é relevante, pois fornece uma discussão eloquente e importante sobre os determinantes de créditos adicionais, o que contribui para a pesquisa na área de orçamento público. Além do mais, acredita-se que discussões mais amplas possam ser desenvolvidas, sendo assim, para estudos posteriores, sugere-se a extensão da pesquisa a outros municípios brasileiros, um recorte temporal maior e a inclusão de outras variáveis econômicas e contábeis que possam justificar a abertura dos créditos adicionais.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Financeiro Brasileiro. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

ALBUQUERQUE, Edson Dias de. Determinantes do controle e planejamento nos orçamentos públicos municipais do estado do Piauí. Universidade Federal do Ceara, Fortaleza, 2011.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988: promulgada em 5 de outubro de 1988.

BRASIL. Lei n.º 4320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

BRASIL. Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

BRASIL. Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 8.ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2018.

CAVICHIOLO, D.; Santos, K. P.; TOIGO, L. A.; FIIRST, C. Determinantes para abertura de créditos adicionais: um estudo com municípios paranaenses. RIC - Revista de Informação Contábil - ISSN 1982-3967 - Vol. 12, no2, p. 47-63, Abr-Jun/2018.

COUTO, L. C.; BARBOSA NETO, J. E.; RESENDE, L. L. Flexibilidade do Orçamento Público Perante a Execução Orçamentária. Revista Mineira de Contabilidade, v. 19, n. 1, p. 42-54, 2018.

GIACOMONI, James. Orçamento Público. 12ª ed. São Paulo. Atlas, 2005.

IBGE, Censo IBGE/2019. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados.html?view=municipio> em: 03 de março de 2020.

KOCHE, José Carlos. Fundamentos de Metodologia Científica. 34º ed. Petrópolis: Editora Vozes, 2014.

KOHAMA, Heilio. Contabilidade pública: teoria e prática. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. Fundamentos da metodologia científica. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LINHARES, Fabricio; PENNA, Christiano; BORGES, Glenda. Os efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal no endividamento dos municípios do Piauí. Rev. Adm. Pública, Rio de Janeiro, v. 47, n. 6, p. 1359-1373, dez. 2013

MACEDO, J.; CORBARI, E. Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal no endividamento dos Municípios Brasileiros: uma análise de dados em painéis. Revista Contabilidade & Finanças, v. 20, n. 51, p. 44-60, 1 dez. 2009.

OLIVEIRA, Cláudio Ladeira de. FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho. Orçamento Público no Estado Constitucional Democrático e a Deficiência Crônica na Gestão das Finanças Públicas no Brasil. Sequência. Florianópolis, n. 76, 2007 p. 183-212.

PALUDO, Augustinho. Orçamento público, AFO e LRF. Teoria e questões. Série Provas e Concursos. 4a edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

REIS, Heraldo da Costa; MACHADO JÚNIOR, José Teixeira. A Lei 4.320 comentada: e a lei de responsabilidade fiscal. 34. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2012.

ROCHA, D. G.; MARCELINO, G. F.; SANTANA, C. M. Orçamento público no Brasil: a utilização do crédito extraordinário como mecanismo de adequação da execução orçamentária brasileira. Revista de Administração, v. 48, n. 4, p. 813-827, 2013.

Santos, Sandra Regina Toledo dos, & Alves, Tiago Wickstrom. (2011). O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal no desempenho financeiro e na execução orçamentária dos municípios no Rio Grande do Sul de 1997 a 2004. Revista de Administração Pública, 45(1), 181-208.

SICONFI, RROE 2017/2018/2019

TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

CAPÍTULO 3

GOVERNANÇA PÚBLICA E A CONTROLADORIA ESTADUAL DA REGIÃO CENTRO-OESTE DO BRASIL EM 2017

Alan Nascimento De Oliveira
Amanda De Oliveira Nolasco
Diovaney Batista Dos Santos
Denise Fernandes Nascimento

Resumo: A governança no setor público possui semelhanças com a governança no setor privado, no qual ambas são utilizadas como um mecanismo para combater fraudes dentro das organizações, exigindo que os administradores tomem decisões de acordo com as práticas de governança, pautadas pelos princípios da transparência, equidade, prestação de contas (*accountability*) e responsabilidade. Sabe-se que a governança é uma ferramenta essencial para o setor público, onde, juntamente com a controladoria pode-se construir uma boa gestão. Tendo em vista que, diante da repercussão do tema sobre governança no âmbito público, a *International Federation of Accountants* (IFAC), emitiu, em 2001, um relatório de recomendações de governança a serem aplicadas ao setor público, denominado *Study 13*. Neste contexto, o presente estudo tem como objetivo analisar se as controladorias dos estados da região Centro-Oeste do Brasil atendem as recomendações da IFAC quanto as práticas de governança no setor público, referentes às dimensões do controle e relatórios externos. Na pesquisa será utilizada uma abordagem qualitativa, classificada quanto aos fins como descritiva, e que terá a consulta em relatórios e documentos nos portais eletrônicos das CGE's e Portal da Transparência dos estados brasileiros como principal método para coleta de dados. Quanto aos meios de investigação, serão utilizadas as pesquisas bibliográfica e documental.

Palavras-chave: Governança; Governança no Setor Público; Controladoria

1. INTRODUÇÃO

Por governo entende-se a forma pelo qual o Estado é administrado, levando-se em conta quais os objetivos e as diretrizes a serem seguidos, bem como fixar as políticas públicas e tomar as decisões político-administrativas que irão direcionar a administração pública ao alcance dos propósitos pretendidos pelo Estado e o bem comum da coletividade (PALUDO, 2013). Neste sentido, o atual cenário político-administrativo brasileiro adota a forma de governo republicano, cuja população atribui a um representante a função de administrador público, com vista a atender as necessidades da sociedade no geral.

Compete ao poder executivo, que tem como função típica, administrar os recursos financeiros e executar ações que promovam o bem-estar de todos, seja no âmbito federal, estadual ou municipal. No entanto, segundo Paludo (2013) os desvios e má utilização dos recursos públicos, bem como a falta de punição aos gestores responsáveis, são problemas preocupantes enfrentados pelo setor público, refletindo nas partes interessadas (cidadãos, representantes eleitos (governantes), alta

administração, gestores e colaboradores), sendo importante, portanto, utilizar medidas de controle e prestação de contas transparentes.

Esta relação de divergências entre as partes interessadas, pode apresentar uma significativa redução, quando aplicada a boa governança ao setor público, estimulando assim, a utilização eficiente dos recursos públicos, a transparência no uso destes e o comprometimento de gestores responsáveis (*International Federation of Accountants* (IFAC), 2001).

Apesar do termo governança ter surgido associado a escândalos em organizações privadas no âmbito financeiro no final dos anos 80, o setor público observou a necessidade e a importância de se adequar aos princípios e recomendações da IFAC e adotar suas práticas para uma boa gestão (CAVALCANTE E DE LUCA, 2013). Neste linear, observa-se que a governança pública possui ligação com as expectativas políticas e sociais, que são suscitadas a partir da colaboração dos diferentes autores locais e regionais, a fim de reduzir e/ou solucionar os problemas sociais (LISOT, 2012).

A IFAC, emitiu em 2001, através do seu Comitê do Setor Público (*Public Sector Committee* - PSC), um relatório de recomendações de governança a serem aplicadas ao setor público, denominado *Study 13*. O estudo trouxe, dentre vários assuntos, a definição de “Controle”, sendo este uma das quatro dimensões que abrange as práticas de governança no setor público. Com isso, faz-se necessário conceituar uma área essencial dentro do setor público, que é a Controladoria. Para Stédile, Carneiro, Neto e Souza (2016) a Controladoria é um mecanismo, capaz de auxiliar o setor público na obtenção de ótimos resultados em seus serviços, sendo indispensável por ser um sistema de controle interno que apresenta informações contábeis com autenticidade.

Segundo Silva, Carneiro e Ramos (2015) a Controladoria é responsável por apresentar, executar e ordenar todas as ferramentas da contabilidade dentro das organizações públicas. Onde a mesma pode apoiar os gestores públicos a realizar os programas, as metas e as ações do governo, para combater a falta de continuidade administrativa, aliada à corrupção. Ainda, segundo Cavalcante e De Luca (2013) em um cenário de incertezas com relação ao objetivo real e a discordância nas informações fornecidas entre os proprietários e gestores, ter a controladoria como ferramenta, estabelece um método relevante para a governança.

Castro e Silva (2017), afirmam que a governança pública deixa claro que o cidadão é participante ativo na construção das políticas públicas, ou seja, neste modelo de gestão pública, o foco não está somente nos resultados entregues à população, mas também nos meios com que se alcançaram esses resultados. Nessa perspectiva, a sociedade é parceira do poder público na elaboração de políticas públicas. Segundo Silva, Carneiro e Ramos (2015), os gestores públicos tornam maiores responsáveis pela transparência do gerenciamento de contas públicas voltadas para sociedade, no qual precisam demonstrar as aplicações dos recursos e os avanços dos serviços oferecidos ao público.

Além disso, de acordo com o Tribunal de Contas da União – TCU (2014) a governança não é vista como exclusividade apenas da União, pois, seu uso é

importante em outros níveis da gestão pública, como estados, municípios e Distrito Federal.

Dessa forma, se faz necessário o estudo a fim de analisar as informações referentes ao controle e relatórios externos, disponibilizadas nos portais eletrônicos da Controladoria Geral do Estado (CGE) e Portal da Transparência de cada estado brasileiro da região Centro-Oeste, objetivando investigar a incorporação das práticas de governança recomendadas pela IFAC.

Diante disto, o presente estudo visa responder ao seguinte problema: As controladorias estaduais da região Centro-Oeste atendem as recomendações da IFAC quanto as práticas de governança no setor público, referentes às dimensões do controle e relatórios externos?

Como consequência, o estudo tem como objetivo analisar se as controladorias estaduais da região Centro-Oeste atendem as recomendações da IFAC quanto as práticas de governança no setor público, referentes às dimensões do controle e relatórios externos.

A pesquisa está organizada em cinco seções. Na primeira seção apresenta-se uma breve contextualização histórica e algumas características específicas sobre governança corporativa e governança pública, tendo a controladoria como ferramenta de gestão utilizando as recomendações da IFAC (2001). Incluindo também o problema de pesquisa e objetivo que irão direcionar a pesquisa e a justificativa tratando da importância do tema proposto.

A segunda seção tem por objetivo apresentar a fundamentação teórica da pesquisa, descrevendo o que é governança corporativa e governança pública, como a controladoria surgiu e sua aplicabilidade quanto instrumento na governança pública, e por último, uma explicação sobre a IFAC (2001), considerando suas duas dimensões que serão utilizadas para a pesquisa: controle e relatórios externos.

A terceira seção aborda os métodos e as técnicas utilizadas na pesquisa para o presente estudo. Na quarta seção são apresentados os resultados obtidos e a análise descritiva dos dados de acordo com as informações coletadas. Na quinta seção apresenta-se a conclusão e as recomendações para estudos futuros.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Governança Corporativa

A governança corporativa surgiu após a separação da propriedade com a gestão das empresas, com o objetivo de solucionar o chamado “conflito de agência”, onde os administradores tendem a agir de forma a beneficiar seus interesses próprios, e não segundo os interesses da empresa, dos acionistas e demais partes interessadas (CASTRO, 2009). As organizações privadas observaram a necessidade de adaptação para um novo ambiente organizacional, a fim de resolver todos esses problemas, criando a governança corporativa, composta por métodos, técnicas e ferramentas de auxílio para um melhor gerenciamento e controle (MELLO, 2006).

Com o intuito de melhorar a governança corporativa no Brasil e alinhar os

interesses entre acionistas e executivos, em 1995, foi criado o Instituto Brasileiro de Conselheiros de Administração (IBCA), hoje chamado de Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), que, em 1999 lançou o primeiro Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa (SCHERER E BURIOL, 2011).

Segundo o IBGC (2015) a governança corporativa é um sistema em que as empresas são dirigidas, monitoradas e incentivadas, através de boas práticas convertidas em princípios básicos, como: transparência, equidade do tratamento com os sócios, prestação de contas (*accountability*) e responsabilidade corporativa.

Assim, no Quadro 1, são apresentados os quatro princípios que fundamentam as boas práticas da governança corporativa.

Quadro 1 – Princípios básicos da Governança Corporativa

Transparência	Disponibilizar as informações de forma confiável, que sejam de interesse das partes envolvidas e não apenas aquelas impostas por leis e regulamentos, sem restrição do desempenho econômico- financeiro, considerando outros fatores que orientam a atuação gerencial de forma a criar valor.
Equidade	Tratamento justo e com igualdade entre todos os sócios e demais partes interessadas (<i>stakeholders</i>), considerando os seus direitos, deveres, necessidades, interesses e expectativas.
Prestação de contas (<i>accountability</i>)	Os agentes de governança devem prestar contas de sua atuação, assumindo a responsabilidade total de seus atos e omissões.
Responsabilidade corporativa	Os agentes de governança devem zelar pela sustentabilidade das empresas, tendo em vista sua conservação.

Fonte: IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (2015)

Para Cardoso (2014) a governança corporativa tem o papel de normalizar a estrutura administrativa das empresas, mediante designação dos direitos e deveres dos acionistas e da organização dos poderes, como forma de garantir equilíbrio aos principais participantes (internos e externos) da gestão aos interesses das organizações, valorizando assim a companhia no mercado.

Conforme a Cartilha de Governança (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM, 2002) as práticas de governança corporativa, auxiliam investidores e controladores a se prevenirem contra desvio de ativos por indivíduos que têm autoridade e poder em tomadas de decisões em nome da empresa.

Comparando as práticas de governança quando aplicadas ao setor público e privado, Marques (2007) constatou que, em ambos os setores elas requerem clara identificação da responsabilidade dos participantes, compreensão verdadeira a respeito das relações entre as partes interessadas (*stakeholders*) e outros interesses em controlar recursos e dividir resultados, bem como, a conservação da gestão.

Com a sociedade cada vez mais atualizada, em busca de um maior esclarecimento e acompanhamento do que de fato acontece na gestão pública,

Viana (2010) afirma que a implantação de uma boa governança no setor público é considerada como necessidade.

2.2 Governança Pública

A governança das organizações públicas e privadas possuem semelhanças, considerando que cada setor possui objetivos específicos, mas com foco em comum com relação as questões que envolvem separação de propriedade e gestão (MATIAS- PEREIRA, 2010). Segundo o TCU (2014) o serviço que é oferecido à população pelo setor público, pode ser afetado com a falta de governança. Com isso, Barbosa e Faria (2018) enfatizam a importância do servidor público em se aperfeiçoar com cursos e treinamentos, considerando suas necessidades e a função que exerce, prestando assim um serviço mais eficaz.

Conforme Mello (2006) o estudo sobre a governança corporativa no setor público brasileiro, teve início com a publicação da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que estabelece normas de finanças públicas voltadas à responsabilidade na gestão fiscal, presumindo uma ação planejada e transparente pelos entes da Federação, Estados e Municípios.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, constitui-se como o primeiro marco regulatório do Brasil a estabelecer princípios de governança no setor público, como a estabilidade fiscal com base na conciliação das despesas com as receitas, o limite de gastos com pessoal, a normalização da desistência da receita ou concessão de benefícios tributários, o limite de endividamento público, a competência na gestão patrimonial e das despesas públicas, assim como, a transparência com a criação de relatórios de gestão publicados frequentemente (VIANA, 2010).

Ferreira (2016) ressalta que a Lei de Responsabilidade Fiscal juntamente com a Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000 (Lei de Crimes Fiscais), afetou diretamente nas regras orçamentárias de como o dinheiro público deveria ser gasto, incluindo novas obrigações para o gestor público dos três poderes: Executivo, Legislativo e Judiciário. Nesta perspectiva, Teixeira e Gomes (2019) afirmam que a governança é um instrumento de auxílio na solução de problemas públicos, por meio da utilização de parâmetros avaliativos ou indicativos, os quais ajudam a administração a atender as demandas da sociedade.

De acordo com o IBGC (2015) é possível que com algumas alterações, os princípios de boa governança sejam aplicados ao setor público. Tendo em vista que, a IFAC (2001) determinou três desses princípios para serem aplicados por todas as entidades públicas, sendo eles: a transparência, a integridade e a prestação de contas (*accountability*).

2.3 Governança no Setor Público segundo a IFAC

Segundo Matias-Pereira (2010) várias instituições privadas e órgãos multilaterais contribuíram e estimularam diversas medidas e ações a fim de fomentar a implementação da governança ao setor público, com destaque ao Banco Mundial, Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), *International Federation of Accountants* (IFAC), Movimento Brasil Competitivo (MBC)

e Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC).

Tendo em vista o propósito desta pesquisa, foram abordados somente os aspectos relacionados às diretrizes e recomendações instituídas pela IFAC. Seguindo esta linha e com o propósito de expandir o tema, apoiando a boa governança pública, a IFAC, sendo uma organização mundial da profissão contábil, com ênfase na proteção do interesse público, emitiu um relatório denominado de *Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective (Study 13)*, onde define os princípios basilares a respeito do assunto (PAINES, AGUIAR E PINTO, 2018).

Neste sentido, Barbosa e Faria (2018) em seu trabalho sobre a governança no setor público, propuseram analisar de que maneira a adoção dos princípios de governança, trazidos no *Study 13* da IFAC, poderiam contribuir para uma administração direta do estado de Goiás mais efetiva. Uma vez que, àquela instituição, através de seu Comitê do Setor Público (*Public Sector Committiee (PSC)*), possui autoridade para desenvolver e emitir estudos, normas e diretrizes em âmbito mundial, no que diz respeito a área da contabilidade e auditoria para entidades do setor público (BARBOSA E FARIA, 2018). Com isso, os autores verificaram que em comparação as recomendações da IFAC, quanto a governança, a administração direta do estado de Goiás obteve alguns avanços, no entanto, possui amplo espaço para evoluir.

Ainda, segundo Barbosa e Faria (2018) os mecanismos utilizados pela IFAC contribuem para uma melhor governança e responsabilização dos gestores públicos. Assim sendo, as recomendações da IFAC têm como objetivo principal fazer com que a administração pública seja mais eficiente na prestação de serviços, tal como na transparência de seus atos, o que garante a redução dos conflitos de agência entre sociedade e governo. Dessa forma, compreendem os princípios fundamentais estabelecidos ao setor público, de acordo com a IFAC (2001), o da transparência (*openness*), que é necessária para garantir a confiabilidade das partes interessadas quanto ao processo de tomada de decisão dos gestores integrantes da administração pública, bem como a gestão e as ações dessas entidades.

Além disso, o da integridade (*integrity*), que está baseada na honestidade, objetividade e altos padrões de probidade na gestão de assuntos, fundos e recursos públicos de uma entidade. Com isso, a integridade depende da eficácia da estrutura de controle e padrões pessoais de profissionalismo, visto que reflete nos procedimentos de tomada de decisão da entidade, bem como na qualidade de seus relatórios financeiros e de desempenho. E, por último, a responsabilização (*accountability*), que é o processo pelo qual as entidades e seus integrantes são responsabilizados por suas decisões e ações na esfera pública, assim como na administração dos recursos. Na prestação de contas estão bem definidos, por meio de uma estrutura organizacional robusta, as funções e responsabilidades das partes. Dessa forma, tem-se a obrigação de responder por uma responsabilidade conferida.

O estudo também aborda uma série de recomendações e condutas a serem seguidos pela administração pública, as quais estão distribuídas em quatro dimensões e a cada uma reflete os citados princípios. Portanto, as dimensões de

governança pública trazidas pela IFAC (2001), envolvem os padrões de comportamento, sendo a maneira como os gestores públicos, por meio de sua liderança, determinam os valores e padrões da organização, os quais definem a cultura da entidade e o comportamento de todos dentro dela.

Além disso, a dimensão de estruturas e processos organizacionais diz respeito a nomeação e organização da alta administração dentro do ente público, bem como a definição de suas responsabilidades e como são responsabilizados por seus atos.

Na dimensão controle é estabelecido pela alta gestão da organização uma rede de vários controles, com a finalidade de apoiá-la na realização de seus objetivos, assim como tornar eficaz e eficiente as operações, a confiabilidade dos relatórios internos e externos, o cumprimento das normas, regulamentos e as políticas internas e externas a administração pública.

A quarta e última dimensão aborda sobre os relatórios externos, os quais tratam do meio ao qual a administração demonstra e divulga sua responsabilidade financeira como administrador de verbas públicas e sua performance no uso dos recursos públicos.

Há cada dimensão o *Study 13* da IFAC atribuiu diversas recomendações de governança voltadas aos entes estatais, sendo classificadas como as melhores práticas de governança aplicadas ao setor público, tornando sua atuação efetiva e eficaz. Sendo assim possível o cumprimento de seu objetivo principal em atender à necessidade da população, gerindo da melhor forma os recursos públicos disponíveis, mediante uma prestação de serviços de qualidade (MESSIAS E WALTER, 2018).

Assim, no Quadro 2, são apresentadas as práticas de governança recomendadas no *Study 13* pela IFAC de acordo com cada dimensão:

Quadro 2 – Recomendações de Governança no Setor Público conforme a IFAC

Padrões de comportamento	Relatório externos
● Liderança ● Código de conduta ○ Probidade e propriedade ○ Objetividade, integridade e honestidade ○ Relacionamento	● Relatórios anuais ● Uso de normas contábeis apropriadas ● Medidas de desempenho ● Auditoria externa
Estruturas e processos organizacionais	Controle

• Responsabilidade em prestar contas • Responsabilidade em prestar contas pelo dinheiro público • Comunicação com partes interessadas • Papéis e responsabilidades ○ Equilíbrio de poder e autoridade ○ O grupo de governo ○ O presidente ○ Membros do grupo de governo não executivo ○ Administração não executiva ○ Política de remuneração	• Gestão de risco • Auditoria interna • Comitês de auditoria • Controle interno • Orçamento • Administração financeira • Treinamento de pessoal
--	---

Fonte: Adaptado da IFAC (2001)

Para cumprir o proposto pela presente pesquisa, serão utilizadas as dimensões de controle e relatórios externos, na medida que estas estão intimamente relacionadas a transparência e a responsabilidade de prestação de contas dos atos da administração na tomada de decisão. Assim, torna-se necessário descrever os conceitos estabelecidos pela IFAC a respeito de cada uma das recomendações dessas dimensões.

Diante disso, com base na IFAC (2001), o controle, para atender ao seu propósito, deve adotar práticas nos setores de gestão de risco, onde os órgãos dirigentes da administração pública precisam estabelecer sistemas eficazes de gestão dos riscos como parte da estrutura de controle. Assim como, no setor de auditoria interna os órgãos administrativos que dirigem os entes públicos precisam garantir que uma auditoria interna seja estabelecida de forma eficaz como parte do controle. Ademais, um comitê de auditoria formado por não-executivos, deve ser estabelecido pelos órgãos administrativos das entidades do setor público, tendo em vista a realização de uma revisão, de forma independente, da estrutura de controle e do processo de auditoria externa. Por outro lado, um controle interno deve ser estabelecido nas organizações públicas, o qual opere na prática e que a eficácia de sua atuação seja declarada em relatórios anuais da entidade.

No tocante a área de orçamento e administração financeira, os órgãos dirigentes dos entes públicos devem supervisionar e garantir que os processos de alocação dos recursos disponíveis, estabelecidos no orçamento e na gestão financeira, sejam eficientes e eficazes. O último setor de atuação da dimensão controle é o treinamento de pessoal, que objetiva contribuir para uma melhor performance do pessoal na execução de suas atividades, por meio da implementação de programas de treinamento.

Além das funções relacionadas ao controle, a IFAC (2001) recomenda uma diversidade de condutas de governança aplicadas aos relatórios externos, que dizem respeito aos relatórios anuais, onde os órgãos da administração pública,

devem em um prazo razoável, publicar relatórios anuais, os quais precisam conter uma avaliação das atividades e realizações exercidas pelo órgão, bem como sua posição financeira e perspectivas de desempenho. Além disso, devem incluir nos relatórios sua responsabilidade quanto, a gestão dos recursos financeiros nos processos de aquisição e aplicação, assim como o orçamento aprovado, as informações das demonstrações financeiras e os resultados das operações do ano; conservar e manter efetiva a atuação da estrutura de controle; a adoção e uso de políticas e padrões contábeis adequados e; declaração informando se as normas ou códigos de governança estão sendo adotados, de maneira que confirme o cumprimento ou não dos mesmos.

Neste sentido, deve ser adotado como prática o uso de normas apropriadas, na qual as entidades governamentais devem assegurar que, as demonstrações financeiras apresentadas no relatório anual estejam e foram elaboradas em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade Pública (*International Public Accounting Standards – IPSAS*), ou de acordo com outro conjunto de normas contábeis autorizados e reconhecidos pela legislação. Para avaliar a performance da administração sugere-se medidas de desempenho, onde os órgãos públicos devem definir e relatar as medidas de desempenho no sentido de demonstrar e confirmar que os recursos foram adquiridos de modo econômico e aplicados com eficiência e eficácia. Além disso, no tocante a auditoria externa, as organizações públicas devem manter uma relação objetiva e profissional para com os auditores externos.

2.4 Controladoria

2.4.1 Aspectos gerais da Controladoria

Segundo Nocetti e Lavarda (2018) a controladoria surgiu no começo do século XX nos Estados Unidos, com o intuito de assessorar o controle das atividades nas grandes companhias norte-americanas.

No Brasil, desde 1960 a controladoria ganhou força por conta do aumento do número de empresas estrangeiras multinacionais, as quais trouxeram profissionais e meios administrativos progressistas, gerando um crescimento da competitividade do mercado e ocasionando uma maior busca dos profissionais para assegurar um constante controle das organizações (ANAGUSKO, ARAKI E MOSER, 2020).

Neste sentido, a controladoria é encarregada pelo melhor funcionamento dos setores no processo administrativo, a fim de realizar uma integração por meio das informações que auxiliam os administradores na tomada de decisão (SILVA *et al* 2015). Para Durigon e Diehl (2013) a controladoria é uma área de conhecimento, que esclarece os fenômenos sociais que acontecem na direção organizacional, observando as formas para se precaver e assim contribuindo para a área.

Ainda neste contexto, segundo Bianchi, Backes e Giongo (2006) a controladoria tem como objetivo atingir a eficácia organizacional no processo de gestão, onde as suas tomadas de decisões têm por finalidade, juntamente com as ações, gerar os melhores resultados com o menor custo possível.

Diante disso, na controladoria, o profissional que ocupa a função é chamado

de *controller*, que, segundo Kunz e Bitarello (2008), o controlador ou *controller* é encarregado pelo sistema da informação da empresa, assegurando que os gestores fiquem informados quanto ao desempenho, os eventos passados, e os caminhos da empresa. O *controller* contribui para o desenvolvimento dos procedimentos que estão voltados ao controle interno, a análise de dados e a gestão de informações, ele é encarregado de considerar os pontos fortes e fracos da organização, antecipando problemas e apresentando soluções, as quais poderiam afetar o desempenho da empresa (ALBUQUERQUE, LIMA, RÊGO E CARVALHO, 2013).

Sobre a atuação da área da controladoria, ela pode ser vista sobre duas concepções: a primeira como um mediador, que facilita a informação para as outras áreas da empresa para elaborar estratégias específicas; a segunda, é a integralização dos processos de decisões estratégicas de cada área para um objetivo coletivo, tornando-se assim, uma diretriz estratégica da empresa como um todo (BIANCHI *et al.*, 2006).

Nessa perspectiva, os autores Albuquerque *et al.* (2013) afirmam que a controladoria tem como função fundamental a avaliação, o planejamento e o controle das atividades e os cargos que assumem e realizam essas atribuições são administrativos, financeiros e contábeis.

2.4.2 Controladoria Pública

Devido as imposições legais determinadas aos gestores públicos, havendo um aumento da população pela melhor qualidade de serviço e da cobrança pela transparência e ética nas ações públicas, teve-se a necessidade de instituir a controladoria na administração pública, onde colabora para o cumprimento das regras legais e auxilia os gestores na utilização dos recursos (MACÊDO E LAVARDA, 2013).

Segundo os autores Durigon e Diehl (2013) as determinações de controle na instauração no setor público não é atual, pois temos a Lei nº 4.320, de 1964 (Lei de Orçamento), que em seu artigo 75, trata da realização do controle. A Constituição Federal de 1988 nos seus artigos 70 a 74, evidencia a imposição de controle interno. Do mesmo modo, temos a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que faz alusão sobre a execução do controle interno, possibilitando assim a instituição do controle no setor público.

A Controladoria Governamental é essencial na gestão pública, seja no apoio do cumprimento da legislação ou no suporte por intermédio das informações que ajudam nas tomadas de decisões na gestão pública (CASTELO, 2013). Para Assis, Silva e Catapan (2016) a controladoria é importante para os entes públicos, pois ela alinha um amplo conjunto de informações para alcançar os objetivos determinados. Neste sentido, a transparência e a prestação de contas (*accountability*) servem de base para a controladoria e sustentam a governança.

Macêdo e Lavarda (2013) ressaltam que a controladoria pública é uma aliada fundamental para a gestão estatal, pois ela ajuda na tomada de decisão, examina a eficácia, a eficiência, a economicidade e a transparência dos atos procedentes da

gestão pública, além de avaliar a conduta administrativa e buscar o controle fiscal. Ao integrar a controladoria na área pública, para atender aos princípios da administração pública (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência), a mesma busca por obtenção de um resultado global melhorado, através da junção dos esforços da controladoria e dos gestores públicos (CASTELO, 2013).

2.5 Estudos relacionados

Foram encontrados diversos trabalhos literários, bem como, artigos acadêmicos que propõem identificar o nível de adesão dos entes públicos às recomendações de boa governança pública sugerida pela IFAC.

Portanto, esse tópico tem por objetivo apresentar os trabalhos mais relevantes sobre o tema, os quais estão na mesma direção da presente pesquisa.

O trabalho de Cavalcante e De Luca (2013) visa investigar as informações divulgadas pela Controladoria Geral da União (CGU), referentes às dimensões de controle e aos relatórios externos, que atendem ao tipo e ao conteúdo das recomendações da IFAC (2001). A partir de pesquisa bibliográfica e documental, por meio de dados constantes de relatórios divulgados pela CGU, o estudo mostrou que há uma variação quanto ao cumprimento das recomendações. Assim, as informações que atendem, total ou parcialmente, ao tipo e conteúdo recomendado são os relatórios orçamentários e financeiros. Por outro lado, as informações relacionadas ao relatório anual de prestação de contas e a auditoria interna, seguem parcialmente o recomendado pela IFAC.

Paines, Aguiar e Pinto (2018) apresentam um trabalho que busca analisar o nível de aplicação das boas práticas de governança pública, recomendadas pela IFAC, aos Institutos Federais da Região Sul do Brasil. Neste sentido, foram utilizadas as pesquisas bibliográfica e documental quanto aos procedimentos e, de natureza, descritiva. Com isso, adotou-se um critério de pontuação a cada item de análise que atendesse ao requisito previsto em um *checklist* recomendado pela IFAC, para verificar o nível de adesão às práticas de governança. Tendo em vista a metodologia utilizada, chegou-se à conclusão de que as Instituições Federais da Região Sul do país apresentam similaridade em seus modelos de gestão, no tocante a aplicação das recomendações de governança da IFAC. Além disso, identificou-se que as dimensões de estruturas e processos organizacionais, nas subcategorias de comunicação com partes interessadas (*stakeholders*), papéis e responsabilidades, adotam menos critérios de governança.

O estudo de Barbosa e Faria (2018) tem como propósito discorrer sobre a contribuição que a adoção de princípios e recomendações da IFAC pode ocasionar na gestão pública direta do Estado de Goiás. Para tanto, utilizou-se o método de abordagem qualitativa com finalidade descritiva, por meio de pesquisa documental e bibliográfica, bem como entrevista semiestruturada na coleta de dados.

A pesquisa foi realizada em órgãos da administração direta do Estado de Goiás, sendo: Secretaria Estadual de Educação, Cultura e Esporte (SEDUCE); Secretaria de Estado da Fazenda (SEFAZ); Secretaria de Estado da Casa Civil; e Controladoria Geral do Estado de Goiás (CGE). Nessa lógica, foi possível verificar

resultados diferentes em cada órgão, uma vez que cada um possui característica e cultura específica e sofre influência de seus gestores, apesar de terem o desenho organizacional da administração com características semelhantes, como: diferenciação, a formalização e a centralização. Dessa forma, ficou evidente que o modelo de governança praticado pela gestão pública pode ser melhorado, no que diz respeito aos princípios da transparência, integridade e prestação de contas (*accountability*).

Os trabalhos relacionados aqui apresentados, concentraram-se em entes de áreas públicas específicas, como, por exemplo, no âmbito regional (Estado de Goiás e Universidades Federais da Região Sul do Brasil), bem como em uma entidade específica da administração federal (CGU). Diante disso, o presente estudo busca estender essa análise, quanto à aplicação de princípios e práticas de boa governança recomendados pela IFAC nas controladorias gerais dos estados da região Centro- Oeste do Brasil, com a finalidade de verificar se elas atendem ao recomendado. Ademais, por entender que a controladoria é órgão imprescindível ao alcance e manutenção da boa gestão pública.

3 METODOLOGIA

3.1 Caracterização da pesquisa

Quanto à finalidade esta pesquisa caracteriza-se como aplicada, motivada pela obtenção de novos conhecimentos, a fim de solucionar problemas que possam surgir no setor público por não aderirem corretamente as práticas de governança.

Em relação aos objetivos, esta pesquisa se qualifica como descritiva, pois, tem o propósito de apresentar e identificar a aplicabilidade das práticas de governança ao setor público, atendendo as dimensões de controle e relatórios externos da IFAC (2001). Segundo Prodanov e Freitas (2013) as pesquisas descritivas são destinadas à exposição das propriedades e características de uma certa população ou fenômenos e de semelhança entre variáveis, que podem ser analisadas.

Esta pesquisa foi desenvolvida com abordagem qualitativa. Lakatos e Marconi (2003), consideram os estudos que utilizam a metodologia qualitativa, como forma de interpretação dos fenômenos analisados e suas significâncias diante do cenário em que eles estão inseridos.

Quanto aos procedimentos utilizados, esta pesquisa é suportada pelos tipos bibliográfico e documental. Conforme Vergara (2016) a pesquisa bibliográfica é o estudo desenvolvido com materiais já publicados em livros, revistas, jornais, portais eletrônicos, ou seja, tudo que o público geral pode ter acesso. Assim, através de um levantamento bibliográfico, foram consultados os conceitos das temáticas sobre Governança Corporativa, Governança no Setor Público, Controladoria e, principalmente, as recomendações do *Study 13* da IFAC.

Ainda de acordo com Vergara (2016) a pesquisa documental é realizada em documentos, escritos ou não, mantidos no interior de órgãos públicos e privados de qualquer natureza, ou com pessoas, por meio de registros, circulares,

regulamentos, ofícios, memorandos e outros. Neste sentido, a pesquisa utiliza-se de informações constantes em relatórios e documentos divulgados nos portais eletrônicos das CGE's selecionadas, bem como em seus portais de transparência, uma vez que, esses documentos são elaborados e disponibilizados por organizações com competência para tanto e, por isso, presume-se a legitimidade e veracidade de seus atos.

Dessa maneira, foram selecionados os documentos sobre as legislações, normativos, relatórios de gestão, auditoria, relatórios contábeis entre outros relacionados ao objetivo da pesquisa, os quais passaram pelo processo de análise.

3.2 Descrição dos métodos adotados

A escolha das controladorias estaduais gerais do Centro-Oeste, como objeto de estudo da presente pesquisa, deve-se ao fato de que, conforme estudos anteriores analisados, as recomendações da IFAC têm sido aplicadas significativamente no âmbito federal da CGU. Neste sentido, levando-se em conta a importância da controladoria como órgão de controle interno do Poder Executivo, justifica-se estender o tema a esfera estadual (área pouco explorada) e, assim, verificar o nível de aplicação das referidas recomendações.

Por este motivo, a população escolhida para a pesquisa foi a da região Centro- Oeste do Brasil, na medida em que os estados pertencentes a essa região têm em comum características de atividades econômicas voltadas à agropecuária, pois possuem os dez maiores produtores de grãos do Brasil, sendo, por exemplo, a produção de milho responsável por 47,6% da produção nacional, segundo o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES).

Além disso, os entes da região central brasileira participam do programa de Política Nacional do Desenvolvimento Regional (PNDR), o qual compete a Superintendência de Desenvolvimento do Centro-Oeste (SUDECO) definir, consoante a PNDR, os objetivos e as metas econômicas e sociais que visem o desenvolvimento sustentável da região. Neste sentido, a SUDECO através da Portaria nº. 157 de 2017, institui o Comitê de Governança, Riscos e Controle (CGRC) com finalidade de tornar sua atuação mais eficiente e, assim, fazer com que seus objetivos sejam alcançados da melhor forma.

Considerando a importância das atividades econômicas desenvolvidas na região central, as quais contribuem significativamente no Produto Interno Bruto (PIB), bem como o trabalho realizado pela SUDECO em prol de impulsionar ainda mais esse avanço econômico da região Centro-Oeste, através de seu empenho em promover políticas públicas de crescimento sustentável, utilizando-se das práticas de governança, com vistas ao interesse público, na busca pela eficiência institucional. Da mesma forma, busca-se analisar o desempenho das CGE's da região Centro-Oeste na aplicação das práticas de governança segundo os princípios da IFAC. Portanto, a área de recorte da pesquisa apresenta-se com intuito de formar uma base teórica, para que possa ser usada em outros trabalhos nas demais regiões do país.

Além disso, a decisão por abordar somente as dimensões de controle e

relatórios externos é motivada na medida em que estão diretamente ligadas ao controle e a transparência dos atos praticados pelos entes públicos.

Os documentos e relatórios, bem como as informações necessárias a pesquisa, foram coletados de fontes públicas, através dos sites de cada uma das Controladorias Gerais e do Portal da Transparência dos estados da região Centro-Oeste. Então, os dados coletados são referentes ao ano de 2017, tendo em vista que, neste período ocorreram diversas mudanças políticas administrativa e econômica no Brasil.

Nessa perspectiva, o então governo de Michel Temer, visando frear o crescimento acelerado das despesas públicas, que estavam bem acima da inflação, instituiu a política do teto de gastos públicos, que teve sua vigência a partir de 2017, por meio da Emenda Constitucional nº. 95 de 2016, no qual trouxe mecanismos de controle de gastos do governo federal, limitando o crescimento das despesas a inflação do ano anterior.

Além disso, no mesmo ano criou-se, através do Decreto nº. 9.203/17, a Política de Governança da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional.

Tais medidas normativas são um importante passo no sentido de melhoria administrativa dos órgãos e instituições públicas. Apesar da norma, a priori, ser restrita ao Poder Executivo Federal, visto que os poderes e os entes federativos possuem autonomia, espera-se que o mesmo conjunto de princípios e diretrizes norteadores da governança em âmbito do executivo federal, sejam estendidos aos estados, municípios e demais poderes, como foi previsto no Projeto de Lei nº. 9.163 de 2017 e que encontra-se em tramitação.

Diante do exposto, é possível notar o quão significativa são as práticas de governança na busca pela eficácia administrativa, seja ela pública ou privada. Isto significa que a adoção das medidas de governança pelas instituições contribui para que o interesse público prevaleça sobre o particular, através do alinhamento de interesses, assim como, proporcionar o aperfeiçoamento da administração, tornando-a mais eficiente na utilização e alocação dos recursos disponíveis. Desse modo, problemas com gastos desenfreados, que geram crises econômicas, podem ser evitados.

Aos relatórios e documentos selecionados, foi aplicado o método de estudo comparativo que, segundo Fachin (2006), consiste na investigação de fatos ou coisas, com a finalidade de se detectar aquilo em comum entre os objetos investigados, e, assim, explicá-los conforme suas semelhanças e suas diferenças. Desse modo, os dados coletados foram analisados com o intuito de evidenciar as informações disponíveis referentes as dimensões de controle e relatórios externos, e, em vista disso, foi realizada uma comparação das informações obtidas com as recomendações da IFAC.

Para tanto, utilizou-se o *checklist Good Governance: a Checklist for Governing Bodies* do *Study 13* da IFAC, a fim de verificar e comparar o nível de aplicabilidade das práticas de governança pelas CGE's, relacionadas as dimensões de controle e relatórios externos. Neste viés, adotou-se o critério de classificação

quanto ao atendimento das recomendações em: alto, médio e baixo; conforme os itens de análise mencionados em suas respectivas dimensões.

Logo abaixo, o Quadro 3 demonstra as dimensões e recomendações, bem como suas respectivas definições, estabelecidas no *Study 13* da IFAC. Além disso, apresenta os questionamentos constantes na lista de verificação (*check-list*) da IFAC, indicando o tipo de atendimento que pode ser alcançado, pelos órgãos em estudo.

Quadro 3 – Itens de análise conforme recomendações da IFAC

RECOMENDAÇÕES/DEFINIÇÕES	CHECK-LIST da IFAC
Gestão de risco	
São medidas de incertezas que compreendem os fatores que podem facilitar ou impedir a realização dos objetivos organizacionais.	O órgão de direção tomou medidas para assegurar que sistemas eficazes de gestão de risco sejam estabelecidos como parte da estrutura de controle interno?
Auditoria interna	
A auditoria interna é uma função eficaz que é estabelecida como parte de sistema de controle interno, fazendo com que assim a entidade seja administrada para atingir seus objetivos, cumpra a legislação, políticas e procedimentos apropriados e atue de forma eficiente e eficaz.	O órgão de governança tomou medidas para assegurar que uma função de auditoria interna eficaz seja estabelecida como parte da estrutura de controle interno?
Comitês de auditoria	
Os comitês de auditorias são compostos por membros não executivos que tem a responsabilidade pela revisão independente da estrutura de controle e do processo de auditoria externa.	O órgão de governança estabeleceu uma comissão de auditoria, composta por membros não executivos, com responsabilidade pela revisão independente da estrutura de controle e do processo de auditoria externa?
Controle interno	
É um processo efetuado pelo conselho de administração, gestão e outro pessoal de uma entidade que é projetado para fornecer garantia razoável em relação ao cumprimento dos objetivos quanto a eficiência das operações, confiabilidade dos relatórios e conformidade com as normas aplicáveis	O corpo diretivo tomou medidas para garantir que uma estrutura eficaz de controle interno esteja estabelecida e operando na prática?
	O órgão de administração inclui em seu relatório anual uma declaração sobre a eficácia da estrutura de controle interno do órgão?
Orçamento e gestão financeira	

O orçamento é essencial aos processos de planejamento financeiro, controle e avaliação das entidades. Uma vez que, é um meio de alocar recursos para atingir os objetivos de uma entidade do setor público, é uma ferramenta de gestão para o planejamento, e um meio de controle de recursos para garantir que os objetivos declarados possam ser alcançados.	O corpo diretivo garantiu a existência de procedimentos para assegurar orçamentação e gestão financeira eficazes e eficientes?
Treinamento de pessoal	
É a implementação de programas de treinamento para que o pessoal seja competente no desempenho das diversas tarefas de sua responsabilidade.	O órgão dirigente estabeleceu programas de treinamento para garantir que os funcionários sejam competentes para realizar as tarefas em questão?
Relatório anual	
É a publicação em tempo hábil de um relatório anual, constando uma avaliação objetiva, equilibrada e compreensível das atividades e realizações da entidade, bem como sua posição financeira e desempenho.	O órgão de governança pública em tempo hábil um relatório anual objetivo, equilibrado e compreensível?
	O relatório anual contém uma declaração explicando as responsabilidades do órgão dirigente?
	O órgão de governança inclui em seu relatório anual uma declaração confirmando que cumpriu as normas ou códigos relevantes de governança corporativa?
	O órgão regulador garante que as demonstrações financeiras cumpram um conjunto reconhecido de normas contábeis?
Medidas de desempenho	
É uma ferramenta que normaliza o processo de acompanhamento dos progressos que estão sendo direcionados às metas estabelecidas e fornece justificativas objetivas para as decisões organizacionais e de gestão. São ferramentas úteis de gerenciamento e prestação de contas.	O órgão dirigente institui e relata medidas de desempenho relevantes?
Auditoria Externa	
É a garantia de que exista uma relação objetiva e profissional do setor público para com os auditores externos. Uma vez que, são entidades fiscalizadoras superiores, onde seus serviços de auditoria externa não fazem parte	O órgão de governança adotou medidas para assegurar que seja mantida uma relação objetiva e profissional com os auditores externos?

da estrutura organizacional das instituições a serem auditadas.	
---	--

Fonte: Elaborado pelos autores de acordo com *checklist* e definições do *Study 13* (2021)

A utilização desse instrumento de verificação objetiva auxiliar os entes governamentais a identificar os eventuais pontos fortes e fracos de governança dentro da estrutura organizacional, e, assim, quando revelado deficiências nos arranjos de governança, o órgão deve tomar medidas naquela área específica (IFAC, 2001).

Diante da importância desse *checklist* desenvolvido pela IFAC, Paines, Aguiar e Pinto (2018) o aplicaram em sua pesquisa, objetivando analisar se as funções desempenhadas pelos Institutos Federais da Região Sul do país condiziam com as recomendações de governança da IFAC. Após a análise, através do *checklist*, concluíram que há muita similaridade no formato de gestão dos Institutos Federais e que não há grandes diferenças na aplicação das práticas recomendadas.

Dessa maneira, a utilização desse *checklist* proporcionou analisar os dados e as informações constantes nos documentos das controladorias dos estados, que dizem respeito, somente, aos itens em análise. Logo, os respectivos níveis de atendimento foram atribuídos com base nessas informações.

3.3 Tratamento dos dados

O tratamento dos resultados obtidos consistiu-se por meio da análise dos resultados encontrados nos documentos disponíveis. Neste sentido, foram interpretados e submetidos a inferências a respeito dos objetivos pretendidos pela pesquisa, tendo como referência o quadro de análise apresentado no tópico anterior.

Para responder o *checklist*, quanto ao atendimento das práticas de governança recomendadas pela IFAC, utilizou-se como base o Quadro 4, o qual indica as faixas de resultados correspondentes ao nível de adoção a essas práticas.

Quadro 4 – Nível de atendimento ao recomendado pela IFAC

Percentual alcançado	Nível de atendimento
Até 25%	Baixo
De 26% até 74%	Médio
De 75% até 100%	Alto

Fonte: Elaborado pelos autores, 2021.

4 RESULTADOS DA PESQUISA

4.1 Identificação das características das controladorias

Este trabalho teve como foco as instituições brasileiras de controladorias. Neste sentido, devido à limitação de tempo para o estudo, optou-se por fazer um recorte, o qual foram coletadas e analisadas as informações das controladorias estaduais da região Centro-Oeste do país.

Desta feita, observou-se que, das quatro instituições pesquisadas, três (Distrito Federal, Goiás e Mato Grosso do Sul) encontram-se classificadas em suas normas como órgãos centrais de controle interno do Poder Executivo Estadual, com status de Secretarias e uma (Mato Grosso) como órgão autônomo vinculado a Governadoria.

Diante disso, o Quadro 5 abaixo, traz a classificação, bem como a norma de criação e a denominação das controladorias do objeto de estudo.

Quadro 5 – Relação das controladorias utilizadas na pesquisa

Unidade Federada	Denominação	Classificação	Norma de criação	Data
DF	Controladoria Geral do Estado	Secretaria	Decreto nº 36.236	01/01/2015
GO	Controladoria Geral do Estado	Secretaria	Lei nº 17.257	25/01/2011
MS	Controladoria Geral do Estado	Secretaria	Lei Comp. nº 230	09/12/2016
MT	Controladoria Geral do Estado	Órgão Autônomo	Lei Comp. nº 550	27/11/2014

Fonte: Elaborado pelos autores através de dados da pesquisa (2021)

Além disso, constatou-se que no estado do Mato Grosso do Sul, as funções institucionais da CGE são operacionalizadas por meio dos órgãos de Auditoria-Geral do Estado (AGE), Corregedoria-Geral do Estado (CRG) e Ouvidoria Geral do Estado (OGE). Nessa lógica, esta controladoria atribuiu aos auditores do Estado a competência para o exercício das atividades típicas de controle interno, o que a diferencia das demais. Assim sendo, ela foi a última dentre as quatro a ser criada e, por esse motivo, é a que apresenta menos informações em seu endereço eletrônico. No entanto, esta particularidade não comprometeu a coleta e análise dos documentos objeto desse trabalho.

Ainda cabe destacar o fato de que as controladorias da região central do Brasil, estão obrigadas a divulgar os relatórios e demonstrativos disciplinados pela Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como os demais entes elencados na citada norma. Neste sentido, dá exploração dos documentos constatou-se que as controladorias em estudo publicam os referidos instrumentos de transparência trazidos pela LRF.

4.2 Práticas adotadas pelos órgãos de controle

Para verificar as Práticas de Governança adotadas pelas controladorias estaduais da região Centro-Oeste do país, relativas as dimensões de controle e

relatórios externos, foram coletadas informações dos sites oficiais de cada órgão. Desse modo, as análises proporcionaram a comparação com as práticas recomendadas pela IFAC, e, conseqüentemente, ao nível de adesão pelos órgãos de controle.

As práticas recomendadas pela IFAC, relativas as dimensões do objeto de pesquisa, estão diretamente relacionadas ao alcance de uma instituição segura dos diversos riscos que venham comprometer os seus objetivos e metas, e, para tanto, utiliza-se de adequados mecanismos de controles internos e auditorias. Ademais, assegura uma organização com mão-de-obra qualificada no desempenho das atividades de controle, por meio da gestão de pessoal. Assim, também, é uma das características dessas dimensões a divulgação de informações concernentes aos resultados alcançados, bem como as medidas de desempenho, por meio de relatórios externos, trazendo transparência as suas ações. Por esse ângulo, é recomendado que a administração adote e utilize um planejamento consistente da gestão orçamentária, mantendo o controle sobre as aplicações dos recursos financeiros disponíveis.

A seguir, com base nas informações extraídas dos documentos analisados, foram identificadas quais recomendações de boa governança são praticadas por cada controladoria. Para tanto, o Quadro 6, apresenta as principais recomendações explanadas no *Study 13* da IFAC, as quais foram utilizadas como parâmetro de comparação entre o recomendado por aquela entidade e o realizado pelas CGE's, bem como o resultado encontrado quanto ao cumprimento do item em análise.

Quadro 6 – Aplicação das práticas de Boa Governança nas controladorias

RECOMENDAÇÕES NA PRÁTICA	CG DF		C GE GO		CG E MS		CG E MT	
	S	N	S	N	S	N	S	N
Gestão de risco								
Toma medidas de gestão de riscos relacionados aos processos da gestão/organizacionais.	S		S		N		S	
Atua na gestão de riscos relacionados à ocorrência de corrupção.	S		S		S		S	
Desenvolve e implementa programas e procedimentos para corrigir os riscos identificados.	S		S		N		S	
Atua na gestão de riscos internos e externos relacionados a obtenção dos objetivos institucionais.	S		N		S		S	
Elabora relatórios específicos da gestão de riscos.	N		N		N		N	
Auditoria interna								
Emitte relatório de auditoria tratando: economia e eficiência na aplicação dos recursos.	S		N		N		S	

	Confiabilidade e integridade das informações gerenciais e financeiras disponíveis.	S	S	N	S
	Ação de acompanhamento realizado para corrigir os pontos fracos identificados anteriormente.	S	S	N	N
	Relevância das políticas, planos e procedimentos adotados pelos órgãos auditados e seus efeitos financeiros.	S	S	N	S
	Comitês de auditoria				
	É independente da gestão executiva da organização.	N	N	N	N
	Programa discussões com os auditores pelo menos uma vez ao ano, sem a presença de membros do órgão executivo de governança, garantindo que não há questões não resolvidas.	N	N	N	N
	Garante que a auditoria interna tenha recursos e posição apropriada dentro da entidade.	N	N	N	N
	Revisa com a administração a conformidade das políticas e práticas entre os estatutos, orientações e políticas relevantes.	N	N	N	N
	Controle interno				
	Apresenta instruções de controle interno que abordam a conformidade legal dos procedimentos.	S	S	S	S
	Apresenta instruções de controle interno que abordam o alcance dos objetivos e metas.	S	S	S	S
	Monitora o desempenho das funções de controle nos órgãos.	S	S	S	S
	Toma medidas que garantem a confiabilidade dos relatórios publicados.	S	S	S	S
	Orçamento e gestão financeira				
	Verifica a integração dos sistemas orçamentário e financeiro com o de contabilidade.	S	S	S	S
	Monitora a execução orçamentária, observando o comportamento em relação aos objetivos estabelecidos.	S	S	S	S
	Monitora a situação financeira, observando a adequação entre a situação de caixa e a estrutura de financiamento de médio e longo prazo.	N	N	N	N
	Emite relatórios de avaliação quanto a eficiência e eficácia da alocação de recursos.	S	S	S	S
	Treinamento de pessoal				

Adere política de treinamento dos servidores em abrangência e periodicidade compatíveis com os requisitos necessários.	S	S	S	S
Adota política de remuneração que, certamente, atraia servidores da carreira.	N	N	S	N
Supervisão da equipe e avaliação do desempenho em relação ao perfil apropriado.	S	N	S	N
Relatório anual				
Informa nos relatórios anuais: resultados do órgão quanto ao desempenho orçamentário e financeiro e alcance de objetivos.	S	S	S	S
Relatórios da gestão fiscal e relatórios exigidos pela LRF (Lei de Responsabilidade Fiscal).	S	S	S	S
Relatórios de desempenho dos objetivos e metas estabelecidos no Plano Plurianual.	S	S	S	S
Demonstrações financeiras auditadas e relatórios dos auditores.	N	N	N	N
Relatórios anuais de prestação de contas da gestão, por parte de cada órgão governamental.	S	S	S	S
Medidas de desempenho				
O progresso das metas estabelecidas é acompanhado formalmente.	S	S	N	S
Medição de desempenho em termos não monetários.	S	S	N	S
Informa quanto a requisitos de responsabilidade, melhorias nas prestações de serviços e redução de custos.	S	S	N	S
Os usuários internos e externos possuem informações sobre medidas de desempenho.	S	S	N	S
Auditoria externa				
Mantem um relacionamento objetivo e profissional com a auditoria externa.	N	N	N	N
Apresentam com um comitê de auditoria independente.	N	N	N	N

Fonte: Elaborado pelos autores (2021), com base em Cavalcante, Peter, Meses e Machado (2012) e IFAC (2001)

Nota-se que no Quadro 6, a cada dimensão (controle e relatórios externos) existem recomendações subdivididas em mais de um item, que são práticas

relacionadas a cada área específica. Essas práticas foram utilizadas como filtro para os dados coletados nas CGE's, de forma que, apenas os estados que apresentassem documentos em conformidade aos itens analisados, estariam cumprindo de fato o que a IFAC discorre em seu *Study 13*.

Neste sentido, os resultados encontrados foram significativos quanto a cada aspecto específico analisado, tendo em vista se tratar de recomendações que envolvem todos os setores da controladoria, as quais proporcionam maior eficiência em suas funções.

Abaixo, analisa-se o atendimento referente a cada recomendação, quanto às dimensões de controle e relatórios externos.

4.2.1 Controle

O objetivo dos procedimentos dessa dimensão está associado aos controles definidos para alcançar as metas estabelecidas pelo órgão público, no que se refere a efetividade das operações, o cumprimento das leis, o controle interno e a execução do orçamento e financeiro, envolvendo todas as políticas internas do órgão público.

4.2.1.1 Gestão de Risco

Apresentam-se similaridade entre as informações e procedimentos, disponibilizados em seus documentos, as controladorias do Distrito Federal, de Goiás e do Mato Grosso do Sul, no que diz respeito à gestão de riscos voltada para a detecção e combate de fraude nos processos organizacionais.

Na Controladoria-Geral do Distrito Federal, destacam-se a Portaria nº 247, de 29 de novembro de 2016, que aborda recursos e procedimentos internos para a detecção e remediação de fraudes, irregularidades e desvios de condutas, bem como a Portaria nº 25, de 23 de fevereiro de 2016, que dispõe sobre a Política de Gestão de Riscos da Controladoria-Geral e o Modelo de Capacitação da Auditoria Interna (IA- CM), a qual objetiva o desenvolvimento de ações destinadas a controlar os riscos da organização.

A Controladoria-Geral do Estado de Goiás, por meio do Decreto nº 7.905, de 11 de junho de 2013, trata do mapeamento de risco de corrupção nos processos organizacionais do Poder Executivo. Neste sentido, em seus relatórios de gestão estão disponibilizadas informações de ações realizadas referente a gestão de risco.

Já na Controladoria-Geral do Estado do Mato Grosso do Sul, no Art. 6º da Resolução CGE/MS/ nº 001, de 26 de junho de 2017, é proposta a inicialização de estudos e pesquisas a respeito do mapeamento de risco e prevenção de fraudes e corrupção. Assim, não foram encontrados relatórios específicos, que tratassem sobre as realizações, medidas ou correções referentes a gestão de risco. Por outro lado, na Controladoria-Geral do Estado do Mato Grosso, a gestão de risco é mais abrangente. Sendo que em seu Relatório de Ação Governamental, é tratado sobre a ação de aperfeiçoamento da gestão de risco. Além disso, o Relatório Circunstanciado sobre as Contas de 2017, divulga a criação do Monitoramento

Inteligente de Riscos e Auditoria (MIRA), o qual é uma ferramenta utilizada para auxiliar na percepção de riscos organizacionais e a definição de controle.

Nas controladorias não foram encontrados documentos sobre a elaboração de relatórios específicos de gestão de risco. Apesar de, constar nas Portarias nº 25/2016 e nº 247/2016 da Controladoria-Geral do Distrito Federal, sobre a elaboração de relatórios específicos, não foi encontrado nada referente à gestão de risco.

4.2.1.2 Auditoria Interna

Atendendo a todos os itens desta recomendação, a Controladoria-Geral do Distrito Federal foi a única que, demonstrou ter um sistema de auditoria interna bem estruturado dentro do Modelo de Capacitação de Auditoria Interna (IA-CM). Posto isto, possui o Plano Estratégico Institucional (PEI) como meio de acompanhamento dos seus desempenhos, bem como divulga em seu relatório anual de atividades, as informações disponibilizadas pela Auditoria Interna.

Já a Controladoria-Geral do Estado de Goiás, não executa apenas o primeiro item analisado, que trata sobre a emissão de relatórios de auditoria com relação à economia e eficiência na aplicação dos recursos públicos. Neste sentido, suas ações estão voltadas a trabalhos específicos, os quais são determinados por alguma norma, e, assim, emitem apenas relatórios da audição desses trabalhos, informando o que precisa ser corrigido.

Além do mais, a controladoria possui o Manual de Auditoria de Goiás, o qual norteia os procedimentos a serem seguidos no trabalho de auditoria, na busca pela integridade e confiabilidade das informações emitidas. Destaca-se também, o acompanhamento das suas ações através do Relatório de Consolidação das Contas. Não atendendo a nenhum item da recomendação de auditoria interna, está a Controladoria-Geral do Estado do Mato Grosso do Sul. Embora, a Lei Complementar nº 230, de 09 de dezembro de 2016, traga informações acerca da execução de auditoria interna, todavia não foram evidenciados documentos que afirmassem a prática de ações voltadas a realização de auditoria interna.

No que diz respeito a Controladoria-Geral do Estado do Mato Grosso, essa apresentou um bom atendimento às recomendações de auditoria interna. No entanto, as ações de acompanhamento da correção dos pontos fracos identificados, não estão sendo exercidos pela controladoria.

Por outro lado, este órgão emite informações no Relatório de Ação Governamental, que discorre sobre o envolvimento das ações executadas da auditoria interna nos programas de governo, bem como a publicação do Relatório de Auditoria, que tem por finalidade, alcançar maior confiabilidade e integridade nas informações disponibilizadas.

4.2.1.3 Comitês de Auditoria

Não foram encontrados documentos ou informações que comprovassem a existência ou o estabelecimento de um comitê de auditoria, composto por membros

não executivos, com responsabilidade pela revisão independente da estrutura de controle e do processo de auditoria externa de cada Controladoria-Geral analisada.

4.2.1.4 Controle Interno

Com relação ao controle interno, é apresentado atendimento em sua totalidade por parte de todas as controladorias analisadas. Na Controladoria-Geral do Distrito Federal, a modernização das atividades de controle interno baseada nas auditorias preventivas e concomitantes, está entre as mudanças de paradigmas apresentados, tendo a prevenção como prioridade na atuação do órgão. Aliadas a adoção de técnicas reconhecidas como boas práticas, que fortalecem as ações de controle, também é implementado projetos para o fortalecimento das atividades de correição administrativa, somando um conjunto de iniciativas que contribuirão para mais efetividade das políticas públicas.

De acordo com o Relatório de Consolidação das Contas – Volume II, ao longo do exercício de 2017, a Controladoria-Geral do Estado de Goiás adotou diversas medidas para agilizar os procedimentos de controle interno e melhorar os resultados de suas ações. O foco dos trabalhos, foi no acompanhamento e fiscalização dos gastos governamentais e na racionalização da aplicação dos recursos, visto que a mesma monitora, por meio de Trilhas Eletrônicas e outros mecanismos, a conformidade dos órgãos e aponta os indícios de qualquer inconformidade para que o órgão a corrija.

Essas ações possibilitam a implementação de procedimentos administrativos mais eficazes, a correção de falhas detectadas e a responsabilização do administrador público.

Com a transição da Auditoria Geral Estadual para Controladoria-Geral do Estado do Mato Grosso do Sul, em 2016, foi publicada a Lei Complementar nº 230 de 09 de dezembro de 2016, tratando sobre a estrutura, a organização e as competências da Controladoria. No texto também são abordadas informações sobre o controle interno da CGE, como seus objetivos, metas e instruções.

A fim de ter uma melhor organização, foi criado o Conselho Superior de Controle Interno, ao qual foi atribuído a função de analisar, fiscalizar e orientar as ações voltadas ao controle interno na Administração Pública, bem como avaliar a gestão governamental, quanto à defesa do patrimônio público, à prevenção de corrupção, de erros, de desperdícios e ao fomento de boas práticas governamentais. A Controladoria-Geral do Estado do Mato Grosso, executa de acordo com as recomendações e determinações emitidas pelos Órgãos de Controle Interno e Externo, os procedimentos de elaboração e monitoramento dos Planos de Providências de Controle Interno, que estão dispostos na Instrução Normativa CGE nº 03, de 13 de setembro de 2017. Além disso, a CGE cumpre o que traz o art. 1º da Resolução Normativa nº 12/2017-TP, encaminhando os relatórios de avaliação dos controles internos do Poder Executivo Estadual.

Ainda, são divulgados, anualmente, relatórios de avaliação do controle interno de diversos órgãos e subsistemas, como Secretaria de Estado de Fazenda

(SEFAZ), Secretaria de Estado de Justiça e Direitos Humanos (SEJUDH), Secretaria de Estado de Educação, Esporte e Lazer (SEDUC), Secretaria de Estado do Meio Ambiente (SEMA), dentre outros.

4.2.1.5 Orçamento e gestão financeira

A Controladoria-Geral do Distrito Federal, utiliza relatórios que contribuem na elaboração do Balanço Geral do Governo do Distrito Federal, contendo a consolidação do balancete contábil, do balanço orçamentário e do financeiro. De acordo com a Lei Orgânica do Distrito Federal (LODF) e ao Regimento Interno do Tribunal de Contas do Distrito Federal (RI/TCDF), foi divulgado o Relatório de Cumprimento de Metas de 2017.

No entanto, a Controladoria-Geral do Estado de Goiás apresenta o documento da Consolidação das Ações e Programas dos Órgãos e Entidades referente ao exercício de 2017, com finalidade de acompanhar as contas anuais do Governador do Estado e recolher as informações prestadas pelos órgãos e entidades da Administração Pública Estadual.

A Controladoria-Geral do Estado do Mato Grosso do Sul emitiu de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal seu Relatório de Orçamento e Gestão Financeira do exercício de 2017, tendo como finalidade, apresentar os resultados alcançados pelo governo do estado.

Seguindo o mesmo modelo de divulgação dos documentos das outras controladorias, a Controladoria-Geral do Estado do Mato Grosso apresenta a análise dos resultados contábeis, orçamentários, financeiros e patrimoniais em seu Relatório do Contador – Volume VII. O seu Relatório de Ação Governamental traz informações acerca das avaliações realizadas pelos gestores de programas e responsáveis por ação, em cada Unidade Orçamentária.

Todos os relatórios e documentos encontrados nas controladorias, seguem as diretrizes estabelecidas nos instrumentos de planejamento: Plano Plurianual (PPA); Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO); e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

Com isso, as controladorias não apresentaram atendimento apenas ao penúltimo item, onde é analisado o monitoramento da situação financeira, observando a adequação entre a situação de caixa e a estrutura de financiamento de médio e longo prazo.

4.2.1.6 Treinamento de pessoal

A fim de promover a capacitação e o desenvolvimento dos servidores da Controladoria-Geral do Distrito Federal, em 2017 foi lançada a Gestão por Competências, inserida no Modelo IA-CM (*Internal Audit Capability Model*). São apresentados no Plano Estratégico Institucional (PEI) da Controladoria-Geral do Distrito Federal, os índices de capacitação aos servidores que devem ser atingidos pela CGE. Ainda, a Portaria nº 201, de 30 de agosto de 2016 dispõe sobre o Plano de Capacitação e Desenvolvimento de Pessoas da Controladoria-Geral do Distrito Federal.

Na Controladoria-Geral do Estado de Goiás, foi identificado no documento Ação: 2035 – CGE – Orienta a realização de treinamentos, orientações e capacitações relativas a alguns assuntos. Em outros relatórios, é mencionado que o pessoal recebeu treinamento ou capacitação para determinada área ou atividade específica, porém, não foram encontrados relatórios quanto ao desempenho desse pessoal após o treinamento, ou seja, se de fato o treinamento cooperou para alcançar o objetivo de eficiência e eficácia na atuação do servidor público.

Com a Lei Complementar nº 230 de 09 de dezembro de 2016, são tratadas informações e detalhes a respeito dos cargos de servidores da Controladoria-Geral do Estado do Mato Grosso do Sul, onde também é abordado, quanto a distribuição de vagas, o detalhamento da remuneração, o desenvolvimento funcional e a capacidade profissional dos servidores, atendendo, assim, a todos os itens da recomendação de treinamento de pessoal.

Já na Controladoria-Geral do Estado do Mato Grosso, o único documento encontrado a respeito de treinamento de pessoal ou capacitação, foi o Relatório de Entregas do Governo em 2017. Esse relatório visa fortalecer o controle interno e o aperfeiçoamento da administração pública. Nele são apresentadas as quantidades realizadas de capacitações, sendo 171 servidores das unidades setoriais de controle interno, nas técnicas e procedimentos de controle, de 22 órgãos; 511 servidores, de 33 órgãos, na fiscalização de contratos administrativos.

4.2.2 Relatórios Externos

O objetivo dos procedimentos desta dimensão está associado, a verificação do que é publicado pela alta administração dos órgãos em relação a prestação de contas dos recursos financeiros, tal como, o uso adequado desses recursos públicos.

4.2.2.1 Relatório Anual

Os relatórios emitidos pela Controladoria-Geral do Distrito Federal são publicados em tempo hábil e dentre eles estão os relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Com o Relatório de Atividades, é possível constatar o que foi realizado e alcançado dentro da Controladoria-Geral do Distrito Federal, bem como analisar o desempenho do que foi estabelecido no PPA e a prestação de contas da

gestão de cada órgão. Já no relatório do Balanço Geral, observa-se informações do desempenho orçamentário e financeiro, quanto aos seus objetivos.

A Controladoria-Geral do Estado de Goiás em cumprimento com o que é estabelecido no PPA, publica o Relatório de Consolidação das Contas. Esse relatório detém de informações a respeito das contas anuais do Governador do Estado até as informações prestadas pelos órgãos e entidades da Administração Pública Estadual. Além disso, em conformidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal, é divulgado o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF).

Acatando ao que é estabelecido pela LRF, a Controladoria-Geral do Mato Grosso do Sul, divulga a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, referentes ao exercício de 2017. Informações a respeito das execuções por parte da Administração Pública Estadual, sobre a economia do estado e o detalhamento do que foi executado dentro da CGE são divulgadas no Relatório de Gestão.

O Relatório Técnico Conclusivo de Controle Interno das Contas do Governo e o Relatório da Ação Governamental, publicados pela Controladoria-Geral do Estado do Mato Grosso, apresentam as entregas do governo, bem como a avaliação do que foi executado e atualizado no PPA. Em cumprimento com a LRF, foi divulgado no site da CGE o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), referente ao exercício de 2017.

4.2.2.2 Medidas de desempenho

A Controladoria-Geral do Distrito Federal publica os indicadores de desempenho de cada programa, conforme as metas estabelecidas no Plano Estratégico Institucional (PEI), onde é feito o planejamento das metas a serem alcançadas de acordo com os níveis para cada ano. Dessa forma, é publicado através do Relatório Anual de Atividades, o nível de satisfação interna e externa do pessoal, sendo dos servidores e da população.

Já a Controladoria-Geral do Estado de Goiás, com base na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) do exercício de 2017, estabelece que as avaliações de desempenho da gestão governamental referentes à execução das metas de cada programa/ação, constante no Plano Plurianual (PPA) 2016-2019, sejam exercidas pela Secretaria de Gestão e Planejamento e Controladoria-Geral do Estado, através do Sistema de Planejamento e Monitoramento das Ações Governamentais (SIPLAM). Com relação a Controladoria-Geral do Estado do Mato Grosso do Sul, ela não atendeu nenhum dos itens mencionados na recomendação referente ao ano analisado. Entretanto, no relatório enviado à Assembleia Legislativa, que contém detalhamentos do que foi feito e alcançado pela CGE em 2017, existe o projeto de implantação do Comitê de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas Estaduais. Esse comitê tem como objetivo o aperfeiçoamento das ações políticas e dos programas de governo, a fim de obter resultados mais efetivos da ação estatal e avançar na prestação de serviços à população, visando ampliar o controle das políticas públicas do estado além de melhorar os gastos e aplicações dos recursos públicos. Tudo isso, sendo divulgado no Portal da Transparência, ou seja, informações para os usuários internos e externos.

Apesar de não constar nenhum documento específico sobre medidas de desempenho no site da Controladoria-Geral do Estado do Mato Grosso, é possível identificar, através dos diversos relatórios divulgados que ela atende a essa recomendação. Seus relatórios contêm informações a respeito dos procedimentos e execuções do que é planejado, sendo disponibilizados tanto para usuários internos como para usuários externos.

4.2.2.3 Auditoria Externa

Na recomendação proposta, as quatro controladorias analisadas possuem semelhanças, pois todas não atenderam aos itens apresentados. Sendo que, na Controladoria-Geral do Distrito Federal não consta informações relacionadas a auditoria externa. O mesmo ocorre na Controladoria-Geral do Estado de Goiás, não existindo auditoria externa, sendo o Tribunal de Contas do Estado de Goiás o responsável por exercer o controle externo do Poder Executivo.

Já na Controladoria-Geral do Estado do Mato Grosso do Sul, de acordo com o Relatório da Mensagem para a Assembleia Legislativa, menciona-se que a empresa de auditoria Deloitte foi contratada para realizar auditoria na folha de pagamento. No entanto, não há informações sobre a criação ou auxílio de uma auditoria externa.

E, por último, a Controladoria-Geral do Estado do Mato Grosso que também não possui informações sobre a criação ou a existência de uma auditoria externa. Tendo em vista os resultados obtidos, por meio das análises feitas aos documentos publicados pelas CGE's, foi possível demonstrar através da Quadro 6, quais recomendações de governança da IFAC, especificamente, que cada órgão de controle está aderindo na execução das atividades inerentes a sua competência.

Neste sentido, visando responder os questionamentos indagados no quadro de referência desta pesquisa, logo abaixo, é apresentado o nível de atendimento as recomendações, conforme fora definido na metodologia, por parte de cada controladoria estadual da região Centro-Oeste.

Assim sendo, no Quadro 7, estão relacionados os resultados do estudo

Quadro 7 – Nível de atendimento às práticas de Governança da IFAC

DIMENSÕES	RECOMENDAÇÕES NA PRÁTICA	DF			GO			MS			MT		
		A	M	B	A	M	B	A	M	B	A	M	B
CONTROLE	Gestão de risco	X				X			X		X		
	Auditoria interna	X			X						X		
	Comitês de auditoria												
	Controle interno	X			X			X			X		
	Orçamento e gestão financeira	X			X			X			X		
	Treinamento de pessoal		X				X	X					X
RELATÓRIOS EXTERNOS	Relatório anual	X			X			X			X		
	Medidas de desempenho	X			X						X		
	Auditoria externa												

Legenda: A: Alto; M: Médio; B: Baixo Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Buscando dar maior consistência aos resultados obtidos na pesquisa, de

modo que fique claro o nível de adesão as práticas de governança, no Quadro 8, encontra-se o alcance realizado pelas controladorias do objeto da pesquisa, tendo em vista cada recomendação.

Quadro 8 – Percentual de atendimento às práticas de Governança da IFAC

DIMENSÕES	RECOMENDAÇÕES	(%) PERCENTUAL ALCANÇADO			
		DF	GO	MS	MT
CONTROLE	Gestão de risco	80%	60%	40%	80%
	Auditoria interna	100%	75%	0%	75%
	Comitês de auditoria	-	-	-	-
	Controle interno	100%	100%	100%	100%
	Orçamento e gestão financeira	75%	75%	75%	75%
	Treinamento de pessoal	50%	25%	100%	25%
	Relatório anual	80%	80%	80%	80%
RELATÓRIOS EXTERNOS	Medidas de desempenho	100%	100%	0%	100%
	Auditoria externa	-	-	-	-

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Mediante os resultados expostos, foi possível notar a significância dos mesmos, no sentido de apresentar as recomendações de governança sugeridas pela IFAC, que são exercidas pelas controladorias, bem como demonstrar o nível de governança praticado por esses órgãos, através dos aspectos analisados. Assim, podemos inferir que as práticas voltadas ao controle interno, orçamento e gestão financeira, bem como a apresentação dos relatórios anuais, obtiveram os maiores percentuais de adesão pelos órgãos. Nesse sentido, essas recomendações estão sendo praticadas em um alto nível. Por outro lado, as atividades relacionadas a manutenção de um comitê de auditoria e o relacionamento com a auditoria externa, nada foi encontrado nos relatórios divulgados pelas controladorias que indique essas práticas. Desse modo, não foi possível a avaliação.

Em relação à gestão de risco, tiveram destaques as controladorias do Distrito Federal e Mato Grosso, ambas com aderência de 80% das recomendações, ou seja, um alto nível de atendimento. Já as demais instituições de controle, obtiveram um índice mediano, tendo Goiás 60% e Mato Grosso do Sul 40% de aproveitamento.

Outro fato a ser destacado é a área de auditoria interna, bem como a medida de desempenho, as quais a maioria dos órgãos praticam altamente as recomendações que as torneiam, exceto a controladoria do Mato Grosso do Sul, da qual não foram encontradas informações que afirmassem a adoção dessas práticas. Cabe destacar, que o pessoal treinado e satisfeito foi o que mais teve variação quanto a sua utilização pelas controladorias. Neste sentido, é possível notar que a Controladoria-Geral do Estado do Mato Grosso do Sul é a que melhor aplica treinamentos, bem como desenvolve o lado social do pessoal, tendo um aproveitamento de 100%, ou seja, um alto nível de capacitação do colaborador. Por outro lado, as controladorias de Goiás e Mato Grosso são aquelas com baixo grau de pessoal satisfeito, atingindo somente 25% das recomendações. Já a Controladoria-Geral do Distrito Federal, encontrasse em um grau mediano na aplicação dessas práticas, e, assim, alcançou um percentual de 50%.

4.3 Discussão dos resultados

Os resultados da pesquisa apontam que as práticas de governança pública, sugeridas pela IFAC, estão sendo adotadas pelas controladorias estaduais da região Centro-Oeste. Referindo-se as recomendações relativas ao comitê de auditoria, não foram encontrados indícios de sua prática, uma vez que as controladorias em estudo não possuem uma comissão de auditoria em sua estrutura. Sob esse viés, torna-se semelhante ao estudo de Cavalcante e De Luca (2013), os quais afirmam que não foram identificadas informações quanto à existência de um comitê de auditoria, nos termos da IFAC, no âmbito da CGU.

Do mesmo modo, a relação entre o comitê de auditoria e auditoria externa, conforme traz o *Study 13* da IFAC, não foi encontrado nas análises dos documentos disponíveis pelas controladorias, o que corrobora com os estudos de Paines, Aguiar e Pinto (2018), bem como de Cavalcante e De Luca (2013), os quais não

identificaram informações, respectivamente, nas Instituições Federais da Região Sul do Brasil e no âmbito da CGU, quanto à existência de uma auditoria externa. Desta feita, fica evidente que mesmo sendo instituições com estruturas, funções e finalidades diferentes, a falta de um comitê de auditoria e o relacionamento com auditoria externa é uma situação comum entre os órgãos.

Apesar disso, ações voltadas à auditoria interna são utilizadas pela maior parte das controladorias estudadas, com exceção da Controladoria-Geral do Estado do Mato Grosso do Sul, na qual não foram identificados documentos que afirmem tais práticas. Assim, haja vista as demais entidades de controle, os resultados corroboram aqueles evidenciados por Paines, Aguiar e Pinto (2018). Por outro lado, difere um pouco daquele apresentado por Cavalcante e De Luca (2013), os quais identificaram que apenas informações de fiscalização da aplicação de recursos públicos são divulgados, restando dados como de auditoria da avaliação de programas de governo.

As recomendações em torno da gestão de risco apresentaram atendimento pelas controladorias em estudo, semelhante ao resultado encontrado por Paines, Aguiar e Pinto (2018), no entanto, contradiz ao achado por Cavalcante e De Luca (2013), que observou não haver relatórios específicos que abordem os riscos inerentes ao alcance dos objetivos e metas da CGU, bem como uma avaliação dos riscos e medidas para corrigi-los.

Além disso, tratando-se de orçamento e gestão financeira, bem como da divulgação dos relatórios anuais, essas práticas são exercidas pelas controladorias. Nessa perspectiva, está a pesquisa de Cavalcante e De Luca (2013), a qual evidencia que a CGU disponibiliza relatórios os quais apresentam as aplicações de recursos e sua situação financeira, tendo em vista, seus objetivos. Dessa maneira, as informações são divulgadas por meio do relatório anual de prestação de contas da Presidência da República, bem como no relatório de gestão fiscal, os quais são exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Ainda quanto ao relatório anual, no que diz respeito a realização de auditoria nos demonstrativos contábeis e relatório dos auditores, são análogos aos achados de Messias e Walter (2018), uma vez que não localizaram nenhum documento que afirmassem a execução de um processo de auditoria das demonstrações contábeis do governo e controladoria do estado de Minas Gerais.

No tocante as medidas de desempenho, esta apresentou uma aderência pelos órgãos de controle, exceto, a Controladoria-Geral do Estado do Mato Grosso do Sul. Diante disso, os resultados dessa última corroboram os de Cavalcante e De Luca (2018), no qual evidenciaram não haver informações disponíveis, no âmbito da CGU, que dizem sobre medidas de desempenho financeiros e não-financeiros, assim como, a mensuração dos custos, demonstrativos da economicidade na aplicação dos recursos e responsabilização na prestação de contas.

Por outro lado, os resultados das demais controladorias, são semelhantes ao trabalho de Messias e Walter (2018), visto que o Governo e a Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais colocam em prática os principais quesitos de medidas

de desempenho, recomendados pela IFAC.

As recomendações relativas ao controle interno são as que atenderam todos os itens da pesquisa, por parte das controladorias. Assim, os resultados obtidos vão ao encontro dos achados por Paines, Aguiar e Pinto (2018), que identificaram a utilização das práticas de governança, voltadas ao controle interno, pelos Institutos Federais da Região Sul do país. No entanto, contradiz os resultados, no âmbito da CGU, expostos por Cavalcante e De Luca (2018), os quais afirmam que não há menção, por parte deste órgão, da adequação de sua estrutura e operacionalização de diretrizes de controle interno.

O treinamento da equipe tem sido realizado pelas controladorias, tendo as controladorias do estado de Goiás e Mato Grosso os menores níveis de atendimento.

Por outro lado, a controladoria do Mato Grosso do Sul foi a que apresentou o melhor atendimento as recomendações voltadas ao sistema de capacitação dos colaboradores.

Dessa forma, é possível notar que a prática de treinamento ao pessoal, por parte dos órgãos de controle, é o que apresentou variação entre os entes, quanto ao nível de atendimento. Neste sentido, está o estudo de Paines, Aguiar e Pinto (2018), no qual foi demonstrado que parte dos Institutos Federais da Região Sul do Brasil possuem programas de treinamento de pessoal, mas outras não.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo objetivou analisar se as recomendações da IFAC, relativas as práticas de governança pública, quanto as dimensões de controle e relatórios externos, estavam sendo atendidas pelas controladorias estaduais da região Centro-Oeste do Brasil. Para isso, a pesquisa teve como amostra as quatro controladorias que compõem a região central do país, cujas informações necessárias estavam disponíveis em seus portais eletrônicos no período de 2017.

As controladorias foram escolhidas como amostra por serem órgãos de controle interno do Poder Executivo. Neste sentido, sua atuação é fundamental para que se tenha uma administração pública eficiente e eficaz na busca de seus objetivos, com vista ao interesse da coletividade. Assim sendo, a utilização das práticas de governança pública recomendadas pela IFAC, é quesito importante a ser adotado pelos órgãos de controle no desempenho de suas funções.

Por meio de pesquisa bibliográfica e documental, foram extraídas informações dos sites oficiais das quatro controladorias, as quais possibilitaram a realização da análise comparativa entre as práticas de governança adotadas por estes órgãos e as recomendadas pela IFAC. Assim, foram identificados os níveis de adoção às práticas de governança pública, consequentemente respondendo ao *checklist* da IFAC.

Em análise à dimensão de controle, constatou-se que, as recomendações desta apresentaram os melhores resultados em práticas voltadas ao controle interno,

orçamento e gestão financeira, os quais atingiram um alto nível de atendimento, sendo de 100% e 75%, respectivamente. Neste sentido, as controladorias obtiveram resultados semelhantes nessas áreas, visto que, o único item não atendido é o relacionado ao monitoramento orçamentário e financeiro, que envolve a situação do caixa e a estrutura de financiamento de médio e longo prazo.

Ainda sobre o controle interno, o que se constatou pela pesquisa corrobora aos obtidos por Paines, Aguiar e Pinto (2018), porém, os resultados de Cavalcante e De Luca (2013) vão ao contrário, no âmbito da União. Já no quesito auditoria interna, constatou-se que houve similaridade com o resultado de Paines, Aguiar e Pinto (2018), uma vez que o nível de atendimento foi alto por parte das controladorias, exceto na Controladoria-Geral do Estado do Mato Grosso do Sul, sobre a qual não foram encontrados documentos que confirmassem tais práticas. No entanto, divergente ao encontrado por Cavalcante e De Luca (2013).

A área que teve maior variação de adoção as recomendações foi a de treinamento, sendo que esta oscilou entre níveis alto, médio e baixo de atendimento. Tendo também, como destaque a similaridade em que todas as controladorias atendem ao mesmo item, o qual se refere a prática de políticas de treinamento aos servidores, compatíveis com a função a desempenhar.

A gestão de risco, por sua vez, atingiu níveis de adoção alto e moderado, e tem como semelhança o não atendimento do requisito de elaboração de relatórios específicos da gestão de risco, o qual merece atenção das controladorias.

Com relação a dimensão de relatórios externos, esta possui alto nível de atendimento no geral das recomendações da IFAC. Nessa lógica, destacam-se os relatórios anuais, onde constatou-se que há similaridades nos resultados achados por Cavalcante e De Luca (2013), tendo em vista as informações divulgadas pelas CGE's da região Centro-Oeste, quanto ao cumprimento da apresentação de relatórios e dados exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, a publicação dos Planos Plurianuais (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Além disso, outra semelhança é que as controladorias não divulgam sobre o atendimento de auditoria das demonstrações financeiras com o parecer dos auditores. Os itens relacionados as medidas de desempenho tiveram um alto nível de adesão por quase todas as controladorias, à exceção da Controladoria-Geral do Estado do Mato Grosso do Sul, na qual não foram identificadas informações a respeito dessas medidas. Neste sentido, os demais órgãos de controle atenderam a todos os requisitos, ou seja, 100% das recomendações da IFAC.

Ainda, constatou-se que, em relação as recomendações de auditoria externa, bem como o comitê de auditoria, não há presença dessas práticas mencionadas nos documentos divulgados pelas controladorias da região central do país. Sendo semelhante aos resultados dos estudos de Paines, Aguiar e Pinto (2018), e de Cavalcante e De Luca (2013).

Os resultados encontrados evidenciam que as boas práticas de governança pública recomendadas pela IFAC, estão sendo aderidas pelas controladorias

estaduais da região Centro-Oeste. No entanto, o nível de atendimento é médio, uma vez que, do total de 36 itens em análise, as controladorias estaduais do Distrito Federal, Goiás, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul, adotaram, respectivamente: 25 (69,4%), 22 (61,1%), 23 (63,8%) e 16 (44,4%) práticas.

A pesquisa teve como contribuição à apresentação das práticas de governança pública que estão sendo exercidas pelas controladorias, em comparação ao recomendado pela IFAC, bem como aquelas não adotadas, as quais necessitam de atenção. Neste sentido, dentre as áreas recomendadas, estas instituições podem aplicar melhorias relativas a auditoria externa e comitê de auditoria, tendo em vista, as funções que desempenham, por meio de seus trabalhos de revisões de conformidades das políticas e práticas exercidas pelo órgão de controle interno.

Além disso, as controladorias podem melhorar seus índices de atendimento as recomendações, no tocante ao treinamento de pessoal, por meio da adoção de políticas de capacitação dos colaboradores voltadas as funções e responsabilidades de cada área, bem como políticas de remuneração atrativa.

Cabe ressaltar que, os resultados encontrados na pesquisa estão especificamente voltados as recomendações de governança da IFAC (2001), nas dimensões de controle e relatórios externos, aplicadas no âmbito das controladorias estaduais da região central do Brasil. Dessa forma, como sugestão para futuros trabalhos, recomenda-se uma análise semelhante nas demais controladorias estaduais, assim como nas municipais do país, incluindo-se as outras dimensões, com vistas a analisar com mais detalhes as práticas de governança sugeridas IFAC.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, L. S.; LIMA, A. P.; RÊGO, T. F.; CARVALHO, J. R. M. Análise bibliométrica dos artigos sobre controladoria publicados no Congresso USP de controladoria e contabilidade no período de 2004 a 2010. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, v. 1, n. 2, p. 123-138, 2013.

ANAGUSKO, L. H.; ARAKI, M. E.; MOSER, E. M. Implantação da Controladoria em Micro e Pequenas Empresas no Brasil: O que considerar? *Revista da Micro e Pequena Empresa*, v. 14, n. 1, p. 59-78, 2020.

ASSIS, L.; SILVA, C. L.; CATAPAN, A. As funções da Controladoria e sua aplicabilidade na Administração Pública: Uma análise da gestão dos órgãos de controle. *Revista Capital Científico - Eletrônica*, v. 14, n. 3, p. 26-43, 2016.

BARBOSA, C. R.; FARIA, F. A. Governança no Setor Público: Um Estudo na Administração Direta Estadual. *Revista de Administração FACES Journal*, v. 17, n. 4, p. 129-147, 2018.

BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social. Centro-Oeste: Investimento em infraestrutura e aproveitando vantagens comparativas latentes.

BIANCHI, M.; BACKES, R. G.; GIONGO, J. A participação da controladoria no processo de gestão organizacional. Contexto - Revista do Programa de Pós- Graduação em Controladoria e Contabilidade da UFRGS, v. 6, n. 10, p. 1-23, 2006.

BRASIL. Palácio do Planalto. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 05 de maio de 2000.

———. Lei Federal nº 10.028/2000. Crimes contra a Administração Pública. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10028.htm>. Acesso em: 03 nov. 2020.

CARDOSO, Ricardo L. Governança Corporativa ou Gerenciamento de Resultados? São Paulo: Conselho Federal de Contabilidade – CFC, n.º 164, nov./dez. 2014.

CASTELO, Aline Duarte Moraes. Controladoria governamental: estudo das controladorias estaduais brasileiras. 2013. 96 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Programa de Pós- Graduação em Administração e Controladoria, Fortaleza-CE, 2013.

CASTRO, Bruno Neves de. Governança Corporativa e os Instrumentos para sua Efetividade. 2009. Monografia (Graduação em Direito) Curso de Graduação em Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

CASTRO, C. J.; SILVA, G. V. Boas práticas de governança aplicadas ao setor público: Uma análise na prestação de contas de cinco Universidades Públicas Federais. Revista Espacios, v. 38, n. 17, p. 26-48, 2017.

CAVALCANTE, M. C. N.; LUCA, M. M. M. Controladoria como instrumento de Governança no Setor Público. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, v. 7, n. 1, p. 73-90, 2013.

CAVALCANTE, M. C. N.; PETER, M. G. A.; MENESES, A. F.; MACHADO, M. V. V. Controle como dimensão de Governança Pública: Estudo nas Controladorias Federal e Estaduais Brasileiras. XIX Congresso Brasileiro de Custos – Bento Gonçalves, RS – Brasil, 2012.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Recomendações da CVM sobre Governança Corporativa. Cartilha de Governança. 2002.

DURIGON, A. R.; DIEHL, C. A. Controladoria no Setor Público: uma análise dos artigos publicados no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade - período de 2001 a 2011. Contabilidade Vista & Revista, v. 24, n. 2, p. 91-109, 2013.

FACHIN, Odília. Fundamentos de Metodologia. 5ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2006.

FERREIRA, Daniela Stüpp. Lei da Responsabilidade Fiscal: Uma análise da administração pública e dos crimes de responsabilidade. 2016. 60 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade do Extremo Sul Catarinense - Unesc, Criciúma - SC, 2016.

IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa. 5. ed. São Paulo: IBGC, 2015.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. IFAC. Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective. Study 13, 2001.

KUNZ, E.; BITARELLO, J. Controladoria: um novo conceito aplicado à gestão pública

municipal. *Gestão e Desenvolvimento*, v. 5, n. 1, p. 92-102, 2008.

LISOT, A. Os princípios da governança corporativa no processo de modernização da gestão da segurança pública no Brasil. *Revista Ordem Pública*, v. 5, n. 1, p. 29-55, semestre I - 2012.

MACÊDO, F. F. R. R.; LAVARDA, C. E. F. Características da produção científica nacional e internacional sobre orçamento público, orçamento participativo e controladoria pública na primeira década do século XXI. *Administração Pública e Gestão Social*, v. 5, n. 1, p. 70-90, 2013.

MATIAS-PEREIRA, J. A Governança Corporativa Aplicada No Setor Público Brasileiro. *Administração Pública e Gestão Social*, [S. l.], v. 2, n. 1, p. 109-134, 2010.

MARQUES, M. C. C. Aplicação dos princípios da governança corporativa ao sector público. *Revista de Administração Contemporânea*, v. 11, n. 2, p. 11-26, 2007.

MELLO, Gilmar Ribeiro. Governança corporativa no setor público federal brasileiro. 2006. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós- Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

MESSIAS, D., WALTER, S. Governança e Controladoria no setor público: Uma análise do governo e da controladoria-geral do estado de Minas Gerais. *Revista práticas de administração pública*, v. 2, n. 2, p.31-51, 2018.

NOCETTI, A. A. N.; LAVARDA, C. E. F. As funções da controladoria desempenhadas nas empresas startups. *REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL - Universidade Federal do Rio Grande do Norte - ISSN 2176-9036*, v. 11, n. 1, p. 182-200, 8 dez. 2018.

PAINES, A.T., AGUIAR, M. R. V. & PINTO, N. G. M. A Governança no Setor Público Segundo a IFAC: Uma Análise dos Institutos Federais da Região Sul do Brasil. *Revista Nucleus*, v. 15, n. 1, p. 351-366, abr. 2018.

PALUDO, A. V. *Administração Pública*. 3ª ed. São Paulo: Elsevier Editora Ltda, 2013.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. *Metodologia do trabalho científico: Métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. *E-book*.

SILVA, N. D. R.; CARNEIRO, A. F.; RAMOS, E. G. Controladoria no setor público: uma comparação entre as leis de criação em quatro dos maiores municípios de Rondônia e a literatura. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, v. 3, n. 2, p. 73- 87, 2015.

SCHERER, F. I; BURIOL, J. IMPLANTAÇÃO DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO CONFORME AS BOAS PRÁTICAS DA GOVERNANÇA CORPORATIVA: ESTUDO DE CASO NA QUÍMICA LTDA. *Revista Gestão e Desenvolvimento*, Novo Hamburgo, v. 8, n. 2, aug. 2011.

STÉDILE, B. C. N. *et. al*. Controladoria municipal: Pesquisa-ação sobre suas funções com base legal e na literatura. *Revista UNEMAT de Contabilidade*, v. 5, n. 9, p. 202- 223, jan./jul 2016.

TEIXEIRA, A. F; GOMES, R. C. Governança Pública: Uma revisão conceitual. *Revista do Serviço Público*, v. 70, n. 4, p. 519-550, 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Dez passos para a boa governança. Brasília: TCU,

Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. 28 p.

VERGARA, Sylvia Constant. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. 16. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2016.

VIANA, Evandro. A governança corporativa no setor público municipal: Um estudo sobre a eficácia da implementação dos princípios de governança nos resultados fiscais. 2010. 120 f. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo – Ribeirão Preto – SP, 2010.

CAPÍTULO 4

O NÍVEL DE ADOÇÃO DA NORMA NBC TSP 11 - APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS, NOS MUNICÍPIOS GOIANOS

Adrienny Joyce Cabral Da Silva
Andressa Khetley Pessoa Tome
Gabriela Deusdará De Souza
Mariana Valeriano De Andrade
Denise Fernandes Nascimento

Resumo: As Normas de Contabilidade aplicadas ao Setor Público tem buscado se adequar às renovações normativas, para que as informações geradas possam dar suporte para a elaboração de relatórios contábeis onde se tenha informação fidedigna e plausível para comparabilidade e legível para usuários internos e externos, desta forma se tornando cada vez mais claro a aplicação do dinheiro público. Mediante o exposto, este trabalho tem como finalidade identificar e apontar os níveis de adoção da norma NBC TSP 11 – Apresentação das demonstrações contábeis. Para tal, utilizou-se a metodologia qualitativa e descritiva, com a coleta e análise de dados, sucedendo uma verificação entre os 20 municípios com as maiores arrecadações de receitas do estado de Goiás, utilizando relatórios contábeis do ano de 2019, período em que entrou em vigência a norma. Conclui-se que adoção foi parcial, onde nenhum dos municípios aderiu totalmente a norma, limitando os objetivos da norma.

Palavras-chave: Público, Contábeis e Municípios.

1 INTRODUÇÃO

Com a globalização surgiu a necessidade de harmonização nas demonstrações contábeis, as normas contábeis passaram e ainda tem passado por adequações, que foram adotadas inicialmente no setor privado no ano de 2008, com a edição da Lei Federal 11.638/2007, que regulamentou a utilização das normas internacionais já convergidas (SOARES; SCARPIN 2010). No setor público a adoção das normas internacionais se deu de forma gradual e com cautela respeitando os conceitos estabelecidos pelas legislações vigentes, ocorrendo de acordo com o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) anexo a portaria STN nº 548/2015 (CABELLO; BILANCIERI; AZEVEDO, 2019).

De acordo com a NBC TSP (Normas Brasileiras de Contabilidade) estrutura conceitual, estão compreendidos como entidades do setor público, governos nacionais, estaduais, distrital e municipais, que devem seguir as normas e diretrizes ali expressas, com objetivo de fornecer informações uteis aos usuários referentes a gestão pública. O início da informação ocorre na administração direta, sendo os municípios que realizam a geração da informação contábil, que posteriormente será consolidada em âmbito estadual e nacional (SOARES; SCARPIN, 2010).

A utilização das normas internacionais de contabilidade tem objetivo de padronizar a informação contábil possibilitando a confiabilidade e comparabilidade

de tais informações reduzindo a margem de erro, porém a correta análise depende primeiramente de uma correta utilização das normas por parte dos operadores que manipulam tal informação, Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPEC, 2015).

Com base no exposto a pesquisa busca responder a seguinte questão: Qual o nível de da adoção da norma NBC TSP 11 Apresentação das demonstrações Contábeis, nos 20 municípios com a maior arrecadação de receita do estado de Goiás? O objetivo da pesquisa e com base nas demonstrações contábeis publicadas pelos municípios selecionados, verificar qual o nível de adoção da norma NBC TSP 11 que estabelece como as demonstrações contábeis devem ser apresentadas.

Espera-se que a pesquisa contribua com relevância para os usuários das informações contábeis do setor público, por sua vez sendo entes fiscalizadores diretos como Tribunal de Contas do Município e Estado, e indiretos sendo a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) para responsabilização e o cidadão que mantém ativa a “máquina pública” para acompanhamento da utilização do seu dinheiro (SOARES; SCARPIN, 2010).

De acordo com Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPEC), 2015, as IPAS International Public Sector Accounting Standards, ou seja, Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público desempenham um importante papel para a mudança da gestão pública, pois com a escrituração fidedigna das informações contábeis e possível um controle maior das finanças, e uma projeção orçamentaria que se assemelha a realidade, consequentemente melhorando a gestão dos recursos.

O estudo apresentado será descritivo e qualitativo, com processo documental para a coleta de dados, sendo tais documentos balanço patrimonial, demonstração de resultado e a demonstração das mutações do patrimônio líquido, disponíveis no portal da transparência das cidades selecionadas.

Inicialmente foram selecionadas para a pesquisa as 20 cidades que possuem a maior arrecadação de receita dentre os 246 municípios que o estado de Goiás possui, após a escolha das cidades serão analisados os seus documentos contábeis publicados e o atendimento a norma selecionada a NBC TSP 11 Apresentação das demonstrações contábeis.

A presente pesquisa está estruturada da seguinte forma: a primeira seção composta pela Introdução, com a justificativa, problema e objetivo da pesquisa. A segunda seção, composta pelo Referencial Teórico, com os seguintes itens; Processo de convergência para as normas internacionais na contabilidade pública; Normas da contabilidade aplicadas ao setor público; aspectos orçamentários da contabilidade pública e a contabilidade Municipal e ao processo de convergência. A terceira seção composta pela caracterização da pesquisa, descrição dos métodos adotados e procedimentos da pesquisa, seguida da quarta seção de discussão, análise e avaliação dos resultados, e a quinta seção das considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Processo de convergência para as Normas Internacionais

A convergência na contabilidade surgiu a partir da necessidade de harmonização das normas contábeis entre países, para buscar uma padronização contábil. O processo de convergência significa a adoção das normas internacionais de contabilidade, que no setor público foi e continua sendo conduzido pelo Conselho Federal de contabilidade (CFC) e realizado pela Secretária do Tesouro Nacional (STN) (BOTELHO; LIMA, 2015)

Com base nas International Financial Reporting Standards (IFRS) normas contábeis internacionais aplicadas ao setor privado, foram criadas as normas internacionais aplicadas ao setor público International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), que nivelam práticas para utilização mundial, com o objetivo de uma uniformização nas demonstrações contábeis para análise de um país para o outro.

Neste sentido o processo de adoção das normas publicas iniciou em 2004 com a publicação da portaria do CFC (Conselho Federal de Contabilidade) nº 37/2004, que aborda o processo de harmonização das normas e realiza um estudo comparativo entre as normas brasileiras e internacionais, estudo o qual foram participantes o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Secretária do Tesouro Nacional (STN) e a Secretária Executiva do Ministério da Fazenda, Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPEC, 2015).

Com a Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015, foi elaborado no Brasil um Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) estabelecendo prazos-limites, visando a consolidação das contas públicas nacionais que e realizado pela Secretária do Tesouro Nacional (STN), que também estabelece a base conceitual e edita as normas a serem aplicadas na contabilidade do setor público, buscando orientar a implantação das NBC TSP (Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público) em observância a Lei de Responsabilidade fiscal (SOARES;SCARPIN, 2010).

De acordo com a NBC TSP (Normas Brasileiras de Contabilidade) estrutura conceitual as entidades públicas têm o objetivo de prestar serviços à sociedade e com a análise apenas das informações patrimoniais, orçamentarias e financeiras, não é possível compreender na totalidade o desempenho de tal entidade, para melhorar a qualidade da informação utiliza-se os Relatórios Contábeis de Proposito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs) elaborados com a finalidade de atender as necessidades de demonstração aos usuários externos, sendo órgãos reguladores para a fiscalização, prestação de contas aos provedores, tomada de decisão por parte dos governantes e líderes administrativos e responsabilização (accountability).

Todavia a responsabilização (accountability) nas políticas públicas tem se tornado algo comum, devido as delinquências ocorridas na administração pública, e a transparência pretendida com a adoção das normas publicas internacionais que tem ocorrido gradualmente auxilia nesta responsabilização, facilitando a fiscalização

do que foge aos padrões das normativas que buscam a transparência na contabilidade pública (CABELLO;BILANCIERI; AZEVEDO, 2019). Como ressaltam Botelho e Lima (2015), as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) explicam que o regime de competência onde as transações são reconhecidas quando ocorrem o fato gerador e não apenas no recebimento, como o regime de caixa, gera a criação de uma informação mais fidedigna e transparente, tornando as demonstrações contábeis mais relevantes aos usuários, permitindo a comparabilidade e auxiliando na tomada de decisão para uma gestão pública eficiente.

A informação contábil é analisada nas denominadas demonstrações contábeis, onde são preparadas para apresentação a usuários internos e externos, para variadas finalidades e necessidades, em concordância aos conceitos, procedimentos contábeis e normas técnicas. No que tange ao setor público as normas utilizadas são as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Serviço Público (NBC TSP).

De acordo com Idésio Coelho, 2017, atualmente a IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) vem exercendo um papel de suma importância para concentração nas Normas de Contabilidade aplicadas no setor Público no Brasil, com absoluta clareza do Estado e Staff, não prometendo resolver todos os problemas, mas é uma ferramenta moderna que trará mais eficiência na gestão.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com a integração da economia, em conjunto com a difusão de empresas multinacionais, a carência de alternativas de investimentos para a amplificação dos países emergentes e a expansão dos mercados de capitais com a oferta de ações em bolsas de valores internacionais, salientaram ainda mais a emergência do desenvolvimento e adoção de procedimentos padronizados de contabilidade (CFC, 2007, p. 10).

Este processo de migração para o regime de competência teve início em 2015 segundo a Portaria 548/2015 da Secretaria do Tesouro Nacional, seremos a 25ª nação a adotar esta transição que se prorrogará até 2024. Será um grande avanço no Setor Público, visto que Estados, municípios e União não possuem registros de todos os seus ativos e passivos, e suas despesas não registradas nos balanços, todavia esta norma trata mais consistência e transparência sobre o patrimônio estatal pertencendo a população, contudo a contabilidade incentivara a efetivação da Lei de Responsabilidade Fiscal (IDÉSIO COELHO, 2017).

Barbosa (2009, p. 1) aconselha que a vivência contábil possui uma diversidade de padrões que frustram o trabalho de análise das demonstrações financeiras, além do mais, a falta de padronização, segundo o autor, é uma das principais dificuldades para a comparabilidade das entidades, sejam elas públicas ou privadas.

O acolhimento deste regime de competência concederá aos órgãos públicos tomar melhores decisões visto que terão uma ampla perspectiva de como o Estado está financeiramente e economicamente. As normas de contabilidade proporcionaram a translucidez sobre gestão financeira, sobre as prestações de contas do governo elevando a contabilidade pública. O novo regime de competência permitirá que as informações contábeis do setor público reflitam de modo mais

consistente a execução orçamentária, o patrimônio e o impacto econômico das decisões políticas. Os brasileiros passarão a ter mais consciência sobre a gestão dos órgãos públicos e a saúde fiscal do Estado. Sem dúvida, trata-se de uma prática que responde aos preceitos da democracia que incluem justiça social, notadamente a aqueles que mais precisam (IDÉSIO COELHO, 2017).

Há muitos dados a serem coletados para que seja efetuado este processo na contabilidade do setor público, exigira o trabalho de contadores e auditores independentes, dentro dos prazos estabelecidos, será nítido a igualdade e justiça social.

A Lei da Transparência (Lei nº 12.527/2011), também conhecida como Lei do Acesso à Informação, se inicia na devida tentativa de melhorar a gestão pública, detalhamentos e transparência, obrigações amplas do Estado perante a sociedade, não somente interesse estatal, contudo interesse público. Está lei se dá há um dos direitos autoaplicáveis do cidadão concedido pela Constituição Federal, que é o direito a receber informações dos órgãos públicos (BARCELLOS, 2015).

A publicação da lei de acesso à informação vem firmar os princípios democráticos e republicanos por meio da cooperação da sociedade no controle da administração pública. “Afim, a visibilidade da atuação estatal é ponto fundamental do Estado Democrático de Direito como medida propícia não só ao conhecimento público da gestão da coisa pública, mas também para o controle, a participação popular, a segurança jurídica e a legitimidade material dessa atuação, rendendo dividendos ainda para a ruptura com a tradição da sigilosidade estatal” (MARTINS JUNIOR, 2013. p. 990).

Os cidadãos brasileiros querem acima de tudo ter ciência de como são gastos os recursos e entregues os serviços públicos, observamos que não se trata apenas de expressão de números e sim avaliar e analisar as prestações de contas, se estão sendo tomadas as melhores decisões referentes ao orçamento público, relacionado ao desempenho do Estado. A Lei da transparência traz consigo vários direitos que os cidadãos possuem mediante as informações, existem vários procedimentos para obtenção destas informações citados na Lei nº 12.527/2011 e, contudo, também possui artigos de restrições há certos tipos de informações (BARCELLOS, 2015).

A propagação das informações enquanto instrumento de transparência efetua dois papéis complementares de permitir o acesso à informação e simultaneamente inibe a prática de atos prejudiciais ao interesse público tendo em vista a possibilidade de serem revelados (JUSTEN FILHO, 2014, p. 209).

Existem 41 artigos e dezenas de artigos que completam a Lei, porém ressalvo um ponto relevante: O primeiro princípio indicado (art. 2º, I) define que a regra geral é a transparência e o fornecimento de informações, obviamente existe casos sigilosos a serem analisados para a preservação de intimidade. O art. 5º da Lei nº 12.527/2011 é claro ao afirmar que “é dever do Estado garantir o direito de acesso à informação, que será franqueado, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão” (BARCELLOS, 2015).

O acesso à informação enquanto direito fundamental indica dois pontos de

vista, tanto como direitos subjetivos individuais, quanto enquanto elementos fundamentais da comunidade (SARLET, 2006, p. 165). Para Justen Filho (2014, p. 209), o acesso à informação poderá constituir um desejo autêntico do requisitante ou o direito subjetivo de participação na gestão dos interesses difusos e coletivos. A disposição do direito de acesso à informação como direito subjetivo é próprio da definição dos direitos fundamentais.

As informações públicas requerem transparência na gestão, onde a sociedade apenas anseia pela democratização. Levando em consideração a grande necessidade de promover um elevado nível de transparência sobre as contas públicas é que vem sendo implantado novas leis e conforme as necessidades estão sendo revogadas (BARCELLOS, 2015).

A transparência e responsabilização se faz possível pela equiparação em legislação, sendo as principais as leis demonstradas no quadro 1.

Quadro 1 – Legislação para transparência e responsabilização

LEI	DESCRIÇÃO	AUTOR
4.320/64	Lei estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal	H. CASTELLO BRANCO, 1964
101/2000	Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal	FERNANDO HENRIQUE CARDOSO, 2000

Fonte: Planalto.

2.2 Aspectos orçamentários da contabilidade pública

Orçamento público é um instrumento de planejamento adotado pela administração pública, realizada nas três esferas do poder, executivo, legislativo e judiciário, que prevê todas as receitas a serem arrecadadas e fixa as despesas a serem realizadas no exercício financeiro com eficácia, eficiência, efetividade e economicidade pelo serviço prestado a sociedade (CARVALHO, 2010).

Orçamento é um processo contínuo que traz dados financeiros de determinado período, os planos e os programas de trabalho do governo. Ou seja, o executivo prevê a arrecadação das receitas arrecadadas e fixa a realização das despesas por um período de um ano e o legislativo autoriza através da lei a execução das despesas destinadas ao funcionamento da administração (CARVALHO, 2010).

Os princípios orçamentários são essenciais para a instituição orçamentaria trazendo consistência no controle do poder legislativo. Os princípios que devem ser seguidos para elaboração e controle do orçamento estão previstos na Constituição federal e na lei nº 4.320/64, a Constituição Federal reserva seção específica, título

V1 - da tributação e do orçamento – para tratar da matéria orçamentaria (ARAÚJO; ARRUDA, 2009).

A lei de responsabilidade fiscal (artigo 48), diz que o orçamento, dentre outros documentos de transparência da gestão fiscal deverá ser divulgado, principalmente em eletrônicos de acesso público. Essa divulgação estabelecida pela lei ocorre quando são elaborados documentos de fato quando são compreendidos pela população (ARAÚJO; ARRUDA, 2009).

O ciclo orçamentário inicia quando cada unidade gestora faz sua proposta orçamentaria e encaminha ao respectivo órgão que junta todos em um só orçamento, o órgão setorial encaminha a proposta ao órgão consolidado que consolida as propostas dos poderes e encaminha ao Legislativo (MARTINS,2008). Essa proposta depois de aprovada pelo Legislativo é sancionada pelo poder executivo, sendo assim a proposta é transformada em Lei Orçamentaria Anual o executivo divulga e autoriza o Ministério ou Secretaria responsável da liberação dos créditos orçamentários vinculadas as unidades administrativas (MARTINS,2008).

O objetivo principal do setor público é prestar serviço à sociedade e não para obter lucros e retorno financeiro por exemplo segurança, educação, saúde, e esse desempenho é avaliado de acordo com análise da situação patrimonial e o desempenho do fluxo de caixa (MCASP, 8ª EDIÇÃO). As atividades do setor público dependem muito dos tributos e das contribuições a ser arrecadadas no futuro. O aspecto orçamentário registra a evidenciação do setor público tanto a aprovação quanto a execução, os registros orçamentários são base para a elaboração do Relatório Resumido da Execução Orçamentaria (RREO) e do balaço orçamentário e financeiro que são principais para apresentação (MCASP, 8ª EDIÇÃO).

Os gastos tributários nos municípios brasileiros são normatizados pela Constituição Federal e pela Lei de Responsabilidade Fiscal, esses gastos são considerados como elevados, em Goiás mais de 60% da receita de ICMS são renunciadas na LDO em função da falta de dados dos municípios (AZEVEDO; CABELLO, 2020)

2.3 Contabilidade Municipal e o processo de convergência.

A contabilidade pública, compreende a administração direta e indireta, ou seja, administração direta com o ente administrador, como o estado, município e distrito, e a administração indireta que compreende a estrutura administrativa (SOARES; SCARPIN, 2010). Como pontuam Sell, Beurem e Lavarda (2020), as mudanças pelas quais o setor público brasileiro tem passado visam orientar a utilização dos novos mecanismos de informações gerenciais e indicadores, para uma gestão de informação eficiente que estão focadas em ressaltar a transparências e a eficácia.

A informação contábil municipal e a base para a futura consolidação de todos os municípios que compõem o estado, a melhoria da gestão financeira deve iniciar onde a informação também se inicia, a adoção inicial das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Serviço Público (NBC TSP) e um processo desafiador e crítico pela extensa região demográfica e a falta de recursos (SEDYAMA; AQUINO; LOPES, 2017). Anualmente os resultados dos municípios são consolidadas a nível

estadual e divulgadas no portal da transparência do governo do estado de Goiás, com a exposição do orçamento e da realização dos ocorridos no exercício financeiro, o estado de Goiás ainda é iniciante no estudo dos balanços públicos, as análises técnicas são realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Goiás, que se limita a verificação do exposto em lei, pouco explorando as demais informações (CELLA;MACHADO, 2017).

As pesquisas de Marques, Bezerra e Caldas (2020), pontuam que os municípios brasileiros têm dificuldades a enfrentar para concluir o processo de convergência as normas internacionais no Brasil, mas, contudo, mostram assimetria nas informações demonstradas em relatórios contábeis e em seus processos.

3. METODOLOGIA

3.1 Caracterização da pesquisa

Conforme afirma Silva (2006, p.34), “método são etapas dispostas ordenadamente para investigação da verdade, no estudo de uma ciência para atingir determinada finalidade” com objetivo de analisar a adoção da norma NCB TSP 11 Apresentação das demonstrações contábeis nos municípios goianos, a pesquisa terá uma abordagem mista quantitativa e descritiva, com o método quantitativo pretende-se analisar dados específicos e expressá-los em dados percentuais.

Nessa pesquisa foi utilizada uma abordagem quantitativa, em razão da análise de dados numéricos, sendo eles os balanços patrimoniais, demonstrações de resultado e as demonstrações de mutação do patrimônio, que após a coleta dos dados serão demonstrados os resultados dos percentuais de adoção da norma. Já a abordagem descritiva foi utilizada para o levantamento dos dados.

Quanto ao objetivo deste trabalho é demonstrar através da análise dos dados retirados do portal da transparência dos 20 municípios goianos com a maior arrecadação de receita do estado de Goiás, a adoção da norma NCB TSP 11 Apresentação das demonstrações Contábeis, que tem por objetivo estabelecer como as demonstrações contábeis devem ser apresentadas para assegurar a comparabilidade das informações.

A norma supracitada teve sua publicação em outubro do ano de 2018, e suas orientações e diretrizes iniciaram a vigência em janeiro de 2019, e diante disto o ano de 2019 foi o ano escolhido para a verificação de dados em cumprimento a norma.

3.2 Descrição dos métodos adotados

A escolha dos municípios foi realizada a partir da seleção dos 20 municípios do estado de Goiás, que dentre os 246 possuem a maior arrecadação de receita, considerando o período relevante para a pesquisa que tem como foco o ano de 2019, ano de início de vigência da norma.

Para coleta de dados e documentos analisados foram utilizados os sites da transparência de cada município, que são fontes fidedignas e possuem informações publicadas contendo as informações necessárias para verificação, sendo utilizados especificamente os balanços patrimoniais, demonstrações de resultado ou balanços

anuais e a demonstração de mutação do patrimônio líquido.

O critério de análise e avaliação foi o cumprimento da seguinte norma: NBC TSP 11 - apresentação das demonstrações contábeis, que estabelece a forma de apresentação das demonstrações contábeis para assegurar a comparabilidade com períodos anteriores de uma mesma entidade e entre outras entidades.

Para a demonstração dos dados utilizou-se o Excel®.

Inicialmente foi determinado os critérios da pesquisa, sendo selecionados 29 itens básicos que devem ser apresentados nos relatórios contábeis denominados balanço patrimonial, demonstração de resultado e demonstração das variações do patrimônio líquido, relatórios constantes na norma em que baseia o presente estudo, a NBC TSP – 11 Apresentação das demonstrações contábeis.

Ainda no que se refere a norma, as diretrizes, estruturas e exigências de apresentação das demonstrações estão constantes na mesma, que tem por objetivo assegurar a comparabilidade das informações, entre períodos anteriores e relatórios de outras entidades, para que isso seja possível e necessário que as estruturas das informações sejam semelhantes.

O balanço patrimonial de acordo com a NBC TSP – 11 Apresentação das demonstrações contábeis, deve apresentar os ativos e passivos da entidade, separadamente em ativo circulante e não circulante, e passivo circulante e não circulante, com grupos de contas separadas.

De acordo com Soares e Scarpin (2010), a DRE (Demonstração do Resultado do Exercício) evidência o resultado econômico da entidade, obtido através do confronto entre a receita econômica, custos e despesas de cada período.

Ainda no que tange a demonstração de resultado, a NBC TSP 11 – Apresentação das demonstrações Contábeis, exige que na apresentação do relatório todos os itens de receita e despesa do período contábil sejam incluídos no resultado, a menos que outra norma venha sugerir tratamento diferente.

O patrimônio líquido e o termo utilizado para se referir a mensuração do balanço patrimonial após a verificação dos ativos menos passivos da entidade, e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), tem a finalidade de demonstrar as alterações de determinado exercício ocorridas no patrimônio líquido da entidade.

Após a determinação desses critérios demonstrados foram verificados nos sites da transparência dos municípios participantes da pesquisa, a adoção destes itens, e pontuados com 0 (zero) para a não apresentação do item e com 1 (um) para apresentação do item.

Os resultados obtidos foram somados e divididos pela quantidade de itens, para encontrar o percentual de adoção, demonstrados em quadros e explicados na próxima seção.

4. DISCUSSÃO, ANÁLISE E AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS

Após início da análise dos municípios selecionados, 5 (cinco) deles se mostraram inaptos para a pesquisa sendo eles Cidade Ocidental e Novo Gama que não possuem publicados os balanços do ano de 2019, e constam nos sites da

transparência deles que os arquivos estão em análise no Tribunal de contas do Estado (TCE).

O município de Itumbiara se encontra na mesma situação de Cidade Ocidental e Novo Gama, porém em retorno a solicitação via e-mail realizada no site da transparência do município se obteve a resposta no dia 12/05/2021, que o responsável prorrogou o prazo como permitido no Art. 16 da Lei 13.460 de 26 de junho de 2017, que diz que a ouvidoria encaminhará decisão administrativa final, observando se o prazo de 30 dias.

Assim, como o município de Luziânia e Formosa não apresentaram os anexos e bem como o parecer, além disso, não disponibilizou no site, o demonstrativo de resultado e balanço patrimonial, tendo sido apresentado apenas um parecer do TCE, onde no parecer do município de Formosa foi possível se perceber a existência de multas pela não apresentação completa de informações sobre as contas do município.

Desta forma, após a análise dos dados dos municípios participantes da pesquisa, verificou-se que apenas 15 deles, apresentaram de forma parcial as informações em relação à norma pesquisa, conforme Quadro 2.

Quadro 2 - Análise geral da pesquisa

Municípios	Conformidade total da Norma
Águas Lindas de Goiás	28%
Anápolis	31%
Aparecida de Goiânia	34%
Caldas Novas	52%
Catalão	28%
Cidade Ocidental	0%
Formosa	0%
Goianésia	34%
Goiânia	48%
Itumbiara	0%
Jataí	31%
Luziânia	0%
Mineiros	21%
Novo Gama	0%
Planaltina	14%
Rio Verde	28%
Santo Antônio do Descoberto	10%

Senador Canedo	24%
Trindade	38%
Valparaíso de Goiás	28%

Fonte: Elaborado pelas autoras 2021

Dos 20 municípios selecionados o maior percentual de conformidade da Norma NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis foi de 52%, verificado no município de Caldas Novas, seguido da capital do estado de Goiás o município de Goiânia que alcançou 48%. Os menores percentuais apurados são os dos municípios de Santo Antônio do Descoberto e Planaltina.

4.1 Análise dos itens do Balanço Patrimonial

Seguindo a análise dos balanços anuais, demonstrações de resultado e demonstração das variações do patrimônio líquido das cidades onde foi possível ter acesso aos demonstrativos, se apresenta os 15 municípios que possuem informações para a referida análise.

O município de Goiânia se destaca com o maior nível percentual de atendimento a NBC TSP 11- Apresentação das demonstrações Contábeis no relatório balanço patrimonial ou balanço anual, seguido do município de Caldas Novas, ambos apresentam nível de conformidade com a norma em mais da metade dos itens pesquisados.

Em sequência os municípios de Goianésia, Aparecida de Goiânia, Jataí e Trindade atingiram percentuais de no mínimo 40% de conformidade da norma.

Os municípios citados que atingiram o maior percentual, apresentam em seus sites da transparência os relatórios de forma mais organizada e com acesso facilitado aos usuários das Informações.

O item ativo imobilizado o e de maior evidenciação com 80% de adoção, em grande parte dos relatórios dos municípios selecionados os ativos imobilizados estão denominados como bens moveis e imóveis, considerados como itens validos, pois a norma não determina ordem ou formato, apenas lista os itens a serem apresentados, em semelhança ao apontado na pesquisa de Conexão UNIFAMETRO (2019).

Os itens de propriedade para investimento e outros ativos financeiros correspondem respectivamente a 33% e 20% de adoção, não atingindo 50% de adoção da totalidade de municípios pesquisados e os municípios que evidenciaram o item propriedade para investimento cumpriram a norma mantendo em sua estrutura, porém não houve movimentação no período relevante ao estudo que foi o ano de 2019 e quanto aos ativos financeiros, constam nos relatórios ativos realizáveis, porém sem especificações nas notas explicativas.

Seguidos do item ativo intangível e investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial, que estão empatados com o nível de 20% de adoção da norma, o nível mais baixo conformidade em relação aos demais itens.

O item de maior conformidade e o item (i) caixa e equivalentes de caixa, com percentual de adoção de 87%, como esperado por se tratar do primeiro item a ser

evidenciado no balanço, onde são registradas as transações em moeda (R\$) via caixa e equivalentes de caixa como bancos, deixando de cumprir este item apenas os municípios de Planaltina e Santo Antônio do Descoberto, que não apresentaram o relatório balanço patrimonial.

O item subsequente com maior adoção foi o item (j) tributos e transferências a pagar, que foi evidenciado de forma satisfatória nos balanços patrimoniais utilizados para pesquisa, sendo evidenciados os tributos com pessoal e Imposto de Renda Pessoa Jurídica em todos os municípios que atendem ao item.

Seguindo a análise os valores a receber de transação sem contraprestação (impostos e transferências), correspondentes ao item (g) da norma alcançou adoção de 47%, havendo a evidenciação de créditos tributários a receber e apenas no município de Águas Lindas de Goiás reembolso de Salário Família e salário maternidade.

Os menores níveis de adoção da norma obtidos foram ambos de 20%, nos itens contas a receber de transação com contraprestação e estoques, que no caso do item (f) estoques o município de Caldas Novas apesar de constar na estrutura do seu balanço não apresenta saldo.

O item com maior adoção na apresentação dos relatórios, passivos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas (j), (k) e (l)), alcançou o percentual de adoção de 47%, e nos municípios que atenderam a norma evidenciando o item, reconheceram o mesmo em seus relatórios como restos a pagar, e não apresentaram em notas explicativas a composição destes restos a pagar, com exceção do município de Caldas Novas que especificou como fornecedores a pagar.

Na pesquisa de Fredson 2016, e apontado que é comum a classificação como restos a pagar na contabilidade pública, porém não é a classificação ideal, o estudo aponta que é importante pesquisas futuras no campo da gestão da contabilidade sobre a extinção dos restos a pagar não processados.

Em sequência o item (l) provisões alcançou o nível de 27% de adoção da norma, e os demais itens passivos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas (j), (k) e (l)), (n) participação de não controladores apresentada de forma destacada dentro do patrimônio líquido e (o) patrimônio líquido atribuíveis aos proprietários da entidade controladora, não foram apresentados nas estruturas dos relatórios dos 15 municípios estudados na pesquisa.

O município de Trindade se destaca com 56%, maior nível percentual de atendimento a NBC TSP 11 – Apresentação da Demonstrações Contábeis no relatório da DRE, seguindo do município de Águas Lindas de Goiás, Anápolis, Aparecida de Goiânia, Caldas Novas, Catalão, Rio Verde, Senador Canedo e Valparaíso com 44%, Jataí e Santo Antônio do Descoberto com 33%, Goianésia, Goiânia e Planaltina com 22% e por último Mineiros com 11%.

Os itens receita e despesa estão empatados com maior evidenciação, com 80% de adoção, porque consta em grande parte dos relatórios dos municípios selecionados da pesquisa, visto que é o que integra o orçamento público.

O item ganho ou perda antes dos tributos reconhecidos na alienação de ativos com apenas 3 dos 15 com 20%, diferença do valor pelo qual o bem ou direito tenha

sido alienado, item e) propriedade para investimento correspondem respectivamente 11 dos 15 com 73% de adoção, que é considerado edifício ou terreno mantido para valorização de capital, o item c) parcela de coligadas, controladas e empreendimento controlado nenhum dos municípios atendeu, estando com 0% visto que não há adoção da norma. O item a) resultado do período é de maior evidência com 67% de adoção, 10 dos 15 municípios, em grande parte dos municípios selecionados considerados como itens válidos, pois busca mostrar as receitas e despesas do período para ver se tem lucro ou prejuízo. O item b) receita e despesa do período que, conforme exigido por outras NBCs TSP, sejam reconhecidos diretamente no patrimônio líquido e o total desses itens, apenas 2 municípios com 13% apenas. Os outros dois itens a) e b) resultado atribuído aos acionistas controladores e não controladores nenhum dos 15 municípios divulgou as informações no período analisado estando com 0% do resultado.

Seguindo a análise da demonstração do resultado do exercício, onde foi capaz de ter o acesso aos demonstrativos, apresenta-se os 15 municípios que possuem informações para a análise.

4.2 Análise dos itens das Demonstrações de mutação do Patrimônio Líquido

O município de Goiânia se realça com 57%, maior nível percentual de atendimento a NBC TSP 11 – Apresentação da Demonstrações Contábeis no relatório da DMPL, seguido do município de Goianésia com 43%, Catalão, Aparecida de Goiânia e Anápolis com 29% e por último os municípios de Valparaíso de Goiás, Trindade, Jataí, Caldas Novas e Águas Lindas de Goiás com o mesmo percentual de 14%.

Observa-se que dentre os pontos regimentados na NBC TPS 11, nas Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) o item (a) o Resultado do Período foi fielmente o mais registrado e publicado por 09 dos 15 municípios (60%), este item visa saber pelo resumo financeiro se o município de uma forma geral obteve lucro ou prejuízo naquele período.

Seguindo o item (b) cada item de receita e de despesa do período que, conforme exigido por outras NBCs TSP, sejam reconhecidos diretamente no patrimônio líquido e o total desses itens, 07 dentre os 15 municípios 47% registraram nos sites do Portal da transparência do município no ano de 2019.

03 itens (c) o total de receitas e de despesas do período (calculados como a soma das alíneas (a) e (b) , demonstrando separadamente o valor total atribuível aos proprietários da entidade controladora e o valor correspondente a participação de não controladores e; (d) para cada componente do patrimônio líquido divulgado separadamente , os efeitos das alterações nas políticas contábeis e da correções de erros; (a) os valores das transações com os proprietários agindo na sua capacidade de detentores do capital próprio da entidade, demonstrando separadamente as distribuições para os proprietários; nenhum município desta pesquisa divulgou quaisquer informações no período analisado.

Sabendo-se que a DMPL substituiu a Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados (DLPA), as informações contidas na DMPL é de fundamental importância pois, visam notabilizar as movimentações durante certo período nas

contas que compõem o Patrimônio Líquido além de todas as suas reservas.

No item (b) o saldo de resultados acumulados no início do período e na data-base da demonstração e as alterações durante o período; apenas 03 municípios (20%) apresentaram e exclusivamente 01 município (7%) publicou referente ao item (c) na medida em que componentes do patrimônio líquido são divulgados separadamente, a conciliação entre o valor contábil de cada componente do patrimônio líquido no início e no final do período, divulgando separadamente cada alteração.

Desta forma percebe-se nos dados coletados para a análise uma carência de informações e divulgação da NBC TSP 11 – Apresentação da Demonstrações Contábeis no relatório da DRE dos municípios goianos analisados, o que gera uma grande preocupação no tocante a asseguar a comparabilidade de todos os assuntos relevantes que deveria conter nas demonstrações contábeis.

Portanto a mensuração e apresentação das mutações dos componentes patrimoniais são indispensáveis para produzir informações de completude e congruentes para as entidades e interessados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados obtidos com a pesquisa possibilitaram o alcance do principal objetivo proposto, sendo apontar qual o nível de adoção da norma NBC TSP 11- Apresentação das Demonstrações Contábeis, nos 20 municípios com a maior arrecadação de receita do estado de Goiás.

Foi realizada a coleta e posterior análise de dados, dos balanços patrimoniais, demonstrações de resultado e demonstração das mutações do Patrimônio Líquido, os resultados obtidos apontaram adoção parcial da NBC TSP 11 – Apresentação das demonstrações Contábeis, pois se apurou que dos 20 municípios pesquisados nenhum deles cumpriu na totalidade as exigências e orientações da norma.

A falta de apresentação correta das informações conforme exige a norma, limita o alcance do objetivo da NBC, que é de comparabilidade das informações apresentadas nos relatórios, limitando a comparação entre os itens que deveriam ser apresentados. Como demonstrado na análise dos dados, alguns municípios atendem a norma quanto a evidenciar determinado item na estrutura dos relatórios, porém estão com as contas sem movimentação. Além de prejudicar o usuário final da informação sendo ele o cidadão ou entes fiscalizadores como Tribunal de Contas do Município e Estado, e indiretos sendo a Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Os resultados obtidos vão de encontro a pesquisa de Conexão UNIFAMETRO de 2019, onde pode se concluir que os municípios goianos participantes da pesquisa, assim como a prefeitura de Fortaleza estão em adequação as normas contábeis. Bem como os apontamentos de Marques, Bezerra e Caldas (2020), que complementam que a adoção pratica das normas contábeis por parte dos municípios brasileiros, são afetadas por falta de investimento em treinamentos, resistência cultural, segmentos de contabilidade não preparados para as frequentes mudanças e surgimento de novas normas, e a falta de independência funcional e principalmente a falta de interesse da alta gestão nas implantações, por conta de pressões políticas

para uma terceirização dos serviços contábeis.

O estudo se mostra contributivo, pois possibilita reflexões e debate referente as questões variáveis ainda não estudadas, abrindo caminho para futuras pesquisas.

Sugere-se no campo de pesquisa, para futuras pesquisas o estudo da NBC TSP 12 – Demonstrações Fluxo de Caixa, publicada no ano de 2018 e iniciando a vigência em 1 de janeiro de 2019, assim como a norma estudada NBC TSP 11 – Apresentação das demonstrações Contábeis. A norma sugerida tem o objetivo de fornecer informações uteis aos usuários das informações contábeis, para prestação de contas, responsabilização e tomada de decisão.

REFERÊNCIAS

ARRUDA, DANIEL GOMES; ARAUJO, INALDO DA PAIXAO SANTOS. Contabilidade Pública. Saraiva Educação SA, 2017.

AZEVEDO, R. R.; CABELLO, O. G. Controle e Transparência sobre os Gastos Tributários em Municípios Brasileiros. Sociedade, Contabilidade e Gestão, v. 15, n. 2, p. 83-99, 2020.

BARBOSA, J. M. A harmonização contábil das NICSP na contabilidade pública: o caso do Brasil e Portugal. Dissertação de Mestrado. Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Portugal, 2009.

CABELLO, O. G.; BILANCIERI, M. V.; AZEVEDO, R. R. Conformidade Inicial das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público no Brasil. Revista Mineira de Contabilidade, v. 20, n. 3, p. 5-17, 2019.

CARVALHO, Deusvaldo. Orçamento e contabilidade pública. Elsevier, 2010.

CELLA, R. S.; MACHADO, M. R. R. Do Dano ao Erário à Inelegibilidade: Uma Análise das Prestações de Contas de Gestores Municipais de Goiás à Luz de Fatores Ambientais. Revista Contemporânea de Contabilidade, v. 17, n. 42, p. 87-102, 2020.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. (2010). Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público. Edição 2010.

COELHO, Idésio. Artigo: As normas contábeis do setor público como instrumento para a melhoria do controle das finanças públicas. Cfc.org.br, 2017.

DE BARCELLOS, Ana Paula. Acesso à informação: Os Princípios da Lei Nº 12.527/2011. Revista Quaestio Iuris, 2015.

DINIZ, J. A.; SILVA, S. F. S.; SANTOS, L. C.; MARTINS, V. G. Vantagens da Implantação das Ipsas na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, v. 9, n. 3, p. 275-294, 2015.

GOIÁS: Normas técnicas, Conselho Federal de Contabilidade.

GOIÁS: Prestação de contas Balanço Anual Municipal de Águas Lindas de Goiás, em 2019.

GOIÁS: Prestação de contas Balanço Anual Municipal de Anápolis, em 2019.

GOIÁS: Prestação de contas Balanço Anual Municipal de Aparecida de Goiânia, em 2019.

GOIÁS: Prestação de contas Balanço Anual Municipal de Caldas Novas, em 2019.

Disponível em: <https://www.caldasnovas.go.gov.br/transparencia/>. Acesso em 16 de maio de 2021.

GOIÁS: Prestação de contas Balanço Anual Municipal de Catalão, em 2019.

GOIÁS: Prestação de contas Balanço Anual Municipal de Jataí, em 2019. Disponível em:

<http://www.prefeituradejatai.sigepnet.com.br>. Acesso em 20 de abril de 2021.

GOIÁS: Prestação de contas Balanço Anual Prefeitura Municipal de Formosa, ano 2019.

GOIÁS: Prestação de contas Balanço Anual Prefeitura Municipal de Goianésia, ano 2019.

GOIÁS: Prestação de contas Balanço Anual Prefeitura Municipal de Goiânia, ano 2019.

Disponível em: https://www.goiania.go.gov.br/sing_transparencia/prestacao-de-contas-balanco-anual/?filtro_simplificado=undefined Acesso em 20 de abril de 2021.

GOIÁS: Prestação de contas Balanço Anual Prefeitura Municipal de Itumbiara, ano 2019.

GOMES, Fredson Ferreira. A evolução da contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem sobre as transformações e o crescimento da importância da Contabilidade Pública Federal. 2016. Escola Nacional de Administração Pública (Enap). Disponível em: Escola Nacional de Administração Pública (Enap) Acesso em: 15, abril de 2021.

JUSTEN FILHO, Marçal. Curso de Direito Administrativo. 10 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

MARQUES, L. R.; BEZERRA FILHO, J. E.; CALDAS, O. V. Contabilidade e Auditoria Interna no Setor Público Brasileiro: Percepção dos Contadores Públicos Frente à Convergência para as IPSAS/IFAC. Revista de Contabilidade e Organizações, v. 14, n. 1, p. 1-12, 2020.

MARTINS JUNIOR, Wallace Paiva. A Lei de Acesso a Informações Públicas (Lei n.º 12.527/11). in MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (et. al.). Direito e Administração Pública: Estudos em homenagem a Maria Sylvia Zanella Di Pietro. São Paulo: Atlas, 2013.

SANTOS, C. B.; ALMEIDA, K. K. N. Análise introdutória das mudanças provocadas na contabilidade pública pelas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. Reunir: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade, v. 2, n. 1, p. 21-38, 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia dos Direitos Fundamentais. 6 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

SEDIYAMA, G. A. S.; AQUINO, A. C. B.; LOPES, G. B. A Difusão das Mudanças na Contabilidade Pública em Municípios. Contabilidade Vista & Revista, v. 28, n. 2, p. 78-100, 2017.

SELL, F. F.; BEUREN, I. M.; LAVARDA, C. E. F. Influência de Fatores Contingenciais no Desempenho Municipal: Evidências Inferenciais. Revista de Contabilidade e Organizações, v. 14, n. 1, p. 1-43, 2020.

SOARES, M.; SCARPIN, J. E. A convergência da contabilidade pública nacional às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta. Revista Catarinense da Ciência Contábil, v. 9, n. 27, p. 25-42, 2010.

MARTINS JUNIOR, Wallace Paiva. A Lei de Acesso a Informações Públicas (Lei n.º 12.527/11). in MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (et. al.). Direito e Administração Pública: Estudos em homenagem a Maria Sylvia Zanella Di Pietro. São Paulo: Atlas, 2013.

JUSTEN FILHO, Marçal. Curso de Direito Administrativo. 10 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia dos Direitos Fundamentais. 6 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. (2010). Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público. Edição 2010.

CAPÍTULO 5

A IMPORTÂNCIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PARA MICRO E PEQUENAS EMPRESAS EM GOIÂNIA

Danilo da Silva Oliveira
Murilo Henrique Mendes de Almeida
Patrick Luiz Bento da Silva
Mamédio Nascimento Ferreira

Resumo: O presente estudo evidenciará a necessidade das demonstrações contábeis em utilizar a análise por meio de indicadores como ferramenta proveniente de informações, sendo assim, um apoio de suma importância aos gestores na tomada de decisão. Diante deste fato, este trabalho terá como objetivo importância da análise de indicadores financeiros e das demonstrações contábeis para micro e pequenas empresas, evidenciando a necessidade aos gestores com relação dos indicadores utilizado nos resultados para tomada de decisão. Para tanto, será utilizada a metodologia quantitativa, com a coleta de dados em oito micro ou pequenas empresas em Goiânia.

Palavras-chave: Contabilidade Financeira, Demonstrações Financeiras, Indicadores, Modelo Fleuriet

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade tem como o objetivo de trazer e proporcionar informações úteis econômicas-financeiras para tomadas de decisões tanto para usuário interno e externo, partir do século XX teve a necessidade de sua regulamentação diante dos desafios mundiais para com a economia, sendo a linguagem universal dos negócios para os micros, pequenos ou grandes empresas. Tendo em consciência dos gestores que uma contabilidade séria zela por sua empresa a ser competitiva num mercado globalizado sem fronteiras comerciais (LIMA, 2000).

Segundo Lima (2000), a contabilidade tem a responsabilidade de alinhar a organização, elaborar orçamentos, planejar custos, elaborar padrões de controle, direcionar os sistemas de informação para que trabalhem de maneira integrada, visando atender as necessidades estratégicas e gerencias da empresa, além de projetar o fluxo de caixa e facilitar o planejamento financeiro, buscando fontes alternativas de recursos, a custos mais baixos.

Com a evolução e a competitividade dentro e fora das organizações, as finalidades das demonstrações financeiras e contábeis tem sido um dos pontos estratégicos da entidade. A contabilidade vem ganhando seu espaço nas empresas, assim como em todo o mercado, e com o passar dos anos ela evoluiu com a sociedade, tendo em vista ainda com a grande evolução tecnológica, as empresas precisam se adaptarem para acompanhar o mercado (CAMARGO, 2017). A contabilidade brasileira vem exigindo cada vez mais dos empresários, para se atualizarem em uma sociedade que busca a cada dia mudanças e equilíbrio para gerar melhores resultados patrimoniais (COELHO, 2000).

Pode-se exemplificar inúmeras micro e pequenas empresas no território

nacional que não estão estruturadas para suportar os novos desafios tecnológicos, outros fatores, são a globalização é o acirramento da concorrência, as crescentes flutuações nos mercados, a diluição das fronteiras e o aumento das condições de incerteza e risco que envolvem o processo decisório, além disso, sabe-se que as pequenas empresas possuem uma realidade diferente, com recursos limitados, o que faz com que os processos não aconteçam de forma semelhante ao que se vê em grandes empresas (SILVA; COUTO, 2016).

Segundo Souza (2009), as empresas de pequeno porte, deparam com a limitação de informação, acerca de ferramentas que possibilitam uma melhor gestão dos recursos da entidade. A contabilidade tem importância primordial na gestão da empresa, produzindo e registrando informações que refletem a situação econômica, financeira e patrimonial. Nas demonstrações contábeis e financeiras, os relatórios são bastante úteis para identificar informações que possam ser relevantes na operação da entidade, sendo muito significativo para uma empresa que se importa em gerenciar melhor o aspecto de seu negócio, essas demonstrações mostram quais são os gastos, o retorno sobre investimentos, os faturamentos previstos e uma análise da saúde financeira de uma maneira completa (CAETANO, 2017).

A partir dessa evolução de mudança, surge o método de compartilhar essa importância de análise das demonstrações contábeis com os gestores. O objetivo, é apresentar a importância de uma análise detalhada das demonstrações financeiras, com isso, as empresas evitam problemas de relacionamentos que podem colocar em risco, não apenas sua imagem e reputação, mas também sua operação no futuro.

No entendimento de Ribeiro (2012), a mensuração do desempenho é importante para verificar se os objetivos estabelecidos pela empresa estão sendo alcançados, ajudando ainda, na melhor aplicação dos recursos. Com a contabilidade em crescimento, diversas ferramentas financeiras se tornaram disponíveis. De acordo com Nascimento (2011), avaliar o desempenho financeiro das organizações continua sendo uma atividade fundamental na gestão empresarial, levando, novos desafios para os gestores fazendo com que ganhe mais dinamismo a organização.

A grande parte dos empresários, ao abrir seu próprio negócio, passa a desempenhar um papel gerencial e tentam manter um controle financeiro que lhe forneça informações mínimas necessárias para a avaliação e funcionamento da empresa, é notável que para o avanço dos negócios a gestão da apuração dos lucros e controle dos custos torna-se indispensável

Para Silva (2012), atualmente o mercado vem sofrendo grandes mudanças, evolução e competitividade dentro e fora das organizações com essa evolução, a finalidade das demonstrações financeiras e contábeis tem sido um dos pontos estratégicos numa organização. Com o avanço de novas tecnologias, diversas ferramentas financeiras se tornaram disponíveis, para manter-se competitiva nos segmentos empresariais, se faz necessário antever aos fatores adversos ou favoráveis e realizar mudanças necessárias para se adaptar à nova realidade.

Nessas circunstâncias o contador tem um papel importante na administração de uma empresa, pois este possui as ferramentas necessárias para a conservação do patrimônio da entidade e a gestão dos negócios, bem como todos os dados

necessários para contribuir na tomada de decisão a partir de análises de mercado e demonstrações contábeis.

Segundo César (2014), as empresas que se encaminham a procurar novos objetivos os gestores necessitam de ferramentas de desempenho cada vez mais atualizadas, porém as dificuldades que enfrentam são muitas sendo preciso de instrumentos capazes de fazer projeções para o futuro conseguindo perceber como o mercado irá se comportar em determinado momento, com isso gera grande aumento da competição entre empresas.

O uso de indicadores é uma peça fundamental para alcançar resultados essenciais, é importante para obter sucesso, traçar metas, e, acompanhar o rendimento da empresa avaliando o desempenho da organização, para que as empresas perpetuem suas atividades no mercado (NUNES, 2018). A análise propicia a identificação das principais fraquezas e potencialidades da organização. No entanto a análise serve para ajudar empresários a cortar custos, adotar as melhores práticas contábeis, diminuir as diversas dificuldades financeiras que tanto afetam o crescimento da empresa (SILVA, 2005).

Para Silva (2005), é um processo muito útil para que o gestor consiga alavancar sua empresa, além do mais conseguirá passar uma boa imagem diante do público interno e externo. Desta forma, os indicadores e as análises, pode contribuir como base para planejamentos, controles e avaliações para os gestores utilizarem em sua empresa. A grande parte dos microempresários nacional desconhecem ferramentas básica para gestão de uma empresa. No Brasil, das quase 6 milhões de empresas, 99% são consideradas micro e pequenas empresas cerca de 45% comércios e 37% de serviços (ANTONIK, 2004).

O Planejamento tem um papel fundamental na gestão de uma organização, as micro e pequenas empresas vêm gradualmente progredindo sua relevância na economia Brasileira, observa-se que em termos agregados esta participação era de 21% em 1985, aumentou para 23% em 2001 e para 27% em 2011 (SEBRAE, 2020). Segundo Souza (2009), as empresas de pequeno porte, ou seja, micro e pequenas empresas, deparam com a limitação de informação sobre ferramentas que possibilitam uma melhor gestão dos recursos da entidade, o planejamento e a busca de informação têm uma grande relevância na gestão de uma organização de pequenos e médios empresários. As micro e pequenas empresas vêm gradualmente progredindo sua importância na economia Brasileira.

As microempresas e empresas de pequeno porte, tem uma peculiaridade que as tornam distintas das demais, é o fato de dependerem sua sobrevivência e crescimento, na grande maioria dos casos é de uma única pessoa -o proprietário, neste caso é o seu próprio reflexo da empresa e é uma verdadeira extensão da personalidade de uma única pessoa, este pode ser o indício da falta de uma cultura organizacional na empresa e ainda da forte centralização para a tomada de decisões. (SOUZA, 2009).

Para o gerenciamento de um negócio o gestor precisa ter uma visão sistêmica sobre os processos da empresa, é necessário a elaboração de informações que contribuirão para o desenvolvimento e melhoria dos processos, permitindo

estabelecer parâmetros para a produção de informações e facilitar o fluxo destas, para os diversos públicos interessados. Assim faz-se necessário o uso de elementos importantes para a sobrevivência empresarial, constituindo uma base de informações para a tomada de decisão.

De acordo com Rubia (2015), as empresas devem ser organizadas, ter metas a serem alcançadas, objetivos a serem conquistados com máximo de eficiência possível e entender as operações. O gestor precisa aplicar indicadores adequados para chegar aos resultados esperados para que se tome decisões com base nas informações.

A utilização de um indicador é favorável para microempresas, se ela souber utilizar as informações em seu benefício, sendo possível verificar se a empresa possui capacidade de honrar seus objetivos em determinado prazo. Os resultados das demonstrações mostrarão o que está afetando a gestão do empreendimento, onde estão as principais causas de mortalidade das empresas.

O planejamento nas empresas independente de seu porte é um fator determinante para alavancar o desenvolvimento. Desta forma, ao administrarmos o capital de giro de maneira eficiente, eliminamos a maioria dos problemas de natureza financeira de uma empresa (SEBRAE, 2020). Para Rubia (2015), as ferramentas disponíveis para análise, têm como objetivo gerar informações claras, objetivas e verdadeiras, para a administração da empresa ter informações do ambiente econômico da empresa. Indicadores financeiros, é uma ferramenta básica para um gestor expressar, da forma mais simples possível, uma determinada situação que se deseja avaliar a sua posição financeira.

Segundo Prata (2014), as decisões da gestão da organização, para que sejam tomadas de forma adequada é fundamental algumas ferramentas básicas usadas para que se tenha uma visão ampla e apurada. O resultado de um indicador é uma fotografia de dado momento, e demonstra, sob uma base de medida, aquilo que está sendo feito, ou o que se projeta para ser feito.

A utilização de indicadores permite à empresa monitorar diversos processos internos e externos e com isso tem como o questionamento. Como as micro e pequenas empresas no cenário contemporâneo, aplicam os indicadores financeiros e utilizam as Demonstrações Contábeis, para se manterem competitivas no mercado?

A pesquisa demonstra como as micro e pequenas empresas no cenário contemporâneo, aplicam os indicadores financeiros e utilizam as Demonstrações Contábeis, para se manterem competitivas no mercado, evidenciando a necessidade aos gestores com relação dos indicadores utilizados nos resultados para tomada de decisão.

A pesquisa vem através de um estudo pelo qual as micro e pequenas empresas não utilizam uma ferramenta contábil ou financeira em seus controles, sendo, que o problema da maioria delas é desconhecem sua própria capacidade financeira ou suas disponibilidades.

A análise de indicadores nós mostra sua importância, e garante que possa contribuir à empresa uma competitividade em relação a seus concorrentes,

contribuindo para um melhor desenvolvimento, e somar ao crescimento financeiro da organização. Outro motivo positivo de se existir a análise, são as informações precisas que ela fornece para levantar dados de uma demonstração completa. Mas, é preciso analisar não só quantidade de informação, mas, também sua qualidade. As informações em quantidade exagerada, podem tornar desnecessário, uma vez que a ferramenta de análise de demonstrações visa agilidade na tomada de decisões.

O uso de uma ferramenta irá permitir aos gestores de empresas relatar onde tenha algum problema nas demonstrações contábeis, como indicar possíveis caminhos para ser solucionado a curto ou longo prazo passando as informações aos demais usuários como credores, clientes, colaboradores, sócios. Os indicadores serão eficientes, pois irão indicar os pontos de melhoria da empresa, portanto, irá exigir flexibilidade do gestor e jogo de cintura para que, o mesmo tenha melhor um gerenciamento dinâmico. A maioria dos gestores não utilizam nenhum método para analisar seus resultados, tanto por não conhecerem a importância das análises financeira, ou por não se importarem e não procurar e saber a respeito.

A visão dos gestores é somente o lucro, por isso impede que o mesmo conheça novas maneira que pode ser ainda mais útil para seu negócio. Sendo assim, foi elaborado um questionário, cujo a finalidade da pesquisa é mostrar aos empresários, os benefícios que análise pode agregar em sua empresa, mas antes de qualquer coisa precisamos saber se terão interesse em conhecer as mudanças que pode favorecê-los a melhores resultados. Portanto a contabilidade dá a oportunidade aos usuários internos e externos de transmitir aos interessados uma análise contábil e uma maneira de desempenhar melhor o equilíbrio da organização, assim tendo uma administração financeira sólida para que possam tomar suas decisões.

Esta pesquisa busca analisar o quanto as micro e pequenas empresas, utilizam as demonstrações contábeis como uma maneira de organização econômica e financeira, buscando identificar, se o gestor utiliza as demonstrações como um instrumento de gestão e de controle, expressando sua capacidade para sanar suas dívidas e efetuar o planejamento adequado, se estruturar para o sucesso de uma boa gestão, lhe auxiliando para tomada de decisões, contribuindo para um processo de transparência, e a melhoria de resultados.

Uma das formas dos gestores buscarem uma tomada de decisão, é utilizando o uso do caixa, alocando fundos de ativos, financiamentos e investimentos e saber interpretar os demonstrativos financeiros perante os indicadores e as demonstrações contábeis sabendo a sua correta aplicação de recursos quanto a sua origem e a sua destinação (GROPPELLI; NIKBAKHT, 2010). Conforme Sousa (2014), a empresa pode obter lucros sem usar métodos técnicos, mas poderá ter maior lucratividade se ela for bem administrada utilizando alguma análise para atingir seus resultados.

O presente trabalho visa contribuir com o crescimento profissional da gestão, sendo que, através dele impactará em mudanças operacionais e financeiras da organização auxiliando para que possa buscar um profissional ou o entendimento que lhe aponte uma direção utilizando as ferramentas corretas como a análise dos

indicadores das demonstrações contábeis.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Balanço Patrimonial

Conforme Marion (2012), o Balanço Patrimonial (BP) é a principal demonstração contábil, que representa a posição financeira, econômica e patrimonial em um determinado período, sendo uma foto da organização contendo todos os valores de bens, valores a receber e valores a pagar. É a relação de igualdade dos valores entre débitos, que são representados pelo efeito da aplicação patrimonial, e créditos que são representados pela origem do patrimônio, onde se capta os recursos (passivo) e em que foram aplicados (ativo) (SÁ, 2005).

Tem como referência a movimentação entre o Ativo, o Passivo e o Patrimônio Líquido da empresa gerando como resultado uma posição financeira e econômica da empresa em um determinado período. O Balanço Patrimonial é formado por duas partes: o ativo e passivo / patrimônio líquido. Conforme Iudícibus (2014), os itens do ativo os bens e direitos que são classificados no balanço por ordem de liquidez e os passivos as obrigações por ordem de exigibilidade.

Para que o Balanço Patrimonial possa fornecer informações mais confiáveis aos gestores, algumas análises através de índices podem ser utilizadas facilitando o trabalho do gestor. Uma vez que a apreciação de certas relações ou percentuais é mais significativa que a observação de montantes por si só (MARION, 2012).

Se compara os valores das operações de um período, com o fim de obter uma análise do passado e projetando para períodos futuros tendo como instrumento a análise do Balanço patrimonial (SILVA, 2002).

O Balanço patrimonial é uma das demonstrações contábeis mais importantes, pois segundo Martins, Miranda e Diniz (2014), ele apresenta a situação patrimonial e financeira da organização em um determinado momento de forma específica, sendo o início para a análise das demonstrações contábeis.

2.2 Demonstrações do Resultado do Exercício

De acordo com Neves (2012), a Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) representa o resultado líquido das receitas e despesas ao longo do exercício da organização. A DRE é um resumo composto das receitas e despesas, onde são exibidas de forma dedutiva, apontando os aumentos e a redução acarretada no Patrimônio Líquido mediante as ações da entidade em um determinado período. (IUDÍCIBUS 2014). Deste modo, a partir da diferença entre receitas e despesas, tem-se o resultado, que irá evidenciar o resultado líquido do exercício, podendo ter um lucro ou um prejuízo.

Segundo Matarazo (2010), as receitas são aumento do Ativo por meios como duplicatas a receber ou dinheiro e consequentemente aumentando o Patrimônio Líquido, as despesas e o inverso da receita reduzindo o PL pela diminuição do Ativo ou aumento do Passivo. As receitas podem ser qualificadas segundo Martins, Miranda e Diniz (2014), como aumentos de benefícios econômicos, trazendo aumento de ativos ou diminuição de passivos. Já as despesas são decréscimos de

benefícios econômicos trazendo uma diminuição de ativos ou aumento de passivos.

Com a consistência do Balanço Patrimonial que gera a origem dos recursos, tanto próprio é terceiros, e a DRE que evidencia a receita e as despesas do período, sendo assim, é possível efetuar uma análise financeira mais elaborada a partir dessas demonstrações contábeis, pois uma complementa o outro, resultando um retrato financeiro da empresa.

2.3 Análise Financeira

A análise financeira é utilizada para fazer verificações, comparações e cálculos das demonstrações contábeis para tomada de decisão utilizando várias ferramentas diversificadas, analisando as variações do patrimônio, com isso, as empresas de pequeno porte que não tem a obrigação de ter suas finanças escrituradas, podemos assim, mensurar a capacidade da empresa na geração de lucro através de indicadores.

A análise é uma ferramenta importante não só nas suas tomadas de decisões, mas também para verificar a solvência e rentabilidade de suas finanças, extraindo informações através de relações de suas contas tendo parâmetros confiáveis para que os resultados dos índices sejam objetivo (MATARAZO,2010).

Conforme Marion (2012), a análise dos dados coletados é fundamental para que os mesmos se tornem informações relevantes, passando a influenciar de forma direta ou indireta no processo de decisão da organização.

A análise das demonstrações contábeis, pode ser dividida em duas formas: a Análise Financeira, possibilitando a interpretação financeira da organização, analisando o grau de liquidez e a capacidade de solvência, e a Análise Econômica permitindo a interpretação das variações do patrimônio e da riqueza geradas pelas atividades da organização, sendo influenciada pelo momento em que a organização se encontra e qual a finalidade da análise (MARION, 2012). Os índices possuem a característica fundamental de apresentar aos gestores uma visão ampla da situação econômica ou financeira da empresa, uma análise com base nos indicadores extraídos de demonstrações contábeis auxilia os gestores no processo de tomada de decisões (MATARAZZO,2010).

2.4 Índices como indicadores para tomadas de decisões.

O índice é a relação entre contas ou grupo de contas das demonstrações, que procura evidenciar determinado aspecto da situação econômica ou financeira de uma organização, oferecendo uma visão ampla da situação da mesma (MATARAZZO, 2010). Conforme Marion (2012), os índices são a relação de duas grandezas que facilita o trabalho do analista sendo relevante o exame de certas semelhanças ou de seus percentuais.

A confiabilidade das informações contábeis é fundamental para que os indicadores forneçam uma perspectiva da real situação da empresa, onde o conjunto de índices aplicado nas análises financeiras pode mensurar, contestar ou validar o seu desempenho em relação a um período (NUNES, 2018). O uso de indicadores é necessário para controle e com a capacidade de contribuir para uma avaliação do

desempenho da organização sendo de grande importância para que as empresas perpetuem suas atividades no mercado, propiciando um gerenciamento mais realista de seus recursos tanto humano quanto material (SIQUEIRA, 2003).

2.5 Modelo Fleuriet

O modelo de Fleuriet é um método que avalia a situação financeira da empresa com alguns índices importantes, e, reclassificando em grupo as contas principais do Balanço Patrimonial, facilitando o entendimento em um modo pratico a solvência da organização. Fornece parâmetros com grau de sensibilidade sobre mudanças na situação financeira mais apurado que a análise financeira tradicional, permite ainda, uma classificação e qualificação do desempenho (THEISS JÚNIOR; WILHELM, 2000).

Segundo Melo e Coutinho (2007), o Modelo de Fleuriet é iniciada pela reclassificação das contas do Balanço Patrimonial em não circulante ou Capital de Giro (CDG), operacional ou Necessidade de Capital de Giro (NCG) e financeiro ou Saldo em Tesouraria (ST). A reclassificação pelo modelo de Fleuriet, é necessário modificar o Balanço Patrimonial, separando as contas do passivo e ativo em três grupos: Circulante Errático (ou financeiro), Circulante Cíclico (ou operacional) e Não Circulante (ou estratégico) (MELO; COUTINHO, 2007).

Para Marion (2012), ressalta que para que os índices possam gerar informações com maior veracidade sobre a empresa, os mesmos devem ser aplicados em conjunto e não separadamente, onde em determinadas situações, um poderá complementar o outro. Fleuriet, Kehdy e Blanc (2003) afirmam que essa reclassificação leva em conta a realidade dinâmica da empresa, por diferentes tipos de tomadas de decisões por parte dos gestores (operacional - NCG, estratégica - CDG ou financeira - ST), a reclassificação de Fleuriet considera primeiramente a movimentação de cada conta (ciclo) e sua vinculação com a atividade operacional da empresa.

O resultado de cada equação dos indicadores reflete na solvência da empresa influenciando na análise de liquidez, onde o CDG se positivo é uma boa fonte de recursos a longo prazo, a NCG negativo tem recursos a liberar para o operacional da empresa, e por fim o ST se positivo tem recursos suficientes para cobrir as aplicações de curto e longo prazo (MELO; COUTINHO, 2007).

A classificação do perfil da empresa após a análise dos três indicadores pode informa a situação da empresa dentro de um quadro de seis situações diferentes ordenado de acordo com o nível de solvência em ordem decrescente determinando o nível de risco financeiro (AMBROZINI, 2015). Esse modelo permite avaliar a situação financeira da empresa analisada de acordo com os sinais, positivos ou negativos conforme demonstrado no quadro 1.

Quadro 1 - Situação de Solvência da Empresa

Tipo/Item	CDG	NCG	ST	Situação	Descrição
I	+	-	+	Excelente	Possui alto nível de liquidez
II	+	+	+	Sólida	Menor risco de solvência
III	+	+	-	Insatisfatória	Capital de giro não é suficiente para cobrir a necessidade de capital de giro.
IV	-	+	-	Péssima	Utilizam fontes do curto prazo para investimentos no longo prazo
V	-	-	-	Muito ruim	Utiliza fontes de curto prazo para financiar ativos de longo prazo
VI	-	-	+	Alto Risco	Necessidade de capital de giro menor do que o capital de giro

Fonte: Marques e Braga (1995)

A situação financeira de uma empresa depende de vários fatores, como o setor de atuação, preferência em relação ao conflito risco e retorno, volume de vendas, condições do mercado, condições de financiamento, período de maturidade da empresa, entre outros (AMBROZINI, 2015).

2.6 Análise Horizontal e Vertical

A análise dos índices, a análise vertical e a análise horizontal vêm ampliar ainda mais o estudo das demonstrações contábeis, gerando informações que não puderam ser produzidas e entendidas através do estudo dos índices, de modo a se fazer entender o desenvolvimento de uma conta ou de um grupo de contas com o passar do tempo (MATARAZZO, 2010).

Silva (2017) ressalta que a análise horizontal é também chamada de análise de tendências, e é realizada a partir da evolução de uma conta ou grupo de contas ao longo de períodos, mas não se revelando as causas das mudanças.

Segundo Iudícibus (2014), na análise horizontal, as demonstrações de resultados e os balanços são expressos em moedas de poder aquisitivo da mesma data. Em uma análise de balanços pode-se detectar itens cujo a sua evolução está acima ou abaixo do desejado, o que quando analisado diretamente os valores podem passar despercebidos.

O objetivo da análise vertical é mostrar a importância de cada conta em relação à demonstração financeira, através da comparação de padrões ou com percentuais da própria empresa entre dois períodos anteriores que permitir averiguar se há itens fora das proporções normais (MATARAZZO, 2010). Com isso, as micro

e pequenas empresas pode optar por escolher esses dois tipos de análise, sendo elas Vertical e Horizontal.

A análise horizontal é feita uma comparação em diferentes exercícios sociais. Na análise vertical segue o mesmo objetivo de comparação, mas está voltada em relacionar valores de uma conta ou grupo de conta no mesmo demonstrativo. A Análise Vertical, é uma técnica de análise de demonstrações contábeis que verifica a transformação dos valores monetários das demonstrações financeiras em medidas relativas, ou seja, em percentual (SOUSA, 2010).

Sendo assim uma maneira de ter um controle financeiros, tanto para favorecer comparações de períodos futuros para análise horizontal, resultado vem apresentando algum tipo de evolução ou não ao longo de um determinado período.

Na linha vertical é proporcionada também para uma análise mais completa, mas de uma maneira que visará, em um mesmo período uma avaliação geral de cima para baixo, assim, grandes mudanças de representatividade são facilmente identificadas.

A análise propicia a identificação das principais fraquezas e potencialidades da organização, e ainda, evidência qual a situação atual, para assim determinar os projetos futuros a serem corrigidos (SOUSA, 2010). Com isso, as micro e pequenas empresas pode optar por escolher esses dois tipos de análise, sendo elas Vertical e Horizontal.

Para que não corra o risco de perder o equilíbrio financeiro no desenvolvimento das empresas, é preciso proporcionar uma visão geral de como está sendo realizados os processos e seus respectivos retornos com base em informações precisas e seguras, e com isso, é fundamental ter uma análise financeira retratando de como está a real situação da organização.

3 METODOLOGIA

3.1 Caracterização da pesquisa

A aplicação de pesquisa que foi utilizado para este trabalho, é baseado em um modelo teórico e bibliográfico, sendo assim, considerando a maneira de como é importante a demonstrações contábeis para instituições empresariais, a pesquisa feita com oito empresários de micro e pequeno porte, que nos proporcionou informações onde nos mostra a falta de conhecimento e falta de utilização desta ferramenta tanto para os gestores tanto para os profissionais de contabilidade, é um componente que se refletem em auxílio aos gestores no momento da tomada de decisões dentro das organizações. Estas análises mesmo sendo simples, possuem tamanha importância na hora de expor as demonstrações contábeis, pois trarão as mutações mais significativas de um balanço e das demais demonstrações.

O procedimento utilizado é um questionário virtual, Google forms, que serviu como ferramenta na busca de respostas diretas dos gestores, em que ocorrer por meio de perguntas direcionadas com a finalidade de perceber o conhecimento, informações e utilização das demonstrações contábeis pelos empresários nas micros e pequenas empresa situada na capital de Goiás, Goiânia, e nos fornecera

informações importante, em que nos permitirá a mostrar aos gestores a importância da análise financeira.

A pesquisa nos mostra, que a maior parte dos empresários, não possui conhecimento de alguma ferramenta para análise das demonstrações contábeis ou não saberem a sua aplicação no decorrer de sua atividade, pode se impactar em uma boa gestão, pois não saber extrair os dados das informações relevantes para o seu negócio, tanto para o presente como para o futuro.

O atual cenário, nos mostrou até o instante momento, que em empresas de pequeno porte e microempresas que são bem variáveis o conhecimento ou não de um método para efetuar análise das demonstrações contábeis. Por isso, é utilizado o questionário como um instrumento eficiente, onde é aplicado com o objetivo de propiciar o conhecimento dos gestores, além de propor as mesmas mudanças financeira e econômica que trará grandes resultados de melhoria para sobrevivência da empresa.

Primeiramente, pesquisaremos qual o índice de empresas que adotam esse método, e o que isso pode ajudá-los a manter seus saldos sempre em equilíbrio, por meio desta metodologia, pretende-se, desenvolver o estudo ordenadamente, de modo a alcançar os objetivos definidos na pesquisa e a ampliar os conhecimentos sobre o tema abordado aos empresários.

Esta pesquisa vem para trazer apoio é com o objetivo de ajudar a percepção dos gestores de micro e pequenas empresas quanto as necessidades do uso dos indicadores financeiros e de análise das demonstrações contábeis, indicando a importância de uma análise financeira detalhada para a tomada de decisão, adotando as melhores práticas contábeis, fazendo suas análises para diminuir as diversas dificuldades financeiras, que tanto afeta o crescimento da empresa.

A análise financeira pode vir a contribuir para um melhor entendimento no ambiente empresarial, por parte do pequeno empreendedor, e, na compreensão dos aspectos de análises das demonstrações contábeis, em sua aplicação em micros e pequenas empresas.

Partindo deste princípio podemos dizer que a análise das demonstrações é de grande importância para o gestor, e dá condições para que o processo decisório seja extremamente eficaz com relação aos recursos da empresa.

3.2 Amostra e Coleta de Dados

Uma análise que busca os resultados dos exercícios anteriores, efetuando um diagnóstico para saber a situação patrimonial da organização, será efetuado um levantamento nas micro e pequenas empresas, para saber qual a média das empresas utilizarem o método análise das demonstrações contábeis. Através desses fatores faz com que aperfeiçoem as ações da empresa de maneira estratégica para possíveis tomadas de decisões, apresentando dados esclarecedores aos seus usuários sobre a sua situação atual.

Os dados foram coletados por um questionário em oito empresas goianas aos seus gestores, sendo feito a entrega do questionário por meio de aplicativo, contendo sete questões, com esse recurso apresentado aos empresários dará uma melhor

visualização de suas necessidades de informações, bem como o planejamento e controle dos recursos financeiros, facilitando a tomada de decisões.

Este recurso mostra aos gestores o retorno que a empresa pode ter, e como ela se desenvolverá no mercado nos próximos anos, ou seja, uma maneira de garantir e prevenir para a sobrevivência da empresa, e o gestor poderá rever seus orçamentos na medida em que forem acontecendo, tanto também para aplicações, reinvestimento, crescimento dos empreendimentos, enfim auxilia a empresa no que tange o planejamento e controle financeiro.

3.3 Tratamento dos Dados

Após realizar questionário, trabalhamos em busca de perceber as empresas que utilizam uma ferramenta de analisar as demonstrações para a tomada de decisão e com as informações tratadas, mostramos a importância desse uso das análises das demonstrações contábeis para aplicação em sua gestão financeira.

A coleta de dados foi organizada em etapas para que se possa ser utilizado em ferramentas de indicadores, sugeridas no decorrer do projeto se possível complementar com outras ferramentas disponíveis. A apresentação dessa análise gerou um impacto para os gestores, os mesmos não imaginavam tantas possibilidades de mudanças, que beneficiaria seu comércio, a partir da distribuição deste questionário despertou grande interesse nos empresários, em buscar o conhecimento e aderir o método de análise para utilizá-lo em seu negócio.

4. ANÁLISE DE RESULTADOS

O resultado alcançado da pesquisa, nos permitiu identificar a importância do uso desta ferramenta na vida dos gestores, uma boa gestão e controle do patrimônio da entidade, identificando medidas para aferir o conhecimento e as necessidades empresariais para o desempenho de micros e pequenas empresas.

Para que sejam elaboradas as demonstrações contábeis, é necessário que a empresa repasse as informações primordial para a contabilidade, e a partir destas informações a organização pode avaliar a sua capacidade de pagamento ou de saldar seus compromissos em prazos pré-determinados. Para isso os índices refletem a capacidade da empresa bem como a situação financeira em curto e longo prazo.

O gestor irá se tornar mais flexível ao ter uma visão melhor dos processos decisórios administrativos financeiros e econômicos na sua organização. O que se espera é, que o empresário consiga ter o acompanhamento necessário dos relatórios contábeis e de sua evolução patrimonial.

Nesta seção serão exibidos os resultados do questionário aplicado nas empresas com as suas devidas análises e considerações em cada pergunta efetuado aos empresários demonstrando o entendimento do estudo.

Entre os empresários entrevistados apenas 12,5% afirmaram conhecer alguma ferramenta de análise contábil, já 87,5% afirmaram que desconhecem qualquer ferramenta de análise contábil. Portanto maior parte dos empresários entrevistados não usar qualquer tipo de modelo contábil em suas tomadas de

decisão, este simples fato de não ter um único indicador contábil a empresa dirige-se a tomar decisões não muito assertiva.

60% tem conhecimento com balanço patrimonial, 20% confirmam ter conhecimento com a demonstração do resultado do exercício, 20% nega conhece algum destes indicadores. Consequentemente, esses empresários abordados conhecem poucas ferramentas de análise contábil visto que estes indicadores abordados, descreve a falta de informação que auxiliam como base nas escolhas da entidade.

87,5% das empresas entrevistadas optaria por contratar um profissional contábil para que acompanhasse o processo da empresa para produzir informações mediante as demonstrações contábeis com a utilização de indicadores e 12,5% das empresas não gostaria ou não se interessa na contratação desse profissional, pois é irrelevante esse uso de dados em sua empresa. As empresas ao contratar um profissional contábil, têm em sua consciência, que é uma despesa pois tem um gasto mensal, porém, um bom contador gera como retorno dados que informa como está a situação financeira da empresa de forma clara, e conduzindo o gestor em uma toma de decisão mais precisa.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Através da presente pesquisa, o que desafiou nos foi a busca de dados das organizações e a funcionalidade de trazer a importância para o mesmo, ao obtermos os resultados, chegamos ao ponto de ver a necessidade de mostrar a importância da análise contábil para os gestores. A análise dos resultados, demonstrou através do questionário onde tínhamos a expectativa de obter respostas positivas, porém, as respostas foram bem variáveis. Portanto, por se tratar de falta de conhecimento dos gestores, ou até mesmo uma falta de informação do seu profissional contábil, e com a falta de dados que as empresas não possuíam, como o Balanço Patrimonial, DRE.

Com a falta dessas informações para se efetuar a análise financeira no modelo Fleuriet, não foi possível concluir a pesquisa inicialmente, que tem como o questionamento na aplicação dos indicadores financeiros e utilização das Demonstrações Contábeis para micro e pequenas empresas, para se manterem competitivas no mercado

Mediante a quantidade das micros e pequenas empresas que decretam falência, tendo em média uma taxa de 24% sendo uns dos principais motivos, é a falta de conhecimento de análise financeira ou a contratação de um profissional contábil para assessorar a empresa (BEDÊ, 2016). Muitos dos gestores das empresas entrevistadas têm algum tipo de conhecimento das demonstrações contábeis, e nossa expectativa era de um percentual de conhecimento maior desses gestores, porém serviu como motivo para que em nossa carreira profissional isso não se torne tão comum como está sendo nos dias atuais.

A pesquisa contribui para apoiar aos gestores, ajudando os empresários a adotar as melhores práticas contábeis, fazendo suas análises para diminuir as diversas dificuldades financeiras, que tanto afeta o crescimento da empresa se

tornando necessário abrir o conhecimento aos empresários como para nós, pesquisadores estudantes. mostrando a necessidade em nossa carreira de contador, a mudança que a análise fornecerá para gestão de melhoria de resultado futuro e garantindo que os recursos da empresa sejam aplicados de maneira eficiente. Para futuras pesquisas recomenda-se avaliar as empresas buscando dados por parte de um profissional ou escritório contábil que possa fornecer informações concretas e precisas, para que o estudo seja demonstrando o uso dos indicadores retirado pelas demonstrações contábeis.

Para concluir esta pesquisa, sugerimos ao micro e pequeno empreendedores, por ser responsáveis na grande maior parte das empresas que gera o patrimônio do Brasil, adquirem maneiras eficientes para manter suas finanças sempre em equilíbrio, essa ferramenta de análise, procurando um profissional contábil para lhe assessorar contribuindo bastante na saúde financeira da organização, desde então vai depender muito se o gestor vai buscar esse conhecimento para se diferenciar e destacar diante uma sociedade de negócio que exige tanta complexibilidade na hora de tomar suas decisões.

REFERÊNCIAS

- AMBROZINI, M. A.; MATIAS, A. B.; PIMENTA JUNIOR, T. Análise Dinâmica de Capital de Giro Segundo o Modelo Fleuriet: uma Classificação das Empresas Brasileiras de Capital Aberto no Período de 1996 a 2013. *Contabilidade Vista & Revista*, [S. l.], v. 25, n. 2, p. 15-37, 2015.
- BEDÊ, Marco Aurélio (Coord.). *Sobrevivência das empresas no Brasil*. Brasília: SEBRAE, 2016.
- GIL, Antonio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*: 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- GROPPELLI, A.A; NIKBAKHY, Ehsan. *Administração financeira*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Análise de balanços* / Sérgio de Iudícibus. 6. rempr. São Paulo: Atlas, 2014.
- LIMA, Walcir Gonçalves de. *A Importância da Contabilidade na Economia das Empresas*. Araçatuba: UMSA/UNISUL, 2000.
- SÁ, Antônio Lopes de. *Moderna análise de balanços ao alcance de todos* / Antônio Lopes de Sá / 1ª ed. (ano 2005), 2ª tir./ Curitiba: Juruá, 2006.
- SILVA, Alexandre Alcântara: *Estrutura, análise e interpretação das demonstrações contábeis*: 5. ed. São Paulo: Atlas 2017
- SILVA, Rafael Candido; SANTOS, Rodolfo Rocha; DA SILVA MACEDO, Marcelo Álvaro. *Análise do desempenho econômico-financeiro de operadoras de planos de saúde no Brasil*. *Contabilometria*, v. 4, n. 2, 2017.
- SOUZA, Luiz Carlos de. *Controladoria: Aplicada Aos Pequenos Negócios*. Curitiba: Juruá, 2009
- MARION, José Carlos. *Análise das Demonstrações Contábeis: Contabilidade empresarial*. São Paulo: Atlas, 2012.
- MARTINS, Eliseu. *Análise didática das demonstrações contábeis* / Eliseu Martins, Gilberto José Miranda, Josedilton Alves Diniz. São Paulo: Atlas, 2014. —

MARTINS, Gilberto Andrade; LINTZ, Alexandre. Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARQUES, J.A.V.da C.; BRAGA, R.. Análise dinâmica do capital de giro: o modelo Fleuriet. Revista de Administração de Empresas. São Paulo, v. 35 (3), mai./jun. 1995.

MATARAZZO, Dante Carmine. Análise Financeira de Balanços: Abordagem Gerencial. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MELO, ALISSON; COUTINHO, EDUARDO. O Modelo Fleuriet como Indicador Conjunto de Solvência e Rentabilidade. ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 2007, Rio de Janeiro (RJ). ENANPAD, 2007.

NEVES, Silvério; VICECONTI, Paulo. Contabilidade Básica: e estrutura das demonstrações financeiras. São Paulo: Editora Frase Ltda., 2002.

NUNES, Rodolfo; Sales, George. O impacto da crise brasileira por meio de indicadores financeiros na estimação da liquidez na tesouraria de algumas empresas. REDECA. N 1. Volume 7. São Paulo, 2020.

RUBIA, Mariana; OSTI, Everton, Análise de balanço de grupo cervejeiro uma análise dos índices financeiros: Estudo de caso em um grupo de bebidas. 2015, Londrina.

SEBRAE. Controles financeiros são essenciais para a gestão do capital de giro.

SIQUEIRA, Marcio; ROSA, Eurycibíades; OLIVEIRA, Ana. Medindo o desempenho das pequenas indústrias de malhas: um estudo de caso. Revista Economia e Gestão. N 6. Volume 3. Belo Horizonte, 2003.

SOUSA, Dayse Pereira Cardoso; Martins, Roberto. Análise das demonstrações contábeis. Volume 1. 2. ed. Rio de Janeiro: Fundação CECIERJ, 2010.

SOUSA, Antonio de. Gerência Financeira para micro e pequenas empresas. 2ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

THEISS JÚNIOR, F.C.; WILHELM, P.P.H..Análise do capital de Giro: Modelo Fleuriet Versus Modelo Tradicional. ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓSGRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, N. 24, 2000, Florianópolis (SC).

WERNKE, Rodney; LEMBECK, Marluce; MENDES, Eduardo Zanellato. Análise CVL Aplicada ao Agronegócio: Estudo de Caso em Pequena Fábrica de Pescados. Revista Brasileira de Contabilidade. Ano 4. Volume 4. Brasília, 2011.

CAPÍTULO 6

CONTABILIDADE PÚBLICA: ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA DOS PERIÓDICOS DO CONGRESSO DA USP - FIPECAFI

Paulo Henrique Gomes de Andrade
Thiago Monteiro de Oliveira
Wanessa Rodrigues Santos
Denise Fernandes Nascimento

Resumo: A Contabilidade Pública é o ramo da contabilidade que registra, controla e demonstra a execução dos orçamentos, dos atos e fatos da fazenda pública e o patrimônio público e suas variações. A Gestão Pública cabe o papel de administrar os bens e patrimônios do estado em prol da sociedade. O orçamento público é o instrumento utilizado pelo gestor para planejar a utilização do dinheiro arrecadado com os tributos. Diante do exposto, este trabalho teve como objetivo a análise bibliométrica dos artigos publicados no período entre 2002 a 2020 no Congresso da USP de Controladoria e Contabilidade e de Iniciação Científica em Contabilidade – FIPECAFI. A metodologia aplicada caracteriza-se como descritiva, referente a coleta de informações e dados e quantitativa devido a análise bibliométrica. A amostra possui um total de 108 artigos publicados com o tema Contabilidade Pública, onde foram buscadas as palavras contabilidade pública, orçamento público e gestão pública. Quanto aos resultados observou-se que o ano que teve o maior número de publicações foi o de 2020. A Instituição que mais publicou foi a Universidade Federal de Pernambuco com 7 artigos. O autor que teve mais publicações foi Ricardo Rocha de Azevedo com 4 publicações. Em relação aos temas abordados foram 24 artigos sobre o tema contabilidade pública, 22 sobre orçamento público e 62 sobre gestão pública. Os resultados indicam que houve um crescimento no número de publicações nos últimos anos. Espera-se que o presente estudo contribua para futuras pesquisas na área de contabilidade.

Palavras-chave: Análise bibliométrica, Contabilidade Pública e Gestão Pública.

1 INTRODUÇÃO

Recursos públicos são oriundos de pessoas físicas ou jurídicas; assim, as entidades governamentais devem prestar contas das ações tomadas e desenvolvidas por meio dos recursos recebidos, com o objetivo de promoverem a transparência pública (SLOMSKI, 2005). Durante a década de 90, o modelo burocrático de administração pública foi considerado ineficaz para o enfrentamento das transformações econômicas e sociais, o qual passou a ser alvo de críticas pela doutrina da Nova Gestão Pública (New Public Management – NPM), que propôs para a administração pública estruturas mais flexíveis e voltadas para o mercado, com maior autonomia para os gestores públicos (PINA; TORRES; ACERETE, 2007).

Um dos aspectos mais importantes da NPM foi a onda de reformas nos sistemas de informações financeiras, essenciais para a melhoria da gestão e para a tomada de decisões governamentais (CHRISTIAENS; REYNIERS; ROLLÉ, 2010). No contexto político e econômico atual nos conduz a uma maior necessidade de

informações seguras e confiáveis que venham a satisfazer os usuários internos e externos. Dessa forma, entende-se que a transparência é um meio de acesso à gestão democrática por parte dos usuários e interessados nas informações contábeis e financeiras das entidades governamentais (OLIVEIRA; SILVA; MORAES, 2008). De acordo com Piccoli e Klann (2015), a transparência pública vai além do princípio constitucional da publicidade, pois a informação, além de ser pública, deve ser relevante, compreensível, segura, acessível e servir como instrumento de acompanhamento da gestão.

Conforme Angélico (2009), a Contabilidade Pública é um dos ramos da contabilidade que possui seu campo de atuação centrado nas pessoas jurídicas de direito público, que são: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, que incluem suas respectivas autarquias, suas fundações públicas e empresas públicas. Com o intuito de atender as novas mudanças econômicas e sociais, o International Federation of Accountants (IFAC), com os diversos organismos profissionais de contabilidade ao redor do mundo, criaram o International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), com o objetivo de desenvolver normas e orientar usuários da contabilidade de entidades do setor público.

Dessa forma, desenvolveram-se as International Public Sector Accounting Standards (IPSASs), normas de contabilidade internacional que estabelecem critérios de reconhecimento, mensuração e apresentação, bem como requisitos de divulgação para transações e eventos nas demonstrações financeiras de entidades do setor público (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2010). A partir de 2008 o Brasil iniciou o processo de harmonização, padronização e convergência da contabilidade aplicada ao setor público aos padrões internacionais, sob responsabilidade do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), criando o Comitê Gestor de Convergência. A contabilidade pública, que estava centrada no controle orçamentário, passou a ter um foco patrimonial, com adoção do regime de competência para as receitas e despesas públicas (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2010).

Visando analisar o crescimento das publicações científicas na área de Contabilidade Pública, verificou-se a necessidade de verificação das publicações do principal Congresso do Brasil e da América Latina, o Congresso da USP.

Assim, o objetivo da pesquisa foi quantificar a produção de artigos científicos sobre a Contabilidade Pública no período de 2002 a 2020 referentes ao Congresso da USP de Controladoria e Contabilidade e de Iniciação Científica em Contabilidade - FIPECAFI.

As principais contribuições dos artigos sobre o tema Contabilidade Pública são primeiramente o pouco número de pesquisas bibliométricas sobre o tema no Brasil, ressalta-se assim as contribuições para as futuras e também para as atuais pesquisas. Contribuindo também para uma melhor divulgação e compreensão do tema, visto que mostra ano a ano quais os principais temas publicados na área de Contabilidade Pública. Evidenciando e disseminando o conhecimento científico no tema Contabilidade Pública através da análise do período de 2002 a 2020 do referido Congresso. Traçando assim um perfil do tema no mais destacado

Congresso sobre Contabilidade da América Latina.

A justificativa se dá segundo Dal Vesco, Santas e Scarpin (2015), o interesse em explorar cientificamente o setor público tem sido realizado com mais frequência e, porquanto, sendo publicados diversos estudos nos últimos anos em importantes congressos e periódicos sobre os mais variados temas alusivos. Nesse panorama, ao buscar compreender o interesse dos pesquisadores sobre contabilidade no setor público, a análise, por meio da bibliometria, vem, sobremaneira, ganhando importância entre as publicações recentes em congressos e periódicos contábeis (SPLITTER; ROSA, 2013). Slomski (2013) destaca que a contabilidade aplicada ao setor público objetiva demonstrar o patrimônio da entidade, evidenciando os atos e fatos relativos à administração orçamentária e os atos ligados aos eventos da sua gestão financeira e patrimonial.

Esta pesquisa contribui para a propagação do conhecimento científico contábil e também para que se possa desenvolver novas pesquisas voltada para a área da Contabilidade Pública. Contribui também para o conhecimento do atual patamar em que se encontra as pesquisas científicas sobre o tema no Brasil.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade Pública

A contabilidade pública é o conhecimento especializado da ciência contábil, aplicado no processo de gerar informações conceituais, de princípios e normas contábeis na gestão patrimonial das entidades governamentais, oferecendo à sociedade informações amplas e acessíveis (LIMA; CASTRO, 2012). É um ramo da ciência contábil utilizado pelos gestores como um instrumento de planejamento, controle e elemento indispensável para as informações externas, com o objetivo de fornecer informações precisas para a tomada de decisão. Assim, é fundamental que as informações sejam verdadeiras e coerentes; a falta de veracidade implica a distorção e a omissão da realidade econômica, financeira e patrimonial da administração pública (SOUZA et al., 2013).

Ferreira e Marchesini (2011, p. 1) destacam que “[...] a contabilidade pública é um ramo da aplicação da contabilidade geral que tem por objetivo evidenciar o patrimônio público e suas modificações.” Para isso, é necessário o cumprimento dos princípios fundamentais de contabilidade e da legislação aplicável ao setor público. Chan (2006) argumenta que a contabilidade pública se refere aos sistemas de informação financeira de um governo e às práticas de divulgação dessas informações. O seu desenvolvimento resulta da disponibilização das informações financeiras e sua transparência.

A Resolução CFC n. 1.128/08, que aprovou a NBC T 16.1 Conceituação, Objetivo e Campo de Aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, posteriormente alterada pela Resolução CFC n. 1.437/13, determina que a “Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo de geração de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial de entidades do setor

público.” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008).

O objetivo da contabilidade pública é fornecer informações aos usuários sobre os resultados alcançados para o processo de tomada de decisão, prestação de contas e instrumento de controle social. Tem por objeto de estudo o patrimônio público (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008).

As Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS) definem critérios de reconhecimento, mensuração e apresentação, bem como requisitos de divulgação para transações e eventos nas demonstrações financeiras de entidades do setor público (ROSSI; TREQUATTRINI, 2011). A introdução das IPSASs no setor público impulsiona os países a modificarem suas políticas e procedimentos contábeis. Cada jurisdição possui suas próprias regras e regulamentos contábeis, porém precisam se adequar ao novo modelo de contabilidade pública (CHAN, 2006).

A tendência à harmonização, padronização e convergência internacional das normas contábeis aparenta ser uma necessidade imposta pela integração dos mercados (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2010). A padronização das normas internacionais de contabilidade do setor público tende a gerar benefícios significativos no intuito de harmonizar as informações financeiras de forma coerente e comparável entre as jurisdições. Portanto, cabe às IPSASs desempenhar um papel fundamental no sentido de permitir que sua adoção pelos governos melhorará a qualidade e a comparabilidade das informações financeiras das entidades do setor público (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2003).

Assim, a harmonização dos sistemas de contabilidade nos diversos níveis de governo é essencial para aumentar a transparência nos processos de decisão e coordenação da gestão pública (ROSSI; TREQUATTRINI, 2011). Os objetivos das IPSASs são promover uma maior responsabilidade na prestação de contas por parte dos governos dos países e, consequentemente, demonstrar qualidade e confiabilidade contábil por meio dos relatórios financeiros, visando melhorar a gestão financeira e harmonizar as informações financeiras em âmbito internacional (CHAN, 2006).

Devido a expansão econômica, o setor público precisa de maior controle e evidenciação de seus recursos para que possa fornecer informações contábeis precisas e transparentes para o resto do mundo. Diante dessa necessidade, é imprescindível aderir ao processo de convergência das práticas contábeis brasileiras aplicadas ao setor público com as normas internacionais de contabilidade desenvolvidas para esse setor (MENDONÇA; MACHADO, 2010).

Com o intuito de se adequar aos padrões internacionais de contabilidade, a Secretária do Tesouro Nacional (STN), órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, promoveu a consolidação das contas públicas e a sua convergência metodológica e conceitual às Normas Internacionais e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, conforme a Portaria MF n. 184/2008 e o Decreto n. 6.976/2009. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão regulador das práticas contábeis e membro do IFAC, designou um grupo de

trabalho para desenvolver as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, de acordo com as IPSASs. Foram publicadas 10 normas. Em novembro de 2011, o CFC editou a 11ª norma, conforme a Resolução CFC n. 1.366/11, que aprovou a NBC T 16.11 sobre sistemas de informações de custos no setor público.

As NBCASPs foram criadas com o intuito de convergir as práticas contábeis públicas brasileiras às normas internacionais de contabilidade, a fim de padronizar a contabilidade da União, dos Estados e dos Municípios. Esse processo está normatizado por meio das Resoluções CFC n. 1.128 a 1.137, de 21 de novembro de 2008, e da Resolução n. 1.268, de 10 de dezembro de 2009, que altera, inclui e exclui itens das NBCASPs 16.1, 16.2 e 16.6 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008). As NBCASPs trouxeram mudanças ao setor público e impactaram as atividades operacionais dos contadores públicos. Destaca-se o princípio da competência como uma das mudanças trazidas pelas normas, além de outras que tratam das transações com o setor público, depreciação, planejamento, registro contábil e demonstrações contábeis (PICCOLI; KLANN, 2015).

Segundo Mota (2005), o orçamento público poderá ser conceituado como um ato revestido de força legado com prazo determinado, que estima as fontes de recursos e fixa o montante a ser aplicado, a fim de manter ou ampliar serviços ou realizar investimentos para coletividade. É o instrumento utilizado pelo Governo Federal para planejar a utilização do dinheiro arrecadado com os tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, entre outros). Esse planejamento é essencial para oferecer serviços públicos adequados, além de especificar gastos e investimentos que foram priorizados pelos poderes (Portal da Transparência, Controladoria-Geral da União).

Essa ferramenta estima tanto as receitas que o Governo espera arrecadar quanto fixa as despesas a serem efetuadas com o dinheiro. Assim, as receitas são estimadas porque os tributos arrecadados (e outras fontes) podem sofrer variações ano a ano, enquanto as despesas são fixadas para garantir que o governo não gaste mais do que arrecada (Portal da Transparência, Controladoria-Geral da União). O processo de planejamento envolve várias etapas, porém três delas se destacam: a aprovação da Lei do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA). Definidas pela Constituição Federal.

Com o fim de estabelecer regras básicas, objetivando atribuir racionalidade, eficiência e transparência para os processos de elaboração, execução e controle do Orçamento Público foram criados os Princípios Orçamentários. Que são válidos a todos os Poderes e todos os entes federativos.

2.2 Estudos relacionados

Gomes, Oliveira, Coelho e Andrade (2008) no artigo 'Produção Científica em Contabilidade Pública: uma Análise dos Artigos Apresentados no EnANPAD e Congresso USP de Controladoria e Contabilidade no Período 2004-2007'. O objetivo deste estudo é identificar as principais características em termos de

metodologia, técnicas de coleta e análise de dados, referencial teórico, adotado na condução de 42 artigos sobre Contabilidade Pública, no período de 2004 a 2007. É uma pesquisa de caráter descritivo, bibliográfica e documental com análise bibliométrica e abordagem qualitativa e quantitativa. Os resultados apontam procedência concentrada dos artigos (54,76% são oriundos de apenas 06 instituições), prevalência de pesquisas exploratórias, técnica de levantamento, caráter quantitativo e adoção de livros como principal fonte bibliográfica (41,13%) e média de 22,61 referências por artigo.

O trabalho de Fabre e Bonfante (2017), 'Produção Científica sobre Contabilidade Pública: Estudo Bibliométrico dos Últimos 10 Anos'. Com o objetivo verificar as características da produção científica dos artigos na área temática de Contabilidade Pública ou Governamental. É uma pesquisa qualitativa, descritiva, de levantamento bibliográfico e que se utilizou da bibliometria para apresentação dos resultados. As amostras a serem analisadas são os artigos publicados no portal de Periódicos da Capes, no período de 2007 a 2016, foram encontrados 113 artigos. A produção é dispersa e os autores mais publicados não tiveram mais de 3 artigos publicados no período. Quanto a metodologia a maioria das pesquisas são qualitativas, descritivas e utilizam-se de levantamento documental.

Queiroz e Mazzer (2020) com o trabalho 'Contabilidade Pública: Uma análise bibliométrica nos periódicos do Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, entre os anos de 2015 a 2019.' O objetivo é o de identificar as principais características da produção científica que trataram da Contabilidade Pública nos anais publicados no Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, entre os anos de 2015 a 2019. É uma pesquisa descritiva, bibliográfica, documental, quanto ao objeto quanti-quali, com abordagem bibliométrica. A amostra foi composta de cinquenta publicações que abordavam a Contabilidade Pública, e o tratamento dos dados foi realizado por meio da estatística descritiva. O ano de 2017, foi o responsável pelo maior número de publicações. Foram identificados 134 autores, que estavam vinculados a 42 instituições distintas, sendo a Universidade de São Paulo a que mais teve publicações.

Freitas e Pop (2017) autores do trabalho 'Contabilidade pública no Brasil: um estudo bibliométrico (2010-2015)'. O objetivo é fazer um estudo bibliométrico das publicações em periódicos indicados pela ANPCONT no período entre 2010 e 2015, que tiveram como enfoque a contabilidade pública. Foram identificados 27 artigos científicos, envolvendo 85 autores. Constatou-se que a maioria desses autores não formam rede de relações de coautoria, visto que somente uma ligação foi evidenciada. Os temas predominantes dos estudos estão relacionados à informações contábeis e aos procedimentos contábeis (agenda tradicional), reforçando a predominância de abordagens teóricas normativas e positivas da contabilidade, ainda que dissociadas.

E Oliveira, Barbosa, Rezende, Silva e Albuquerque (2013) autores do trabalho 'Bibliometria em artigos de contabilidade aplicada ao setor público'. Com o objetivo de verificar no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, no

Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT) e no Congresso Brasileiro de Custos (CBC), o que foi publicado nos anais relacionado ao tema Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), no período de 2007 a 2011. É uma pesquisa descritiva, por meio de uma análise bibliométrica, quanto aos procedimentos como bibliográfica, e, quanto a abordagem do problema teve caráter quantitativo e qualitativo. Os resultados evidenciam que a pesquisa em CASP ainda é escassa, de 2.032 artigos 12,16% deles tratavam do referido assunto, desses 69% foram do CBC. Com relação à abordagem temática se destacaram as áreas de Gestão de custos no setor governamental, seguida de Custos aplicados ao setor público, totalizando 57% dos artigos analisados, como áreas do CBC.

3 METODOLOGIA

Quanto à abordagem do problema, a presente pesquisa caracteriza-se como descritiva, quanto à coleta de informações e análise dos dados, apresenta-se como quantitativa através da análise bibliométrica, descrevendo as informações dos artigos científicos que contemplam a palavra “contabilidade pública”, “orçamento público” e “gestão pública” no título, resumo e palavras-chave. Na sequência analisam-se as abordagens temáticas dos estudos selecionados.

Para a construção desta pesquisa foi escolhida a base de dados do Congresso da USP de Controladoria e Contabilidade e de Iniciação Científica em Contabilidade, no período compreendido entre os anos de 2002 a 2020. Os artigos foram coletados no site do Congresso da USP de Controladoria e de Iniciação Científica em Contabilidade.

A coleta de dados foi feita buscando as palavras ‘contabilidade pública’, ‘gestão pública’ e ‘orçamento público’ no título, resumo e palavras-chave. Foram encontrados 108 artigos ao longo de 19 anos de congresso. Em seguida são analisados quais as abordagens temáticas utilizadas nas publicações.

4 DADOS DA PESQUISA E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Primeiramente foram analisadas as frequências de artigos que foram publicados por anos. O que é demonstrado na tabela 1.

Tabela 1 – Frequência de publicações de artigos por ano

ANO	FREQUÊNCIA	PERCENTUAL
2002	1	0,9%
2003	6	5,5%
2004	1	0,9%
2005	5	4,6%
2006	1	0,9%
2007	1	0,9%
2008	1	0,9%
2009	5	4,6%
2010	4	3,7%

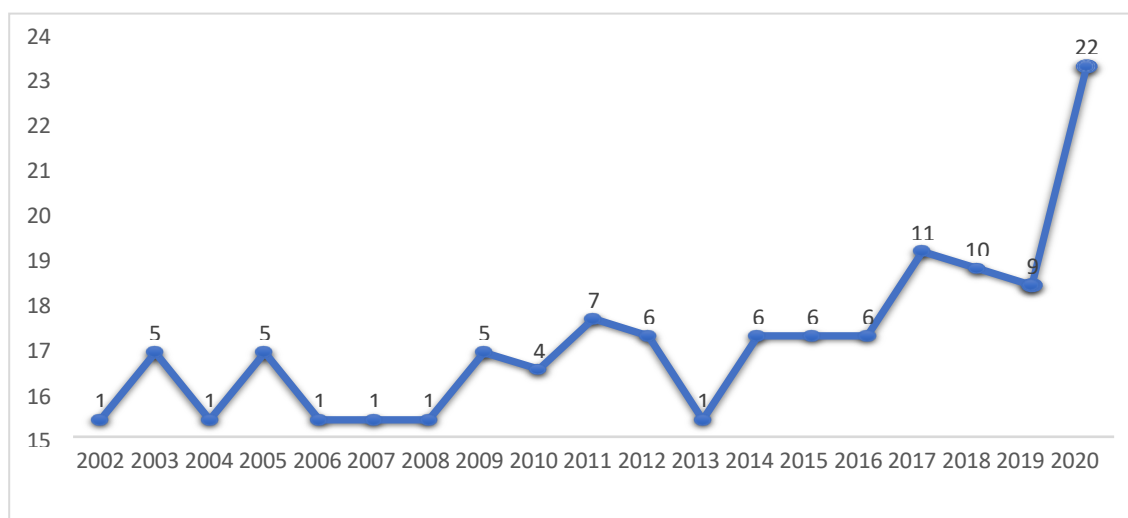
2011	7	6,4%
2012	6	5,5%
2013	1	0,9%
2014	6	5,5%
2015	6	5,5%
2016	6	5,5%
2017	11	10,1%
2018	10	9,2%
2019	9	8,3%
2020	22	20,2%
TOTAL	108	100%

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

De acordo com os dados apresentados dos 108 artigos publicados a maior porcentagem foram publicados nos últimos 4 anos, no total de 47,8%. No ano de 2020 foi o ano em que houve mais publicações com o total de 20,2% (22 publicações). Em 2019 foram 8,3% (9 publicações), em 2018 foram 9,2% (10 publicações) e em 2017 foram 10,1% (11 publicações). Nos anos de 2002, 2004, 2006, 2007, 2008 e 2013 houveram apenas 1 publicação em cada ano. A média de publicações por ano foi de 5,4 publicações por ano.

Validando os resultados de Queiroz e Mazzer (2020), em que foi analisado os anos de 2015 a 2019. Que evidenciam que o ano de 2017 foi o ano onde houve o maior número de publicações.

Figura 1 – Frequência de publicações por ano



Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Na tabela 1 fica melhor demonstrado a variação ano a ano. De 2002 a 2013 houve aumentos, como nos anos de 2003, 2005, 2009, 2010, 2011, 2012. Mas foi a partir de 2014 em que as publicações cresceram mais. Em 2014, 2015 e 2016 houve 6 publicações por ano. Em 2017 foram 11 publicações, em 2018 foram 10 publicações, em 2019 foram 9 publicações e em 2020 foi o ano de maior número

de publicações com 22 artigos.

Na tabela 2, foram analisadas as frequências das Instituições que mais publicaram artigos:

Tabela 2 - Principais Instituições

NOME DA INSTITUIÇÃO	PUBLICAÇÕES	PERCENTUAL
Universidade Federal de Pernambuco	7	6,48%
Universidade de São Paulo	6	5,56%
Universidade Federal do Ceará	6	5,56%
Universidade Federal da Paraíba	5	4,63%
Universidade de Brasília	4	3,70%
Universidade Federal de Santa Catarina	4	3,70%
Universidade Federal da Bahia	4	3,70%
Universidade Federal de Viçosa	4	3,70%
Universidade Estadual Oeste do Paraná	4	3,70%

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

51 instituições foram responsáveis pelos 108 artigos publicados entre os anos de 2002 a 2020. Do total de instituições, 27 foram responsáveis por 1 publicação cada, 8 com 2 publicações cada, 7 com 3 publicações cada, 5 com 4 publicações, 1 com 5 publicações, 2 com 6 publicações e 1 com 7 publicações.

Destacando a Universidade Federal de Pernambuco com 7 publicações, a Universidade de São Paulo e Universidade Federal do Ceará com 6 publicações e a Universidade Federal da Paraíba com 5 publicações.

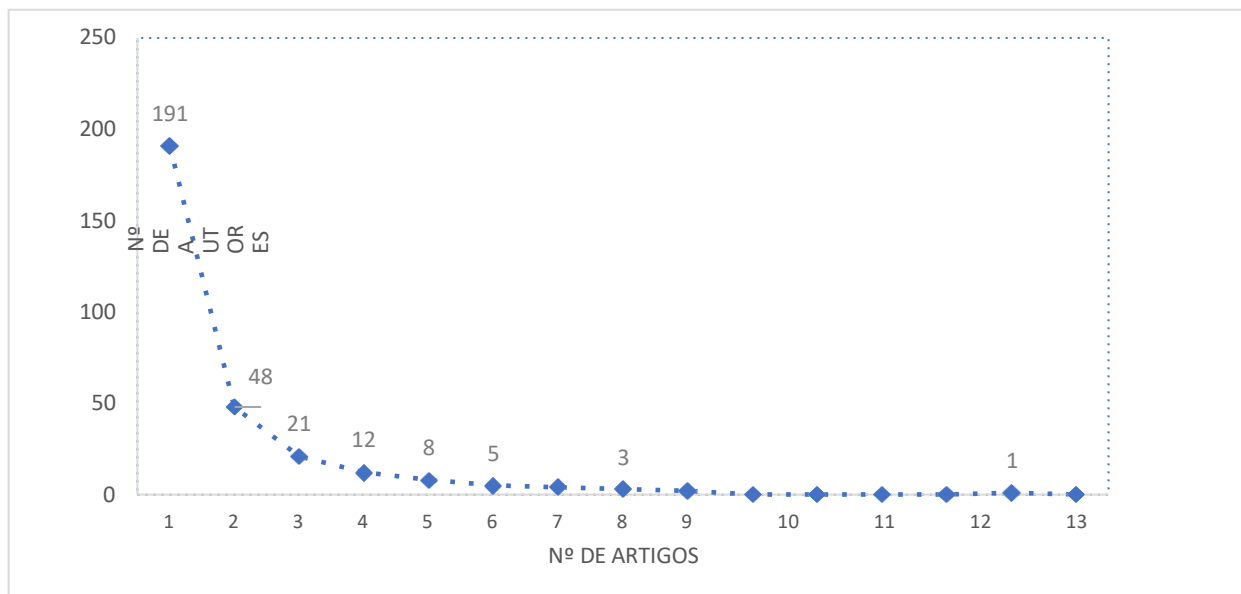
No período pesquisado foram 27 autores que tiveram mais de uma publicação e 191 autores que tiveram apenas 1 publicação. Validando também o trabalho de Queiroz e Mazzer (2020) em foi concluído que a Universidade de São Paulo foi a que mais publicou. Valida também o trabalho de Gomes, Oliveira, Coelho e Andrade (2008) que conclui que a maioria dos trabalhos foram publicadas por um pequeno número de instituições.

Do total de 255 autores 75% foram autores diferentes, ou seja, autores que tiveram apenas 1 publicação. Consequentemente 25% foram de autores que publicaram mais de 1 vez. Destacando-se Ricardo Rocha de Azevedo com 4 publicações; Anderson, André, Blenio, Geraldo, Ronaldo e Valmor com 3 publicações cada.

O trabalho de Fabre e Bonfante (2017) valida os dados encontrado. Visto que, a maioria dos autores não tiveram mais que 3 publicações no período. Fato evidenciado em ambos os trabalhos.

A seguir aplicaremos a lei de Lotka:

Figura 2 – Lei de Lotka



Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

O gráfico mostra através de uma linha de tendência estatística sobre o que esperar em termos de quantidade de artigos que os autores publiquem. Houve 191 autores que tiveram uma 1 publicação, então a constante é 191. De acordo com a Lei de Lotka espera-se que no mínimo 48 autores publiquem 2 artigos cada, 21 autores publiquem 3 artigos cada, 12 autores publiquem 4 artigos cada, 8 autores publiquem 5 artigos cada, 5 autores publiquem 6 artigos cada, 4 autores com 7 publicações cada, 3 autores com 8 publicações cada, 2 com 9 publicações.

Essa análise reflete que uma maior produção de artigos que se concentram em poucos autores e uma menor produção de artigos que se concentram a maior parte dos autores. Corroborando o trabalho, observa-se a frequência de publicações por autores, onde um pequeno número de autores é responsável por uma maior produção e um grande número de autores que é responsável por uma pequena produção de artigos.

Do total de 108 artigos publicados, 24 foram sobre o tema “Contabilidade Pública, 22 sobre “Orçamento Público” e 62 sobre “Gestão Pública”. Foi observado que o maior número de publicações foi sobre Gestão Pública, destacando o ano de 2020. Os temas Contabilidade Pública e Orçamento Público ficaram quase iguais em números de publicações.

De acordo com o gráfico as publicações ao longo dos anos foram: para o tema Contabilidade Pública houve uma estabilidade no aumento a partir de 2016 com 3 publicações; sobre o tema gestão pública o número de publicações teve aumento estável a partir de 2014 com 5 publicações; e para o tema orçamento público houve aumento não estável em 2017 com 4 publicações e 2020 com 5 publicações. Confirmando o que foi evidenciado no trabalho de Oliveira, Barbosa, Rezende, Silva e Albuquerque em que o tema ‘gestão’ foi o que mais destacou, ou seja, foi mais publicado.

O baixo número de publicações na área de contabilidade pública que foi confirmado neste trabalho é validado pelos autores Gomes, Oliveira, Coelho e Andrade (2008), Fabre e Bonfante (2017), Queiroz e Mazzer (2020), Freitas e Pop (2017) e Oliveira, Barbosa, Rezende, Silva e Albuquerque (2013).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivo realizar uma análise bibliométrica dos artigos publicados no período de 2002 a 2020 sobre Contabilidade Pública nos anais do Congresso da USP de Controladoria e Contabilidade e de Iniciação Científica em Contabilidade. Onde foi feita a busca pelas palavras-chave: “contabilidade pública”, “gestão pública” e “orçamento público”.

A metodologia utilizada caracteriza-se como descritiva, quanto à coleta de informação e análise dos dados, apresenta-se como quantitativa através da análise bibliométrica. Foram analisados 108 artigos publicados. O ano em que houve um maior número de publicações foi o de 2020 com 22 artigos publicados (20,2%), seguido de 2017 com 11 publicações (10,1%), depois 2018 com 10 publicações (9,2%) e 2019 com 9 publicações (8,3%). Com 1 publicação foram os seguintes anos: 2002, 2004, 2006, 2007, 2008 e 2013.

No total foram 108 instituições de ensino que publicaram no período de 2002 a 2020. A Universidade Federal do Pernambuco foi a que mais publicou com 7 artigos, seguido da Universidade de São Paulo e Universidade Federal do Ceará com 6 publicações e a Universidade Federal da Paraíba com 5 publicações. Com 1 artigo publicado foram 27 instituições, 8 com 2 publicações cada, 7 com 3 publicações cada, 5 com 4 publicações, 1 com 5 publicações, 2 com 6 publicações e 1 com 7 publicações.

Com apenas uma publicação foram no total de 191 autores, ou 75%. O restante 25% publicou mais de uma vez. Destacando-se Ricardo Rocha de Azevedo com 4 publicações; Anderson, André, Blenio, Geraldo, Ronaldo e Valmor com 3 publicações cada.

Referente as publicações por autores os dados foram corroborados pela Lei de Lotka. Seguindo a tendência de que um pequeno número de autores são responsáveis pelo maior número de artigos publicados cada e um grande número de autores que são responsáveis pela baixa produção de artigos por indivíduo.

Em relação ao tema abordado nos 108 artigos foram: 24 sobre “contabilidade pública”, 22 sobre “orçamento público” e 62 sobre “gestão pública”.

Sobre as publicações referente ao tema contabilidade pública foram mais ou menos constantes tendo 3 publicações nos anos de 2011, 2016, 2017 e 2020. Referente ao tema gestão pública houve um aumento significativo a partir do ano de 2014. Sobre o tema orçamento público houve um aumento em 2017 e 2020.

Podemos relacioná-los com a convergência da contabilidade aplicada ao setor público aos padrões internacionais que teve início em 2008. Neste contexto a uma maior necessidade de informações seguras e confiáveis que satisfaçam os usuários internos e externos. Refletindo assim nas publicações que foram aumentando ao longo dos anos.

Junto a esse movimento de convergência as normas internacionais de contabilidade houveram a necessidade de adotar os princípios da eficiência, da nova gestão pública e os princípios orçamentários. Ou seja, há uma reformulação na forma de fazer contabilidade. Ajustada agora aos usuários internos e externos.

Ou seja, a partir de 2008 o interesse pelo tema relacionado a Contabilidade Pública foi aumento aos poucos. O aumento foi mais relevante a partir de 2017. Ano no qual foram publicados 11 artigos, em 2018 foram 10 artigos, em 2019 foram 9 e em 2020 foram 22 publicações.

Destaca-se o ano de 2020 sobre o tema de gestão pública quando foram publicados 14 artigos. O que se explica pela grave crise mundial de saúde devido a Covid-19 e seus desafios para gestão pública.

Conclui-se que no Brasil as pesquisas relacionadas ao tema contabilidade pública são escassas, apesar de uma evolução evidente nos dados no decorrer dos anos. É uma área de pesquisa que falta muito a explorar, principalmente aquelas que acompanhem as mudanças que ocorrem na área. Os resultados encontrados neste trabalho corroboram as pesquisas realizadas anteriormente. De autores como Gomes, Oliveira, Coelho e Andrade (2008), Fabre e Bonfante (2017), Queiroz e Mazzer (2020), Freitas e Pop (2017) e Oliveira, Barbosa, Rezende, Silva e Albuquerque (2013).

Com este presente estudo espera-se que contribua para as pesquisas científicas sobre o tema abordado. Evidencia-se que há um vasto campo de pesquisa que ainda precisa ser explorado. Visto que, a contabilidade pública brasileira precisa demonstrar e compreender os fenômenos que afetam o setor público, contribuindo assim para uma melhor resolução. De modo que satisfaçam melhor com informações seguras e confiáveis os usuários externos e internos. Também para a contribuição de futuras pesquisas nesta área sejam realizadas.

6 REFERÊNCIAS

- ALVARÁDO, R. U. A lei de Lotka na bibliometria brasileira. *Ciência da Informação*. v. 31, n. 2, p. 14-20, maio/ago. 2002.
- ANGÉLICO, João. Contabilidade pública. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- ARAÚJO, C. A. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. *Em Questão*. v. 12, n. 1, p. 11-32, jan./jun. 2006.
- ARAÚJO, C. A. Correntes teóricas da ciência da informação. *Ciência da Informação*. v. 38, n. 3, p.192-204, set./dez., 2009.
- CARNEIRO, Margareth F. Santos. Gestão pública: o papel do planejamento estratégico, gerenciamento de portfólio, programas e projetos dos escritórios de modernização da gestão pública. Rio de Janeiro: Brasport, 2010.
- CHAN, J. L. IPSAS and government accounting reform in developing countries. *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*. Expert Computable Media, p. 31-42, 2006.
- CHRISTIAENS, J.; REYNIERS, B.; ROLLÉ, C. Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, v. 76, i. 3, p. 537-554, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Internacionais de Contabilidade para o setor público. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC n. 1.128, de 21 de novembro de 2008. Dispõe da conceituação, objetivo e campo de aplicação. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 21 nov. 2008.

DAL VESCO, D. G.; DOS SANTOS, A. C.; SCARPIN, J. E. Análise do campo científico em pesquisas com a temática “terceiro setor” no Brasil, sob a perspectiva de redes sociais. ConTexto, v. 15, n. 29, p. 47-61, 2015.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo Brasileiro. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

FABRE, V. V.; BONFANTE, E. A. Produção Científica sobre Contabilidade Pública: Estudo Bibliométrico dos últimos 10 anos. In: XIV Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, São Paulo, SP. 2017.

FERREIRA, A. Bibliometria na avaliação de periódicos científicos. DataGramaZero Revista de Ciência da Informação, v.11, n.3, jun/10, 2006.

FERREIRA, A. B.; MARCHESINI, C. F. A contabilidade pública em face da padronização contábil. Revista Científica Semana Acadêmica, v. 1, n. 5, p. 1-14, 2011.

FREITAS, M. L. G. ; POP, B. Contabilidade pública no Brasil: um estudo bibliométrico. Revista científica da AJES, v. 06, n. 12, 2017.

GOMES, C. A. S.; OLIVEIRA, J. R. S.; COELHO, N. S.; ANDRADE, C. C. B. M. Produção Científica em Contabilidade Pública: uma Análise dos Artigos Apresentados no EnANPAD e Congresso USP de Controladoria e Contabilidade no Período de 2004-2007. In: XXXII Encontro da ANPAD, 2008.

GUEDES, V. L. S. A bibliometria e a gestão da informação e do conhecimento científico e tecnológico: uma revisão de literatura. Ponto de Acesso. v. 6, n. 2, p. 74-109, ago., 2012.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSAS), Cash Basis. Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting. New York: International Federation of Accountants, 2003.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. Public Sector Committee. Aboutpsasb. 2010.

LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem). 3. ed. 5. reimpr. São Paulo: Atlas, 2012.

LIMA, Paulo Daniel Barreto. Excelência em Gestão Pública. Recife: Fórum Nacional de Qualidade, 2006

MACHADO, Débora Gomes; BARBOSA, Daiane dos Santos; QUINTANA, Alexandre Costa. Análise da Produção Científica sobre os Fluxos de Caixa e a Demonstração dos Fluxos de Caixa: um estudo da Revista de Contabilidade e Finanças da Universidade de São Paulo, no período de 1989 a 2009. In: SUSTENTABILIDADE AMBIENTAL NAS ORGANIZAÇÕES, São Paulo, 2010.

MENDONÇA, T. S.; MACHADO, D. P. A Contabilidade Pública e a convergência aos padrões internacionais. In: SALÃO INTERNACIONAL DE ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO, 2., 2010, Bagé. Anais... Bagé: Unipampa, 2010.

MOTA, Francisco Glauber Lima. Curso Básico de Contabilidade Pública. 1ª ed. Brasília, 2005.

OLIVEIRA, M. C.. Análise dos periódicos brasileiros de contabilidade. Revista Contabilidade & Finanças – USP, n. 29, p. 68-86, maio-ago. 2002.

OLIVEIRA, R. R.; SILVA, A. M. C.; MORAES, M. C. C. Transparência do orçamento governamental dos países: um estudo acerca da associação entre IAO, IDH, PIB e IPSAS. *Pensar Contábil*, v. 10, n. 42, 2008.

OLIVEIRA, S. C. M.; BARBOSA, E. S.; REZENDE, I. C. C.; SILVA, R. P. A.;

ALBUQUERQUE, L. S. Bibliometria em artigos de contabilidade aplicada ao setor público. In: XX Congresso Brasileiro de Custos – Uberlândia, MG. 2013.

PICCOLI, M. R.; KLANN, R. C. A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público–NBCASP. *Revista do Serviço Público*, v. 66, n. 3, p. 425-448, 2015.

PINA, V.; TORRES, L.; ACERETE, B. Are ICTs promoting government accountability?: A comparative analysis of e-governance developments in 19 OECD countries. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 18, n. 5, p. 583-602, 2007.

QUEIROZ, M. S.; MAZZER, L. P. Contabilidade Pública: Uma análise bibliométrica nos periódicos do Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, entre os anos de 2015 a 2019. In: XVII Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, São Paulo, 2020.

ROSSI, N.; TREQUATTRINI, R. IPSAS and accounting systems in the Italian public administrations: expected changes and implementation scenarios. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, v. 7, i. 2, p. 134-147, 2011.

SANTOS, Ananias Francisco dos; RAUSCH, Rita Buzzi. Perícia Contábil na Revista Brasileira de Contabilidade: Uma análise bibliométrica do período de 1992 a 2008. In: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE CUSTOS, Fortaleza, 2009.

SLOMSKI, V. Controladoria e governança na gestão pública. São Paulo: Atlas, 2005.

SLOMSKI, Valmor. Manual de contabilidade pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB/IFAC/CFC). – 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2013.

SILVA, Cesar Augusto Tiburcio. Custos no Setor Público. Brasília: Universidade de Brasília, 2007.

SOUZA, R. G. et al. O regime de competência no setor público brasileiro: uma pesquisa empírica sobre a utilidade da informação contábil. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 24, n. 63, p. 219-230, 2013.

SPLITTER, K; ROSA, C. A. da; BORBA, J. A. Uma análise das características dos trabalhos “ditos” Bibliométricos publicados no Enanpad entre 2000 e 2011. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 20, Uberlândia, 2013.

CAPÍTULO 7

PLATAFORMAS DIGITAIS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS COMO FERRAMENTA DE GESTÃO E CONTROLE

Alessandro de Oliveira Nascimento
Cristiani Justina dos Santos
Douglas Constantino de Jesus
Elisa Lemos da Silva
Fernanda Miguel da Silva
Mamédio Nascimento Ferreira

Resumo: Inovações tecnológicas trouxeram diversas mudanças para a atual escrituração contábil agilizando o trabalho do profissional contábil através de ferramentas que proporcionam agilidade de acesso e segurança das informações. Com a rápida expansão da internet e o crescimento dos serviços prestados totalmente digitais, a contabilidade se reinventou através das novas tecnologias. Diante deste fato, este trabalho teve como objetivo analisar a utilização das plataformas voltadas para os serviços contábeis, conhecer seu funcionamento e os pontos relevantes utilizados para a gestão dos escritórios contábeis. Para tanto, realizamos um estudo de caso com a plataforma Conta Azul e com os 29 escritórios contábeis da cidade de Goiânia, identificados através de uma pesquisa inicial realizada pela internet, no dia 04 de abril de 2021, no portal Conta Azul Pro e que a utilizam na prestação dos seus serviços e aceitaram participar da pesquisa.

Palavras-chave: Inovação. Tecnologia. Plataformas digitais

1. INTRODUÇÃO

Os avanços tecnológicos impactaram a vida cotidiana e profissional das pessoas e a união dos recursos tecnológicos com o processamento de informações permitiram novas formas de comunicação para a sociedade (ROZA, 2017). Guerra (2019) afirma que transitamos de uma economia industrial para uma economia da informação que está ocasionando uma ruptura de paradigmas organizacionais. Na contabilidade, o surgimento de sistemas capazes de reunir e integrar diversas ferramentas e informações contábeis possibilitam a otimização e a inovação dos processos (DUARTE, 2016).

Com a expansão tecnológica, a informatização contábil torna-se condição primordial para os escritórios contábeis, não sendo mais considerado um diferencial de mercado. Para Oliveira (2020) os resultados obtidos da informatização contábil vão além da facilidade com que a escrituração contábil é realizada impactando também na credibilidade e na confiança dos resultados apresentados. Durante muito tempo, a forma de escritório contábil físico e o recebimento de documentos impressos eram a primeira marca quando se falava em contabilidade. O uso e acúmulo de papéis era demasiado e dificultava o acesso rápido e preciso (GUERRA, 2019). Com as constantes inovações e tecnologias, ocorreu a necessidade de modificações nas rotinas, processos e metodologias aplicadas, visando a melhor utilização do tempo e das ferramentas disponíveis (TESSMANN, 2011).

O momento atual é de grande expansão com a criação de novos modelos de negócios baseados na internet. Segundo Peter Drucker (2000) a verdadeira revolução ocorrerá com o comércio eletrônico de bens e serviços. As transformações irão impactar a economia, os mercados, produtos, serviços, valores e o comportamento dos consumidores.

Observando essas transformações, surge então o modelo de escritório contábil totalmente digital com a utilização de plataformas contábeis que prometem acabar com o envio físico de documentos e proporcionar uma gestão fácil, ágil e com menos custos tanto para o profissional contábil quanto para a empresa. Barbosa (2018) afirma que o número de escritórios digitais no ano de 2018 duplicou e que esse fato poderia ser considerado concorrência indireta para todos os escritórios físicos do país.

Segundo Pires (2020) atualmente no Brasil as plataformas virtuais de prestação de serviços contábeis mais utilizadas são: Conta Azul; Osayk; PackUp, eContador (Alterdata), Nooven Sistemas, ONVIO (Domínio). O objetivo é de oferecer serviços integrados de contabilidade e gestão de forma fácil, sem burocracia e totalmente online, através de nuvem ou de aplicativos. Ainda segundo Pires (2020), o crescimento dessas plataformas se deu a partir do ano de 2011, sendo a pioneira nesse ramo a Conta Azul.

Diante dessas informações é de relevância pesquisar sobre as mudanças da contabilidade através da sua história até o surgimento das plataformas digitais e analisar através de estudo de caso os aspectos favoráveis da utilização de uma plataforma digital como ferramenta de controle e gestão do escritório de contabilidade online. Este estudo procura identificar: Quais os fatores influenciam a decisão de prestar serviços contábeis utilizando uma plataforma virtual?

Para responder a essa questão tem-se como objetivo identificar quais os fatores influenciam na decisão de prestar serviços contábeis utilizando uma plataforma virtual através de um estudo de caso com os escritórios divulgados como parceiros da plataforma Conta Azul na cidade de Goiânia.

Essa pesquisa se justifica por trazer um cenário atual dos profissionais contábeis demonstrando como os aspectos tecnológicos estão entrelaçados com a evolução contábil e afetando o cotidiano dos escritórios contábeis. Assim, destaca-se que o tema é pouco explorado nas pesquisas acadêmicas apesar de ser um assunto atual. Em 2018, Barbosa levantou o perfil dos escritórios virtuais de contabilidade no Brasil para entender como o serviço através de uma plataforma virtual poderia ser útil e de qualidade.

Também em 2018, França pesquisou o perfil dos escritórios virtuais de contabilidade no Distrito Federal para verificar o desenvolvimento desse modelo de negócio. Ambos os trabalhos destacam em suas conclusões que a falta de pesquisa sobre esse tema deve ser a mola propulsora para novas pesquisas, pois é uma área que está em desenvolvimento.

Em 2019, Valle realizou um estudo visando reunir informações que permitiriam criar uma plataforma de serviços contábeis com foco em micro e pequenas empresas do estado de São Paulo. Nesse mesmo ano, Araújo pesquisa sobre a utilização das

mídias sociais Facebook, Twitter e Instagram pelas organizações contábeis. Em 2020 Pires aplicou uma pesquisa sobre prestação de serviços contábeis em plataformas virtuais sob o olhar dos profissionais contábeis de Cruz das Almas BA identificando uma discordância entre os contadores dos escritórios físicos quanto à precificação praticada pelos escritórios virtuais

E Carneiro, Moreira, Bomfim, Nascimento e Jesus (2020) demonstraram os fatores que influenciam a utilização dos sistemas integrados de gestão empresarial em serviços prestados por escritórios de contabilidade do centro de Camaçari (BA) e também Alves, Campos, Castro, Moreira, Vidal e Ruiz (2020) que realizaram um comparativo das variáveis da prestação de serviços dos escritórios tradicionais e as startups de contabilidade destacando a utilização da tecnologia nos processos contábeis e que o e-mail se destaca para manter a comunicação e integração com os clientes.

No estado de Goiás não foram encontradas pesquisas acadêmicas que demonstrassem o crescimento dessa modalidade de prestação de serviços apesar de haver escritórios contábeis que já utilizem esse modelo online e plataformas. O que demonstra a oportunidade de pesquisa.

1 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

1.1 História da contabilidade

A história da contabilidade está entrelaçada à história da civilização e sua evolução coincide com a evolução do ser humano (SÁ, 1997). O homem primitivo já praticava a contabilidade de forma simples quando verificava seus rebanhos e a quantidade de instrumentos criados para caça e pesca (IUDICIBUS, 2010).

Segundo Iudicibus (2010), os registros rudimentares de contabilidade podem ser encontrados até por volta do quarto milênio A.C, porém, como na época valia o escambo de mercadorias, as anotações tratavam-se de registros simples de obrigações assumidas ou de bens adquiridos. Verificar e controlar o seu patrimônio sempre foi questão primordial para o homem (COELHO; LINS, 2010) e constitui a base da evolução das práticas contábeis através da história, no entanto, até o surgimento da moeda o avanço da contabilidade é considerado lento.

De acordo com Hendriksen e Van Breda (2012), apesar do inventor da contabilidade não ser conhecido, o sistema de escrituração por partida dobrada começou a surgir nos séculos XIII e XIV nos centros de comércio italianos que era na época o epicentro de desenvolvimento mercante, econômico e cultural. Nessa época, o frei franciscano Luca Pacioli, considerado o primeiro codificador da contabilidade, escreveu seu livro *Summa de Arithmetica, Geometrica, Proportioni et Proportionalita* que contava com uma seção sobre o sistema de partidas dobradas. Os escritos de Pacioli sobre a contabilidade são considerados relevantes até a atualidade. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2012). Alguns historiadores consideram que entre o ano de 1494 quando foi publicado o livro até 1800 não ocorreram grandes evoluções na contabilidade, pois os escritores se preocuparam com o aprendizado e divulgação do mecanismo contábil e não com o seu desenvolvimento (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2012). Apesar das palavras dos historiadores, os

autores acima citados destacam a importância das grandes navegações e dos grandes descobrimentos para a contabilidade, pois ali surgiram as empresas de capital conjunto.

O período que é conhecido como a Era da estagnação da contabilidade se encerrou com a Revolução Industrial que trouxe a expansão do comércio, da indústria e o surgimento dos bancos (OLIVEIRA; RONKOSKI, 2015). Ainda conforme os autores acima citados, durante a Revolução Industrial ocorreu uma valorização da profissão contábil, pois com o crescimento das indústrias e criação das novas tecnologias para aquela época - demandou a necessidade de utilizar métodos de contabilização mais eficientes. Surgiram então os especialistas em contabilidade (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2012).

1.1.1 Contabilidade no Brasil

Desde a colonização do Brasil havia pessoas designadas pela coroa portuguesa para monitorar as mercadorias que eram retiradas do país e enviadas para Portugal. A criação dos armazéns alfandegários em 1549 e da Casa dos contos do Reino em 1679 tinha por objetivo ordenar e fiscalizar as receitas e despesas do Estado Português (CFC BRASILIA, 2016).

Já no período da República, no ano de 1850, foi criado o Código Comercial Brasileiro que regulamentava os procedimentos contábeis, exigindo a escrituração dos livros patrimoniais e abrindo caminho para a profissão contábil que, segundo Iudicibus (2010) foi chamado de guarda-livros até a década de 1960, sendo essa oficialmente a primeira profissão liberal no Brasil. Alguns fatos de importância para a contabilidade no Brasil e para a formação do profissional contábil são destacados conforme abaixo:

Quadro 1 Fatos relevantes para a contabilidade no Brasil

ANO	FATOS RELEVANTES
1856	Criação do Instituto Comercial do Rio de Janeiro que passou a ter a disciplina de Escrituração mercantil para seus alunos 7 (sete) anos depois.
1869	Criação da Associação dos Guarda-Livros da Corte.
1870	Reconhecimento como primeira profissão liberal.
1895	Fundação do Grêmio dos Guarda-Livros de São Paulo com o objetivo de regular o ensino da contabilidade.
1902	Fundada a Escola Prática de Comércio que teve os diplomas reconhecidos oficialmente no ano de 1905.
1905	A Academia de Comércio do Rio de Janeiro concede diplomas de formação geral e prática, habilitando para as funções de guarda-livros e perito judicial.
1907	Fundada a Fundação Visconde Cairu em Salvador (BA).
1926	O ensino técnico comercial foi instituído pelo Decreto nº 17.329.
1931	O Decreto nº 20.158 regulamentou a profissão de contador.
1943	As bases de organização e de regime de atuação dos cursos profissionalizantes são alteradas pelo Decreto nº 6.141.
1945	O curso superior de Ciências Contábeis e Atuárias foi estabelecido através da Lei 7.988 e torna-se dois cursos distintos em 1951.

Fonte: elaborado pelos autores a partir do CRC BSB (2016)

Segundo Schmidt (2000) essa fase de desenvolvimento da contabilidade brasileira é marcada pela influência da escola italiana e pelo início da legislação regulamentando os procedimentos contábeis.

Quando a auditoria independente passou a ser obrigatória para empresas de capital aberto foi criado o IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil) com o objetivo de auxiliar na criação e na divulgação das normas e procedimentos de auditoria e de contabilidade sancionadas pelo CFC, CVM e Banco Central do Brasil (IBRACON, 2021). A partir da década de 90, o Brasil começou a adotar as normas contábeis do IASB, dando início ao processo de internacionalização no país (IUDÍCIBUS, 2010). Com essa decisão espera-se maior transparência das informações financeiras e patrimoniais das instituições e também um aprimoramento das práticas contábeis (CFC, 2020).

1.2 A evolução tecnológica

É improvável distinguir se a sociedade influenciou a evolução da tecnologia ou se a tecnologia influenciou a evolução da sociedade. O que se sabe é que atualmente observamos grandes transformações nos dois âmbitos trazendo novos padrões sociais, culturais e tecnológicos (WEISS, 2019). Segundo Bicca (2020) a sociedade foi influenciada pela tecnologia da informação (TI) e pode ser considerada uma aliada no processo decisório quando é trabalhada por profissionais que a dominam.

O mundo globalizado é fortalecido com redes internas de informações e seu acesso através da internet (SCHERER, 2018). Segundo Schiavi (2018) a utilização da tecnologia da informação nas empresas começou a ganhar forças na década de 60, com o uso de computadores que, apesar de algumas limitações, proporcionava o acesso às informações de forma mais eficiente.

A partir da década de 70, começaram a surgir os minicomputadores e os microcomputadores que possuíam um bom desempenho apesar do seu tamanho e que possibilitaram a expansão da capacidade computacional (ROZA, 2017). A preocupação com a redução do custo do hardware foi o principal desafio nas décadas de 70 e 80. A década de 80, segundo Xavier, Carraro, Rodrigues (2020) foi marcada pela popularização dos computadores pessoais e o crescimento da Tecnologia da informação (TI) nos escritórios, o uso da robótica e o desenvolvimento da internet. Os sistemas voltados para o gerenciamento de documentos, comunicação e agenda começaram a ser mais utilizados.

Nos anos 90 a evolução dos softwares ganhou destaque. O aprimoramento da internet passou a possibilitar o processamento de dados em tempo real evidenciando o impacto da tecnologia (XAVIER; CARRARO; RODRIGUES, 2020). Desde então vivemos uma era de transformações. Segundo Weiss (2019) a criatividade humana foi influenciada pelas inovações da tecnologia da informação e Comunicação (TIC) fazendo emergir uma nova sociedade que se encontra e se relaciona no mundo virtual.

Schwab (2019) afirma que a evolução tecnológica, que ele chama de quarta revolução industrial, tem um cenário muito mais abrangente do que somente os

sistemas e máquinas inteligentes conectados, mas também a disponibilização de novas descobertas de várias áreas de forma simultânea.

1.3 Plataforma de negócios digitais

As estruturas digitais que interagem com dois ou mais segmentos de clientes e que permitem que terceiros possam construir produtos ou serviços complementares são os novos modelos de negócios denominados plataformas digitais. Segundo Oliveira (2020) as plataformas criam um mercado onde pessoas que necessitam de serviços específicos encontram outras pessoas que oferecem esses serviços de forma virtual. Essas pessoas dificilmente se encontrariam por meios físicos ou presenciais. Bidá, Saraiva e Santos (2020) entendem que as plataformas são sistemas baseados em softwares extensíveis que podem ser operadas por meio de aplicativos que fornecem uma ampla variedade de complementos disponíveis.

Parker, Van Alstyne e Choudary (2019) acreditam que as plataformas são um novo modelo de negócios interativo que usam a tecnologia para unir pessoas, organizações e recursos possibilitando a criação e troca de valores e informações. Esse novo formato de prestação de serviços digitais aperfeiçoa o processo de geração da informação contábil e possibilita ao contador a oportunidade de analisar e gerenciar essas informações.

Nessa nova concepção de contabilidade, despesas operacionais são reduzidas e se estabelece uma nova dinâmica de trabalho com foco na eficiência e agilidade.

1.3.1 Plataformas virtuais de contabilidade

Com o avanço das ferramentas tecnológicas que auxiliam o processo de informatização e com o crescimento da competitividade do mercado, surge o escritório de contabilidade que utiliza a plataforma virtual para a prestação de serviços (PIRES, 2020). Segundo França (2018) esse modelo de negócio está crescendo no país nos últimos anos e tem o seu foco nas micro e pequenas empresas devido à simplicidade de operações.

Em uma pesquisa de nível nacional, Pires (2020) destacou as plataformas virtuais de contabilidade que são utilizadas por alguns escritórios de contabilidade para prestação de serviços online sendo abaixo representadas.

Quadro 2 - Plataformas virtuais de contabilidade

PLATAFORMAS VIRTUAIS DE CONTABILIDADE	ANO DE FUNDAÇÃO
Nooven Sistemas	1992
Osayk	2015
PackUp, eContador (Alterdata)	2018
Conta Azul	2011
ONVIO (Domínio Web)	Não informou

Fonte: Pires (2020). Adaptado pelos autores.

A NooveN sistemas está no mercado desde o ano de 1992 e oferece soluções

para a gestão contábil, comercial e empresarial. O conjunto de programas disponibilizado que permite ao contador um gerenciamento 100% online, através de qualquer dispositivo conectado à internet em um formato de computação em nuvem (PORTAL NOOVEN SISTEMAS, 2021).

O Osayk é uma plataforma que disponibiliza: Emissor de notas fiscais eletrônicas, controle de estoques, exportação dos arquivos financeiros para o contábil e sistema de compartilhamento de arquivos. O contador pode ter um sistema de gestão financeira com a sua marca para os seus clientes. (PORTAL OSAYK, 2021).

A Alterdata possui duas ferramentas voltadas para a prestação de serviços contábeis de forma virtual. São eles a plataforma Packup e o aplicativo eContador. As duas ferramentas foram desenvolvidas com o objetivo de otimizar o tempo e reduzir os custos tanto para escritórios como para contadores autônomos ou iniciantes da profissão. Dentre os serviços oferecidos estão a integração entre a contabilidade e o cliente em tempo real, envio online de guias, recibos, notas fiscais e relatórios (PORTAL ALTERDATA, 2021).

O portal Conta Azul oferece uma plataforma integrada em nuvem que permite a gestão financeira, contábil, fiscal e de folha de pagamentos de forma online. Permite a emissão de NFS-e e boleto e possui um ambiente exclusivo para o contador (PORTAL CONTA AZUL, 2021).

A plataforma ONVIO é um software em nuvem disponibilizado pela Thomson Reutes criado para fazer a gestão de todas as necessidades de um escritório contábil. A referida empresa já tem no mercado um sistema de hospedagem em nuvem que possibilita a virtualização do sistema conhecido como Domínio Web. Nos planos da empresa o Domínio Web deverá ser substituído pelo ONVIO que fará todo o processo de gestão do escritório contábil gerando mais resultados para os contadores e consequentemente para os clientes (PORTAL THOMSON REUTES, 2021).

Um ponto em comum entre todas as plataformas citadas é a procura pela otimização do tempo do contador para que o relacionamento com o cliente seja fortalecido. As ferramentas foram desenvolvidas para que o profissional contábil possa atuar junto com os proprietários das empresas no processo de gestão e de decisão.

A startup Conta Azul foi fundada em Joinville, Santa Catarina, e em 2011 foi escolhida pela 500Startups para participar de um processo de aceleração no Vale do Silício, na Califórnia, onde aperfeiçoaram a plataforma e o modelo de negócios. Após esse processo, os fundos de investimentos 500Startups, Ribbit Capital, Napkn Ventures e Monasshees decidiram apostar no projeto (DESTINONEGOCIOS, 2021). A ideia central da plataforma é permitir que pequenos empresários gerenciem suas empresas com facilidade e agilidade a partir de qualquer dispositivo conectado à internet.

Segundo o Portal Conta Azul (2021), os principais serviços oferecidos pela plataforma para os empresários são: Controle financeiro; Controle de estoques; Integração bancária; Folha de pagamentos; Emissão de boletos e de NF-e; Envio e

recebimento de relatórios de forma online.

Em 2015 a Conta Azul lançou a Conta Azul para contadores que é um sistema de gestão no qual o contador pode organizar seus clientes, inserir dados contábeis, gerenciar relatórios e otimizar o seu tempo. A Conta Azul Mais pode ser adquirida pelos empreendedores que repassam o acesso para os contadores ou pode ser utilizada pelos contadores para prestarem seus serviços incluindo o valor do software na mensalidade dos clientes (PORTAL CONTA AZUL, 2021).

1.4 Estudos anteriores

Conforme descrito na pesquisa de Ferreira, Silva e Souza (2017) as autoras realizaram uma pesquisa de campo e utilizaram um questionário com 16 (dezesesseis) perguntas fechadas estruturadas como escala tipo Likert com 7 (sete) pontos e tiveram os dados tratados por meio de Modelagem de Equações Estruturais utilizando o software SmartPLS 3.2.1 para analisar a aceitação tecnológica no ambiente contábil. Dentre os resultados apresentados ganha destaque o elevado grau de aceitação pelos profissionais contábeis das novas tecnologias.

Carvalho (2018) identificou quais foram os benefícios que a tecnologia da informação proporcionou e em que momento a contabilidade sentiu a necessidade de se inserir na Era Digital. Os resultados demonstraram que a tecnologia digital possibilitou a melhoria da produtividade e da eficiência na gestão contábil e que o profissional contábil deve estar atualizado para utilizar as inovações de forma benéfica para sua vida profissional.

Barbosa (2018) apresentou um levantamento do perfil dos escritórios virtuais de contabilidade a nível nacional e o desenvolvimento dessa atividade. Uma pesquisa descritiva foi realizada através de ferramentas de busca na internet e foram identificados 30 escritórios virtuais atuantes. Os resultados mostraram que os serviços de escrituração contábil e fiscal são os mais executados pelos escritórios contábeis virtuais, que os valores praticados na maioria deles começam com pacotes a R\$ 100,00/mensais e que 86% desses escritórios se localizam nas regiões sul e sudeste.

Valle (2019) identificou a percepção dos escritórios contábeis quanto à eficácia dos serviços oferecidos às micro e pequenas empresas e a satisfação dessas empresas com o serviço prestado. O autor também tinha o objetivo de desenvolver uma plataforma digital que aproxime os escritórios contábeis com essas empresas. Observou-se que tanto as empresas quanto os escritórios estavam satisfeitos com os serviços prestados/oferecidos. Os escritórios contábeis possuem o interesse em investir na disponibilização dos seus serviços por meio de uma plataforma digital visando a diminuição da evasão de clientes ativos e na maximização da captação de novos clientes.

Macedo (2020) buscou identificar como as transformações digitais na área contábil são abordadas na literatura e as percepções dos estudantes de ciências contábeis da UFRN em relação aos impactos causados por essas transformações tanto de valorização ou desvalorização da profissão. Os resultados apontam que a maior parte dos discentes discorda que a contabilidade online poderá substituir os

escritórios de contabilidade tradicionais, no entanto julgam importante que o contador assuma o domínio dos recursos tecnológicos e das plataformas digitais disponíveis para permanecer ativo no mercado.

Carneiro, Moreira, Bomfim, Nascimento e Jesus (2020) apresentam os fatores que influenciam a utilização dos sistemas integrados de gestão empresarial em serviços prestados por escritórios de contabilidade do centro de Camaçari (BA), a sua influência na realização das rotinas de trabalho e as vantagens e desvantagens para a utilização desses sistemas pelos clientes e colaboradores. Os resultados demonstram que os fatores que influenciam a utilização dos sistemas integrados de gestão empresarial em serviços prestados por escritórios de contabilidade são a agilidade, confiança, redução dos custos, integração dos departamentos, redução do fluxo de papéis, dentre outros.

Alves, Campos, Castro, Moreira, Vidal e Ruiz (2020) abordam qual o comportamento comparativo das variáveis da prestação de serviços dos escritórios tradicionais e as startups de contabilidade. Foi realizada uma pesquisa de campo, com natureza descritiva e exploratória, com as 5 (cinco) startups com maior reconhecimento e alcance e 5 (cinco) proprietários de escritórios de contabilidade da cidade de Gurupi TO por meio de entrevista estruturada. Os autores destacam entre os resultados apresentados que os escritórios contábeis tradicionais poderiam utilizar mais o serviço de assessoria aos seus clientes, aproveitando a maior proximidade física já que em outros fatores pesquisados os resultados gerais foram parecidos.

As pesquisas acima relacionadas são uma pequena parte de todo o referencial encontrado. Os avanços tecnológicos e o modelo de negócio por meio de plataformas digitais está sendo pesquisado e analisado pelas áreas econômicas, sociais e ambientais principalmente a partir de 2020, refletindo o momento atual de pandemia que atravessamos.

2 METODOLOGIA

O presente estudo foi realizado com os escritórios contábeis divulgados pela plataforma Conta Azul como parceiros na cidade de Goiânia GO, com o intuito de recolher informações que possibilitasse responder ao problema de pesquisa formulado mediante procedimentos científicos.

2.1 Tipologia da pesquisa

Quanto aos procedimentos abordados nesta pesquisa, inicialmente foram realizados uma pesquisa bibliográfica e um levantamento de dados, através de livros, artigos e periódicos para a fundamentação do referencial teórico. Segundo Fonseca (2002) a pesquisa bibliográfica tem por objetivo organizar informações ou conhecimentos prévios do assunto abordado com a intenção de permitir ao pesquisador conhecer e/ou se aprofundar no assunto proposto.

Para desenvolvimento do estudo foi adotada a metodologia de análise exploratória que segundo Sampieri, Colladi e Lucio (2013) é realizada quando o tema

ou um problema de pesquisa é pouco estudado, sobre o qual temos muitas dúvidas ou que não foi abordado antes. Para Gomes (2019) a pesquisa exploratória também traz mais familiaridade para temas poucos divulgados trazendo maior compreensão sobre o assunto.

O método para análise dos resultados foi de caráter qualitativo e dedutivo, através da observação direta extensiva utilizando a técnica de questionário constituído por uma série de perguntas que foram respondidas, em sua maioria, por ligação telefônica. A abordagem qualitativa permite ao pesquisador o estudo de edições, casos ou eventos em profundidade e de forma detalhada, de modo que a coleta de dados não é limitada por categorias predeterminadas de análise (PATTON, 1987).

2.2 Amostra da pesquisa e Coleta de dados

A população da pesquisa foi composta por 42 escritórios de contabilidade da cidade de Goiânia, no estado de Goiás, que de acordo com o Portal Conta Azul Pro são escritórios parceiros da plataforma.

Foi realizado um levantamento de dados e informações desses escritórios, através da ferramenta de busca Google no mês de agosto de 2021, onde foram encontrados dados que permitiram o contato com esses escritórios.

O questionário foi desenvolvido através da ferramenta Google Forms para aplicação online e teve como base literaturas anteriores sobre o tema, informações coletadas na plataforma Conta Azul e também no objetivo que o trabalho buscou alcançar. Foram elaboradas 16 questões objetivas, sendo 04 questões utilizadas para a definição do perfil dos participantes e tendo como base pesquisas e trabalhos acadêmicos anteriores.

A pesquisa foi realizada entre os dias 20 de setembro a 04 de outubro de 2021. Nos 07 primeiros dias, após o envio dos questionários para os e-mails disponibilizados na web, não houve nenhum retorno com respostas. Por esse motivo, no período de 27 de setembro a 04 de outubro os dados foram coletados através de ligações telefônicas e armazenados na ferramenta Google Forms.

3. ANÁLISE E APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS.

A amostra selecionada para aplicação do questionário deste estudo foi composta por 42 escritórios que foram divulgados em 04 abril de 2021 como escritórios parceiros da plataforma Conta Azul Pro. No total 29 contadores responsáveis por esses escritórios concordaram em participar da pesquisa, resultando em um índice de participação de 69,04%. Os dados foram agrupados e transformados em gráficos, através da ferramenta do Excel, visando uma melhor apresentação e discussão dos resultados conforme abaixo.

Com base nos registros dos 29 escritórios que retornaram a pesquisa, quanto ao perfil de seus representantes, 69% eram homens e 31% mulheres, com idades distribuídas conforme gráfico 1. Dos quais 48,3% atuam há mais de 10 anos na área contábil, 37,9% atuam de 5 a 10 anos, 10,3% entre 1 a 5 anos de atuação e apenas 3,4% atuam há 1 ano na área contábil.

Sobre a formação dos participantes 89,7% são bacharéis em Ciências Contábeis, 6,9% são mestrados em Ciências Contábeis e 3,4% são técnicos em Contabilidade. Não obtivemos nenhum entrevistado com título de doutorado em Ciências Contábeis.

As demais questões foram elaboradas com o intuito de verificar os fatores que influenciaram na decisão de prestar serviços através da plataforma virtual; a concorrência entre os escritórios virtuais e os escritórios físicos, a qualidade da informação gerada pela plataforma e o avanço tecnológico na contabilidade.

De maneira geral, os resultados deste estudo por meio da pesquisa realizada, apontaram que 79,3% atendem de maneira online e em suas dependências físicas, 13,8% dos entrevistados atendem somente nas dependências físicas do escritório e 6,9% somente de forma online.

Segundo Ruiz et al (2020) o setor da contabilidade está utilizando cada vez mais a tecnologia para a realização dos processos e utilizando ferramentas e sistemas para agilizar os processos em todos os setores. Com isso ganha-se agilidade, transparência e veracidade aos dados e registros.

Ademais, 96,6% dos respondentes disseram que seus clientes não utilizam a plataforma Conta Azul e 3,4% que seus clientes utilizam a plataforma. Segundo Eugenio, Silva, Pereira e Jacintho (2020) as pequenas e médias empresas representam a maioria dos clientes dos escritórios contábeis e essas empresas se caracterizam pelo pouco conhecimento dos sistemas de informação adequados e também das ferramentas de gestão disponíveis. Além da falta de compreensão os autores citam que os recursos disponíveis para investimento na área são pequenos.

Quanto à utilização da plataforma Conta Azul para o gerenciamento do escritório contábil 86,2% utilizam mais de um sistema e 13,8% utilizam somente a plataforma.

A atualização tecnológica é de fundamental importância para a competitividade empresarial sendo necessário que o profissional contábil desenvolva uma estratégia para o seu negócio de forma a atender as necessidades operacionais e gerenciais dos seus clientes (FERREIRA, SILVA, SOUZA; 2017).

Em continuidade, 55,17% dos respondentes informaram que o fator que influenciou a escolha em prestar serviços através de uma plataforma virtual como a Conta Azul foi a necessidade de um sistema ágil e interligado; 20,69% fizeram uma análise dos custos necessários e fizeram a opção; 17,25% citaram que necessitavam de um sistema com menor custo e com segurança de dados e informações e 6,89% se disseram ligados em tecnologia e acreditavam que o futuro da contabilidade está indo nessa direção.

Na pesquisa de Carneiro et al. (2020) os respondentes concordaram que os serviços prestados com o auxílio de ferramentas tecnológicas trazem mais agilidade, segurança e integração para as informações e que a busca de uma alternativa que reúna esses itens deve ser fator primordial para os escritórios contábeis.

79,3% concordam totalmente que a prestação de serviços contábeis é um grande avanço tecnológico que facilitou a vida do profissional contábil, 13,8% concordam parcialmente, 3,4% discordam parcialmente e 3,4% discordam totalmente.

Essa visão permite que cada vez mais as empresas contábeis usem as

plataformas virtuais com propósito estratégico e modifique seus processos para oferecer novos serviços online. Percebe-se que o uso das plataformas virtuais atende à necessidade dos usuários facilitando o trabalho, possibilitando o crescimento do negócio e garantindo de forma desejável a redução de custos (SOUZA; SILVA; FERREIRA 2017).

34,5% discordam totalmente que as plataformas virtuais irão substituir os escritórios tradicionais, 17,2% discordam parcialmente, 6,9% nem concordam nem discordam, 13,8% concordam parcialmente e 27,6% concordam totalmente com a questão.

Em conformidade com a pesquisa de Pires (2020) os dados obtidos na presente pesquisa demonstram que os contadores discordam que as plataformas digitais irão substituir os escritórios tradicionais. Assim como a pesquisa de Santos e Konzan (2020) destacam que somente 24% dos escritórios de contabilidade concordam que serão extintos.

Nota-se que existe uma preocupação por parte dos entrevistados, sobre a possibilidade da substituição dos escritórios tradicionais de contabilidade para as plataformas virtuais e parte dessa rejeição se dá pelo medo do possível desemprego que poderia ser gerado aos profissionais que não buscarem novos conhecimentos por meio do estudo, a fim de se qualificarem para as possíveis mudanças exigidas por esse novo mercado.

62,1% dos respondentes concordam que a utilização de uma plataforma virtual ampliou a integração de informações do escritório para com os clientes, 34,5% concordam parcialmente e 3,4% discordam totalmente.

A presente pesquisa evidencia a ampliação do uso das plataformas digitais pela maior parte dos indivíduos da pesquisa. Nesse sentido, os estudos de Pires (2020) corroboram com os resultados encontrados. Conforme Pires (2020) a plataforma contábil permite compartilhar informações, documentos, relatórios e outros aspectos relacionados à rotina contábil entre o profissional contábil e o cliente, no entanto, outras formas de relacionamento também são muito utilizadas tais como WhatsApp, reuniões online e e-mails.

Essa questão já é realidade para muitas empresas contábeis e é tendência para as demais empresas que pretendem crescer de forma estratégica. A utilização das plataformas oferece a integração entre o escritório de contabilidade e a empresa do cliente, como é o caso da plataforma Conta Azul.

Em relação à concorrência entre o escritório físico e os escritórios virtuais, 55,2% concordam parcialmente, 34,5% concordam totalmente, 6,9% nem concordam nem discordam e 3,4% discordam parcialmente.

De acordo com Pires (2020) um total de 60% dos escritórios contábeis de Cruz das Almas (BA) concordam que existe concorrência entre o escritório físico e o escritório virtual. Essa conclusão está em conformidade com esta pesquisa que demonstrou que 89,7% concordam totalmente ou parcialmente com a afirmação

Conforme o Gráfico 10, 75,9% concordam totalmente que a relação virtual entre o contador e o cliente foi intensificada nos últimos 3 anos, 17,2% concordam parcialmente, 3,4% nem concordam e nem discordam e 3,4% discordam

parcialmente.

Com a constante necessidade de ganhar tempo, o perfil dos clientes e dos contadores então mudando, buscando uma maior produtividade por meio da otimização dos processos, é possível ver maior parceria entre clientes e contadores. Cada vez mais os contadores buscam parcerias com outros setores, buscando atender todas as necessidades de seus clientes para fornecer soluções viáveis para suas empresas. Segundo Barbosa (2018) o crescimento da modalidade de trabalho remoto tem direta correlação com o crescimento da tecnologia e sua utilização na sociedade.

Sobre as respostas a respeito da avaliação da qualidade da informação gerada pela plataforma virtual de contabilidade sendo que 31% consideram a qualidade excelente, 20,7% como muito bom, 31% como bom, 13,8% regular e 3,4% pouca.

Transformar a informação em conhecimento é citado por Andrade e Mehlecke (2020) como o desafio do profissional contábil. As informações estão disponíveis e acessíveis a todos os níveis, mas conseguir extrair e transformar em estratégias para ofertar serviços inovadores e diferenciados é o que fará a diferença entre os profissionais.

Analisando os dados apresentados foi possível identificar que a plataforma de prestação de serviços online é vista pelos contadores como um meio de armazenamento de dados e informações de forma segura e ágil e que, através dela, a integração entre as partes envolvidas (cliente/contador) se torna mais rápida e confiável sendo esse um dos fatores que influenciam a decisão de utilizá-la na prestação de serviços contábeis.

Conforme apurado, existe um consenso entre os contadores sobre a qualidade da informação gerada pela plataforma, no entanto a maioria dos escritórios precisa utilizar mais de um sistema para a gestão e o controle devido à diversidade dos ramos atuantes de cada cliente atendido. Apesar de ser considerada um avanço tecnológico a plataforma ainda contempla mais serviços voltados para Micro Empreendedores Individuais e Micro Empresas.

4. CONCLUSÃO

A integração da contabilidade com a tecnologia forneceu às organizações contábeis uma oportunidade de agilizar seus processos e trouxe um novo modelo de negócios voltado para a criação e entrega de valor. As plataformas digitais são atualmente consideradas uma forma de organização digital inovadora e provocam modificações na forma como produtos e serviços são oferecidos, impactando também a contabilidade.

O presente estudo tem como objetivo identificar quais os fatores que influenciam na decisão de escritórios contábeis localizados na cidade de Goiânia Goiás a optar pela prestação de serviços contábeis através de uma plataforma virtual sendo especificamente escolhida a plataforma Conta azul por ser uma das pioneiras no segmento contábil. Durante o desenvolvimento desse estudo foi possível realizar uma análise do cenário atual dos profissionais contábeis, demonstrando como os aspectos tecnológicos estão equiparados com a evolução contábil e a forma com

que os escritórios contábeis são afetados cotidianamente por essa tecnologia.

A pesquisa atingiu seu objetivo ao identificar fatores tais como: custos da plataforma, segurança de dados, agilidade dos sistemas e ampliação da integração de informações entre o contador e o cliente como sendo os principais fatores que influenciaram suas decisões. A qualidade da informação foi considerada excelente e sua utilização é recomendada pela maioria dos entrevistados, apesar da maioria dos entrevistados não utilizar somente a plataforma para a gestão e prestação dos serviços contábeis devido aos diversos tipos de segmentos de negócios atendidos pelos escritórios.

A utilização das plataformas também foi considerada um grande avanço tecnológico para a maioria dos entrevistados que concordam que sua utilização facilita a vida do profissional contábil, principalmente quando os clientes têm colaboradores com conhecimentos básicos em contabilidade e administração dando mais agilidade ao alimentar os dados na plataforma.

Quando questionados sobre a concorrência entre escritórios virtuais e os escritórios físicos, foi identificada uma concordância de que essa concorrência existe, entretanto, as plataformas e escritórios virtuais não irão substituir os escritórios tradicionais. Segundo alguns dos entrevistados, existem clientes de todos os perfis e parte desses clientes não dispensam o atendimento presencial, por isso a maioria optou por manter as instalações físicas mesmo tendo um grande volume de clientes atendidos de forma virtual.

Esta pesquisa contribuiu com o campo ao apresentar as plataformas como tendência de inovação no meio contábil e evidenciou a necessidade de os profissionais contábeis estarem em constante aperfeiçoamento e desenvolvimento, principalmente na utilização dessas ferramentas tecnológicas que podem auxiliar o desenvolvimento do seu trabalho.

Como principal limitação desta pesquisa destaca-se o cenário de pandemia vivenciado no decorrer da pesquisa que impossibilitou as entrevistas presenciais. Como solução para essa limitação, a coleta de dados seria realizada de forma online utilizando a ferramenta Google Forms e o envio somente por e-mail. Entretanto, devido à ausência de respostas dos possíveis entrevistados, fez-se necessária a coleta de dados por meio de ligações telefônicas e o armazenamento e análises serem realizadas na ferramenta inicialmente escolhida. A pesquisa foi direcionada para toda a população, mas apenas 69,04% dos pesquisados responderam ao questionário.

Espera-se que este estudo venha contribuir com o interesse e o conhecimento sobre as plataformas virtuais e sobre a contabilidade online que já se apresenta como um cenário real de grande desenvolvimento e que está gerando oportunidades de crescimento tanto para os profissionais que estão iniciando na área contábil como para aqueles que já possuem experiência, proporcionando maior valor agregado aos serviços prestados. Dessa forma, tem-se como sugestão de estudos futuros a realização de pesquisas que sejam feitas com o intuito de verificar o crescimento dessa área incluindo outras plataformas e outras localidades.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, J. E. F. Revolução tecnológica no mundo dos negócios e algumas oportunidades e desafios na área contábil. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 14, p. e165516-e165516, 2020.
- ALTERDATA. Disponível em: <<https://www.alterdata.com.br>. Acesso em: 05 abril. 2021.
- ALVES, B. R. et al. Ambiente de negócios da contabilidade: uma análise comparativa dos escritórios tradicionais e startups de contabilidade. *Humanidades& inovação*, v. 7, n. 9, p. 244-260, 2020.
- ALVES, M. C. Indústria 4.0 e a contabilidade: um estudo pela ótica de uma empresa desenvolvedora de software contábil e de empresas prestadoras de serviços contábeis do sul de Santa Catarina. 2021.
- ANANIAS, C. R. et al. Uma reflexão sobre a precificação dos honorários contábeis, mudanças e tendências do mercado. 2017. 97 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciências Contábeis e Atuariais, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.
- ANDRADE, C. B. H.; MEHLECKE, Q. T. C. As inovações tecnológicas e a contabilidade digital: um estudo de caso sobre a aceitação da contabilidade digital no processo de geração de informação contábil em um escritório contábil do Vale do Paranhana/RS. *Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis*, v. 9, n. 1, p. 93- 122, 2020.
- ARAUJO, T. B. Contabilidade e mídias sociais: uma análise das plataformas digitais usadas pelas organizações contábeis brasileiras. 2019.
- BARBOSA, L. M. R. A contabilidade e as novas tecnologias: um levantamento do perfil de escritórios virtuais de contabilidade no Brasil. 2018. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal. 2018.
- BICCA, D; MONSER, N. T. B. Tecnologia aplicada à contabilidade: estudo de caso em uma organização contábil. *RECONF Revista Contabilidade em Foco*, v. 2, n. 2, p. 4-31, 2020.
- CARNEIRO, G. A. et al. Sistemas integrados de gestão empresarial: um estudo dos fatores que influenciam sua utilização em serviços prestados por escritórios de contabilidade de Camaçari-BA. In: *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*. Camaçari-BA. 2020.
- CARVALHO, A. F. A Era Digital e suas contribuições para a Contabilidade: evolução histórica dos processos contábeis. 2018.
- COELHO, C. U. F.; LINS, L. S. Teoria da Contabilidade: abordagem contextual, histórica e gerencial. São Paulo: Atlas, 2010.
- Conselho federal de contabilidade. Disponível em: <<https://cfc.org.br>. Acesso em: 25 abril. 2021.
- CONTA AZUL. Disponível em: <<https://contaazul.com>. Acesso em: 05 abril. 2021.
- DA FONSECA, J. J. S. Apostila de metodologia da pesquisa científica. João José Saraiva da Fonseca, 2002.
- DE OLIVEIRA, E. C. D. et al. A contabilidade gerencial como fator estratégico na gestão de empresas prestadoras de serviços contábeis. *A Economia e o Turismo Construindo Paradigmas para os Novos Tempos*, p. 275. Encontro sobre os Aspectos Econômicos e Sociais da Região Nordeste do RS. Caxias do Sul, 2019.
- DOS SANTOS, V. M.; SARAIVA, G. M.; BIDÁ, A. G. Plataformas digitais na educação: um olhar sobre a experiência docente. in: *Congresso Transformação Digital 2020*. 2020.

DRUCKER, P. O futuro já chegou. Revista Exame, v. 22, n. 03, 2000. Acesso em: 30 março. 2021

DUARTE, R. D. Big Brother Fiscal-III, O Brasil na Era do Conhecimento. Roberto Dias Duarte, 2016.

FRANÇA, B. F. Os impactos da tecnologia da informação no exercício da profissão contábil: um levantamento do perfil de escritórios virtuais de contabilidade no Distrito Federal. 2018.

FRANCO, H. Contabilidade Geral 23 ed. Atlas. São Paulo, 1997.

GOMES, J. G. C.; OKANO, M. T. Plataformas digitais como modelos de negócio: uma pesquisa exploratória. South American Development Society Journal, v. 5, n. 13, p. 232, 2019.

GUERRA, F. Descomplicando o SPED: aspectos operacionais do Sistema Público de Escrituração Digital 2.ed. Fortaleza: Fortes, 2019.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. Teoria da Contabilidade. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 1 ed. 8. reimpr. São Paulo: Atlas, 2012.

HERNÁNDEZ SAMPIERI, R.; FERNÁNDEZ COLLADO, C.; BAPTISTA LUCIO, P. Metodologia de pesquisa. Tradução por Daisy Vaz de Moraes, v. 5, 2013.

IBRACON. Disponível em <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/>. Acesso em: 25 abril. 2021.

IUDÍCIBUS, S. Teoria da Contabilidade. Atlas. São Paulo. 2010.

IUDÍCIBUS, S; MARION, J C; FARIA, A C. Introdução à teoria da contabilidade. Atlas. São Paulo. 2018.

JUNG, C. F. Metodologia para Pesquisa & Desenvolvimento: aplicada a novas tecnologias, produtos e processos. Rio de Janeiro: Axcel Books, 2004.

MACEDO, F. T. N. Transformações digitais e os novos desafios da profissão contábil: oportunidade ou ameaça? 2020. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Natal. 2020

MARION, J.C. Contabilidade Empresarial. 10. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2009

NOOVEN. Disponível em: <<https://www.nooven.com.br/gestao/sistemas-de-gestao-contabil>>. Acesso em: 05 abril. 2021.

OLIVEIRA, C S.; RONKOSKI, J. A contribuição de tecnologia da informação no setor contábil: um estudo da evolução da contabilidade no Brasil. Fae centro universitário. Núcleo de Pesquisa Acadêmica. 2015.

OLIVEIRA, E. Contabilidade informatizada: teoria e prática. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, M. C. S. Formas de contratação do trabalhador na prestação de serviços sob plataformas digitais. Futuro do trabalho: os efeitos da revolução digital na sociedade, p. 157-170, 2020.

OLIVEIRA, M. C. S.; CARELLI, R. L.; GRILLO, S. Conceito e crítica das plataformas digitais de trabalho. Revista Direito e Práxis, v. 11, n. 4, p. 2609-2634, 2020.

OSAYK. Disponível em: <<https://osayk.com.br/>>. Acesso em: 05 abril. 2021.

PADOVEZE, C. L. Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise. Editora Atlas SA, 2000.

PARKER, G. G.; VAN ALSTYNE, M. W.; CHOUDARY. Plataforma: a revolução da estratégia. Alta Books. São Paulo. 2019.

PATTON, Michael Quinn. Como usar métodos qualitativos na avaliação. Sage, 1987.

PIRES, A. C. C. Prestação de serviços contábeis em plataformas virtuais: um estudo sobre a percepção dos profissionais de contabilidade da cidade de Cruz das Almas, 2020.

ROZA, R. H. Revolução informacional e os avanços tecnológicos da informática e das telecomunicações. *Ciência da Informação em Revista*, v. 4, n. 3, p. 3-11, 2017.

SÁ, A. L. História Geral e das Doutrinas da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1997.

SÁ, A. L. Teoria da Contabilidade. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SANTOS, B. L.; SUAVE. R.; FERREIRA. M. M.; ALTOÉ. S. M. L. Profissão contábil em tempos de mudança: implicações do avanço tecnológico nas atividades em um escritório de contabilidade. *Revista Contabilidade e Controladoria*, Curitiba, v. 11, n. 3, p. 113-133, 2019.

SANTOS, D. O. F. A importância do planejamento estratégico para um escritório contábil: sob a ótica da controladoria. 2017.

SCHERER, T. M.; FAGUNDES, D. S. A evolução dos processos contábeis com as novas tecnologias: estudo de caso em uma indústria metalúrgica no Vale do Paranhana No Rio Grande do Sul. *Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis*, v. 7, n. 1, p. 90-115, 2018.

SCHIAVI, G S. Potenciais modelos de negócios disruptivos para a área contábil. Rio Grande do Sul: UFRGS, 2018.

SCHMIDT, Paulo. História do Pensamento Contábil. Porto Alegre: Ed. Bookman, 2000.

SCHWAB, K. A quarta revolução industrial. Edipro, 2019.

SOUZA, L. A. et al. A aceitação da tecnologia da informação pela área contábil. *Sistemas & Gestão*, v. 12, n. 4, p. 516-524, 2017.

TAKAHASHI, T. (Org.). Sociedade da informação no Brasil: livro verde. Ministério da Ciência e Tecnologia, 2000.

TESSMANN, G. M. O desafio da contabilidade digital para os profissionais contábeis. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel no curso de Ciências Contábeis) - Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, 2011.

VALLE, V. R. D. et al. Oferta de serviços contábeis e as demandas das micro e pequenas empresa: uma questão de alinhamento. 2019.

WEISS, M. C. Sociedade sensorizada: a sociedade da transformação digital. *SciELO*, São Paulo, v. 33, n. 95, 2019.

XAVIER, L M; CARRARO, W B W H; RODRIGUES, A T L. Indústria 4.0 e avanços tecnológicos da área contábil: perfil, percepções e expectativas dos profissionais. *Contexto*. Porto Alegre, RS. Vol. 20, n. 45 (maio/ago. 2020), p. 34-50, 2020.

CAPÍTULO 8

SIMPLES NACIONAL: ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA DO PIS E DA COFINS NO SETOR FARMACÊUTICO

Anna Júlia Sampaio de Sousa
Jessika De Sousa Costa
Johnathan Carlos Gomes
Lívia Solange Sousa da Silva
Winston Mota Maia
Larissa de Souza Costa

Resumo: Em tempos onde a carga tributária se torna maior, um bom planejamento tributário pode auxiliar de forma singular o bom desempenho financeiro da empresa como um todo. Os produtos monofásicos necessitam deste controle tributário, pois através de estudos fiscais para que a empresa, considerando a estudada, optante pelo Simples Nacional no segmento farmacêutico, não sofra desembolso desnecessário. A partir disto, o objetivo deste trabalho foi analisar a tributação monofásica de PIS e COFINS e como a mesma influencia no desembolso de tributos em uma empresa optantes pelo Simples Nacional atuantes no ramo farmacêutico no Estado de Goiás. Para isto, foi utilizado a metodologia quali-quantitativa, a partir do estudo de caso de dados coletados em uma empresa do comércio varejista de medicamentos nos anos de 2018 a 2020 situada em Goiânia, Goiás. Após a análise dos dados obtidos, conclui-se que a segregação e parametrização dos sistemas para geração da DAS feitos de forma incorretas resultaram no recolhimento a maior do tributo de forma indevida, recurso que poderia ser utilizado para outros fins econômico, obtendo uma redução tributária, para os itens que por Lei, são monofásicos.

Palavras-chave: Monofásicos. Simples Nacional. Farmácia. Tributação.

1 INTRODUÇÃO

Segundo o Guia 2020 da Associação da Indústria Farmacêutica de Pesquisa (INTERFARMA), o ramo farmacêutico contribui com uma importante parcela no mercado Nacional e Internacional, mostrando-se um setor com grande relevância econômica para o País, uma vez que se trata de um ramo essencial. Ainda com informação da INTERFARMA, atualmente o Brasil se encontra entre a 6ª e a 7ª posição no ranking mundial do mercado farmacêutico que se refere a produção, distribuição de medicamentos e demais produtos que integram a saúde humana e animal, juntamente com pesquisas, desenvolvimento, inovações e tratamento de doenças.

O mercado farmacêutico brasileiro no ano de 2020 obteve um faturamento de R\$ 76,98 bilhões de reais e um crescimento de 11,5% em relação ao ano anterior. A balança comercial das exportações desta seara chegou a US\$ 1,078 bilhão de dólares, segundo levantamento feito pelo Sindicato da Indústria de Produtos Farmacêuticos (SINDUSFARMA, 2021).

O Centro de Gestão e Estudos Estratégicos (CGEE, 2017) apresenta a importância da indústria farmacêutica como atividade econômica e de relevância social, sendo um dos elos centrais da saúde. Os principais elementos que influenciam em sua importância para os investimentos são em pesquisas e desenvolvimento (P&D). O suporte financeiro de grandes bancos, por exemplo, o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), tem incentivado as capacidades de inovações na indústria farmacêutica, por entender que são melhorias nas estratégias competitivas nesse ramo, segundo BNDES (2018).

Trazendo para o cenário Estadual, temos o segundo maior polo farmacêutico do País, localizado na cidade de Anápolis - Goiás, que possui diversas empresas instaladas, empregando milhares de pessoas, atraindo diversos investimentos, inclusive, para os próximos cinco anos. Para a ampliação das operações contará com um investimento de R\$ 2 bilhões de reais, segundo dados da Secretaria de Estado de Indústria, Comércio e Serviço do Governo do Estado de Goiás (SICGO, 2021). Ainda conforme a CGEE, um dos mecanismos de inovação para o setor, seria o financiamento a baixo custo juntamente com incentivos fiscais, por meio da diminuição da carga tributária e acesso aos recursos financeiros. Quando se fala em carga tributária no preço final dos produtos farmacêuticos, após dados da SINDUSFARMA (2020), no segmento de medicamentos de uso humano temos um percentual de 31,3% e para medicamentos de uso animal 13,1%. Conforme o Sindicato, a incidência de impostos no Brasil sobre medicamentos é maior quando comparado com diversos países.

A legislação tributária brasileira é muito complexa e ampla, com diversos decretos, leis, portarias, súmulas, bem como suas atualizações diárias. Sendo necessário amplo conhecimento dos profissionais sobre o setor em que estão inseridos e como a legislação e suas atualizações afetam a entidade. A contabilidade tributária veio com o intuito de qualificar o profissional à frente das normas tributárias, dos desafios e complexidade do departamento fiscal, segundo Pohlmann (2010, p.14). O contador deve estar atento à gestão tributária da empresa, através do planejamento, controle de tributos, com as datas para entregas das obrigações fiscais, conferências e recolhimentos de tributos e toda a gestão do departamento fiscal, conforme Pohlmann (2010, p.18).

Esta pesquisa estudou a seção tributária de uma empresa farmacêutica, optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). Tem como conceito deste regime tributário “um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar (LC) nº 123, de 14 de dezembro de 2006”.

As normas e diretrizes das Empresas optantes pelo Simples Nacional possuem como base a Lei nº 9.317/96, que posteriormente foi revogada pela Lei Complementar 123/06 e alterada pela Lei Complementar nº 155/2016, após 2020 temos a resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) nº 156/2020, que trouxe algumas alterações no sublimite das empresas optantes por este Regime.

O presente estudo analisou a tributação monofásica na qual reduz á alíquota zero do Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento para Seguridade Social (COFINS), no fornecimento e venda de determinados produtos ao consumidor final, do comércio varejista. A tributação monofásica possui os itens que pertencem a esta tributação. Para fins deste trabalho foi abordado os produtos farmacêuticos classificados em alguns códigos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).

A contribuição desta pesquisa para a sociedade civil, em especial, os empresários e empregados de empresas optantes do sistema de arrecadação unificado é apresentar o reflexo econômico para Microempresas (ME's) e Empresas de Pequeno Porte (EPP's) em questões tributárias, demonstrando aplicação correta da tributação monofásica do PIS e da COFINS, reduzindo o desembolso desnecessário da carga tributária de um comércio varejista do ramo farmacêutico optante pelo Simples Nacional.

Este estudo tem como objetivo analisar como a aplicação correta da tributação monofásica de PIS e COFINS reduz o desembolso desnecessário da carga tributária de um comércio varejista do ramo farmacêutico optante pelo Simples Nacional situada em Goiás.

Conforme o Portal do Simples Nacional, no ano de 2020 foram arrecadados R\$104.779,91 milhões de tributos pagos por empresas optantes pelo regime unificado, possuindo o maior índice de recolhimento desde 2007, obtendo assim um total 186.456.895 empresas enquadradas em 2020. Com estes dados conseguimos notar os impactos econômicos nas receitas públicas que estas entidades geram, tendo em vista que esta forma de tributação vem crescendo ano a ano.

O ramo farmacêutico tem crescido de forma constante, aquecendo o mercado como um todo, desde as grandes indústrias produtoras e distribuidoras de medicamentos até as pequenas farmácias que destinam seus produtos ao consumidor final, conforme o Conselho Federal de Farmácia no ano de 2020 foram registradas 89.879 mil farmácias e drogarias por todo o Brasil.

Com estes dados é nítido a importância de um bom gerenciamento tributário para este ramo que vem crescendo de forma significativa, pois conforme as vendas crescem os impostos pagos também, e a má interpretação das leis ou falta dela gera aos empresários o desembolso desnecessário de impostos, valor este que sendo aplicado de outra forma gera um maior retorno financeiro para a empresa, conforme RIBEIRO e PINTO (2014, p. 3)

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Planejamento Tributário

Fabretti (2014) conceitua o planejamento tributário como uma atividade preventiva que analisa as ações e legalidade que a entidade pretende realizar, com a intenção de atingir a maior economia tributária possível. Lukic (2017) evidencia que o planejamento surge a partir de um conflito de interesses entre fisco e contribuinte. Por parte do contribuinte destaca a ideia da interferência do Estado em seu negócio,

e do outro lado tem o tributo como principal recurso para manutenção da máquina pública. Sendo assim o choque entre a liberdade do contribuinte e a necessidade de arrecadação do Estado, surge o planejamento tributário.

Temos então como objeto principal o tributo, sendo ele definido no Art. 3º do CTN como: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966).

Dessa forma, Lukic (2017) descreve que o planejamento tributário se enquadra na permissão do contribuinte de preparar sua atividade, tomando decisões assertivas para que haja o cumprimento do fato gerador com valores menores. Nas microempresas, o planejamento tributário certifica a melhor efetivação das obrigações fiscais, prevendo alternativas lícitas para o resultado esperado (COSTA, ALVES, 2017). O autor, continua dizendo que o planejamento tributário é uma ferramenta gerencial com a intenção de proteger o processo empresarial para garantir alternativas legais que proporcionem a anulação, redução ou adiamento do débito fiscal.

Moreira (2003) descreve o conceito de elisão fiscal como mecanismo para adotar meios legais de diminuição das cargas tributárias. Piqueras (2010) complementa que o planejamento tributário que antecede o fato gerador, é denominado como Elisão fiscal, pois ocorre dentro dos limites da legalidade, diferente da Evasão Fiscal, que de acordo com Fabretti (2014) procede da prática ilegal, normalmente realizada após a execução do fato gerador.

2.2 Simples Nacional

A LC nº 123/2006 que instituiu o Simples Nacional ou Super Simples, criou um novo regime tributário, com finalidade de simplificar, estabelecendo normas gerais relacionadas com tratamento desigual e favorecendo as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, no âmbito do poder da União, diante dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

O Simples Nacional contém seis tributos Federais, sendo eles: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ); Programa de Integração Social (PIS); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Contribuição Patronal Previdenciária (CPP). Um tributo Estadual que é o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e, um tributo Municipal, o Imposto Sobre Serviços (ISS). Sendo capaz de unificar todos os tributos em um mesmo sistema de arrecadação, como um microssistema apropriado as empresas de pequeno porte, caso determine optar pelo mesmo sistema, conclui Costa (2010).

Dentre as vantagens do Simples Nacional, uma delas é a menor tributação com relação a outros regimes tributáveis que simplificam o pagamento de tributos por via única através do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS) segundo Costa (2010).

O Art. 13 da LC nº 123/2006 impõe o recolhimento mensal, perante documento único sobre arrecadação, incluindo diretamente sobre a receita bruta auferida no mês ao contribuinte, pela aplicação de alíquotas diferenciadas e progressivas, com o faturamento bruto acumulado por 12 meses

Conforme a LC nº 123/2006, as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte se define como sociedades empresárias, sociedades simples, Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI), que sejam adequadamente registradas em órgãos responsáveis - Junta Comercial e/ou Cartórios de Registro Civil de Pessoa Jurídica (BRASIL, 2006). As empresas só poderão ser definidas como microempresa, se a receita bruta anual for igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (BRASIL, 2016).

Dada a aplicação do limite da receita bruta para a definição associada ao ME e EPP no final do ano-calendário, no início de cada atividade, nas proporções ao número dos meses entre cada começo das atividades, consideradas as frações de meses como um mês inteiro. (BRASIL, 2016). O Simples Nacional não é a criação de um novo tributo, mas sim, a regularização dos aperfeiçoamentos de tributos de uma forma simplificados. Tendo não só como objetivo a redução dos tributos para micro e pequenas empresas, mas como forma de uma simplificação das obrigações acessórias, trazendo acesso ao crédito, a tecnologia, e por fim, o associativismo nas regras de inclusão, descreve Lima e Resende (2012).

2.3 PIS e COFINS - Tributação Monofásica

Conforme relata Junior (2009), o PIS e a COFINS possuem origens distintas, sendo o PIS instituído pela LC nº 07/1970, que teve por finalidade promover a integração do empregado e o desenvolvimento das empresas. Em seguida vieram as Leis nº 9.715 e 9.718 de 1998, até a chegada da então Lei nº 10.637/2002 que possibilitou uma mudança significativa por ter instituído o regime de não cumulatividade que vigora até os dias atuais.

Portanto, a COFINS foi instituída pela LC nº 70/1991, e sofreu desde a sua criação várias alterações trazidas principalmente pela Lei nº 9.718/ 1998, pela Medida Provisória nº 2.158-35/ 2001 e pela Lei nº 10.833/ 2003. Sendo esta última responsável pela unificação das bases de cálculo do PIS e da COFINS além de instituir o regime de não cumulatividade.

Segundo Coutinho (2014) às contribuições para o PIS e a COFINS deu tratamento diferenciado a produtos e não a setores da economia, tornando-os complexos quanto ao seu acompanhamento do que é tributado ou não, possuindo duas sistemáticas de apuração uma cumulativa e outra não cumulativa, sendo segmentados por produtos tributados como monofásicos, substituição tributária e, em alguns casos, os que são tributados por cada operação de venda. A incidência Monofásica do PIS e COFINS, segundo Gallo e Pereira (2012), possui certa similaridade com a substituição tributária, mas este afirma que não são iguais, pois, a substituição tributária tem o seu valor pertencente aos elos seguintes da cadeia produtiva sendo destacado em nota fiscal e adicionado o seu total ao elo seguinte. Já no regime monofásico, a incidência refere-se somente a um elo da cadeia sobre

a qual recai. Não sendo cobrado do elo seguinte da cadeia e nem mesmo destacado em nota fiscal.

Tendo por base as leis que tratam da tributação monofásica de PIS e da COFINS, Bergamini et al., (2017) nos mostra os principais produtos beneficiados por tal tributação. Atendo-nos a Lei nº. 10.147/2000, objeto deste estudo, de acordo com as alíneas “a” e “b” do inciso I do artigo 1º, relaciona as alíquotas majoradas aplicáveis que variam de acordo com o produto, sendo a venda dos produtos relacionados pela Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM) conforme Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, sujeitos a redução a zero das alíquotas de PIS e COFINS, nos termos do artigo 2º da Lei nº. 10.147/2000. Esta lei se estende às regras específicas da Lei Complementar nº. 123/2006 que trata das empresas optantes pelo Simples Nacional.

Conforme estudo realizado por Antunes (2010), foi analisado em uma empresa do ramo farmacêutico que era optante pelo lucro presumido, e que era tributada pelo PIS e a COFINS sobre o total da receita bruta, sem considerar a alíquota zero para os produtos com cobrança monofásica. Após a troca da empresa prestadora de serviços contábeis foi feito um planejamento tributário com base no ano corrente de 2009 e constatou que 41,45% do faturamento da empresa enquadrava-se nos produtos monofásicos, que em regra não são tributáveis pelo PIS e a COFINS. Portanto, este mesmo percentual corresponde a um aumento da despesa, pois se refere a valores pagos indevidamente de PIS e COFINS monofásicos, observando assim a relevância da adequação das normas tributárias para uma redução dos tributos pagos pela empresa.

2.4 Contexto do Ramo Farmacêutico

Segundo Freitas (2006), o ramo varejista farmacêutico está em transformação contínua em um compasso superior do que nos tempos passados. O acréscimo da centralização da área, ampliação das redes e outros derivados de negócios, inovações como venda por telefone e plataformas online vem impulsionando e valorizando o setor farmacêutico.

A partir do ponto de vista do varejo, Camara, Lara e Sousa (2015) tem a concepção de que as responsabilidades das denominadas farmácias que eram pesquisa e distribuição dos medicamentos, criação e extração de matérias-primas e a produção de medicamentos, foram repassadas à indústria farmacêutica. Assim, as farmácias migraram de atividade, se dedicando a outras ações. Com isso, ainda contempla que no Brasil, a indústria não realizou incorporações relevantes na área farmacêutica e em ciência ao longo dos anos, mas ainda não ocasionando sua extinção, então surge um novo setor do ramo: as Drogarias (FILHO; CAPANEMA, 2010).

Assim, com dois segmentos no mesmo ramo, a Lei nº 5.991/1973 dispõe os limites e competência para os mesmos onde basicamente, Farmácia exerce manipulação e comércio de drogas, medicamentos gerais e derivados, e a Drograria exerce dispensação e comércio de drogas, insumos farmacêuticos e correlatos em suas embalagens originais.

3 METODOLOGIA

3.1 Caracterização da pesquisa

A realização deste estudo tem como base características citadas, onde a natureza de finalidade é aplicada. Sobre os objetivos se insere como uma pesquisa exploratória com uma abordagem qualitativa.

Tendo-se como método indutivo com procedimento de estudo de casos. De acordo com Prodanov e Freitas (2013) a pesquisa aplicada tem como objetivo a construção do conhecimento prático, com foco na resposta de temas específicos, envolvendo situações locais. Gil (2018) complementa que a pesquisa aplicada não tem como preocupação a formação de teorias, mas sim para uma realidade imediata. Onde a pesquisa é aplicada dentro do ramo farmacêutico devido à particularidade específica da tributação de PIS e COFINS no segmento de produtos vendidos.

Para Gil (2008) a pesquisa exploratória tem como maior finalidade criar, analisar e melhorar conceitos e ideias com foco na formulação de problemas mais específicos. O estudo das alíquotas monofásicas se enquadra como exploratória para esclarecer aos empresários e usuários sobre o assunto.

3.1 Amostra e coleta de dados

Para coleta de dados foi-se utilizado o estudo de caso, em uma farmácia estabelecida em Goiânia-GO, sendo constituída com natureza jurídica de sociedade limitada, com 2 sócios, e CNAE principal, 4771-7/01 - Comércio varejista de produtos farmacêuticos, sem manipulação de fórmulas.

A amostra levantada, tem como período proposto os anos de 2018 a 2020.

3.2 Procedimento da pesquisa

No procedimento de simulação utilizou-se a extração de dados dos arquivos XML de venda, onde por meio da extração de dados para planilha de Excel foi realizada a segregação das vendas por NCM, determinando a receita monofásica de cada período.

Com a devida segregação das receitas tributadas e monofásicas, coletou-se a informação de Receita Bruta dos 12 últimos meses no extrato do Simples Nacional para determinar a alíquota efetiva, que é determinada pela fórmula.

Com a simulação têm-se a comparação entre o tributado a ser recolhido de forma totalmente tributada e com a aplicação da segregação das receitas monofásicas, assim foi possível comparar o reflexo financeiro da utilização do regime monofásico de PIS e COFINS no Simples Nacional.

Para definição dos produtos com incidência monofásica, extraíram-se em uma tabela de Excel os NCM utilizados nos períodos, e preenchendo com sim ou não, para ser aplicado como parâmetro da segregação do período, conforme definidos no art. 1º da Lei nº 10.147/2000.

4 DISCUSSÃO, ANÁLISE E AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS

Em 2018, primeiro ano analisado, atentando-se a Lei nº 10.147/2000 que relaciona as alíquotas majoradas que são variadas de acordo com o produto que é relacionado pela Nomenclatura Comum do MERCOSUL(NCM), a empresa Alfa obteve o faturamento total de R\$ 3.299.475,66, utilizado como base de cálculo para incidência da tributação do simples nacional, onde o valor total recolhido no ano foi de R\$ 383.927,86.

Conforme tabela de simulação da segregação dos produtos com incidência monofásica, calculou-se que no ano de 2018, houve o pagamento a maior de R\$ 49.878,42, referente a tributação parametrizada incorretamente de PIS e COFINS. Se tal parâmetro estivesse correto, representaria uma economia tributária de 12,28% no ano.

Desta forma destaca-se a importância do conhecimento do profissional contábil, de modo a influenciar diretamente no resultado da empresa.

Tabela 1 - Dados coletados referentes ao ano de 2018

Período	Receita	RBT12	Aliq. Ef	Simples	Receita Monofásica	Valor pago a maior
jan/18	R\$ 231.064,87	R\$ 3.157.226,51	11,53%	R\$ 26.653,14	R\$ 203.337,09	R\$ 3.635,49
fev/18	R\$ 480.044,11	R\$ 3.299.475,66	11,65%	R\$ 55.944,94	R\$ 369.633,96	R\$ 6.677,03
mar/18	R\$ 266.799,60	R\$ 3.319.242,55	11,67%	R\$ 31.135,20	R\$ 226.779,66	R\$ 4.102,06
abr/18	R\$ 257.332,57	R\$ 3.097.676,81	11,48%	R\$ 29.546,31	R\$ 213.586,03	R\$ 3.801,13
mai/18	R\$ 245.063,15	R\$ 3.129.835,53	11,51%	R\$ 28.208,52	R\$ 198.501,15	R\$ 3.541,58
jun/18	R\$ 246.754,43	R\$ 3.140.896,26	11,52%	R\$ 28.427,44	R\$ 217.143,90	R\$ 3.877,50
jul/18	R\$ 252.136,78	R\$ 3.226.504,18	11,59%	R\$ 29.233,46	R\$ 214.316,26	R\$ 3.851,51
ago/18	R\$ 276.667,49	R\$ 3.283.021,72	11,64%	R\$ 32.206,49	R\$ 235.167,37	R\$ 4.243,20
set/18	R\$ 257.004,07	R\$ 3.352.152,94	11,70%	R\$ 30.058,43	R\$ 218.453,46	R\$ 3.960,20
out/18	R\$ 247.525,26	R\$ 3.391.467,56	11,73%	R\$ 29.024,55	R\$ 210.396,47	R\$ 3.823,98
nov/18	R\$ 267.846,72	R\$ 3.433.482,63	11,76%	R\$ 31.491,79	R\$ 227.669,71	R\$ 4.149,04
dez/18	R\$ 271.236,61	R\$ 3.487.722,06	11,80%	R\$ 31.997,60	R\$ 230.551,12	R\$ 4.215,68

Fonte: Elaborada pelos autores, 2021

A partir dos dados coletados no ano de 2019, ano em que foi identificado a maior receita, considerando o período de amostragem, totalizando R\$ 3.525.357,77, sendo equivalentes a 34% do faturamento da somatória dos 3 anos. Com isto é possível demonstrar que, a empresa obteve um desembolso desnecessário de R\$ 54.182,81 neste ano, pois dentro da guia de recolhimento foi considerado de forma indevida os impostos de PIS e COFINS que possuem incidência monofásica. Tal fato demonstra que um planejamento tributário é essencial para o comércio como um todo, em especial para o ramo farmacêutico, conforme RIBEIRO e PINTO (2014, p. 3).

A partir dos dados abaixo pode-se comprovar o quão esta tributação feita de forma incorreta pode impactar no valor total de recolhimento dos impostos:

O conhecimento do profissional contábil diante das interpretações das leis é fundamental para um bom desempenho econômico e fiscal da entidade, tendo em vista que a parametrização incorreta para fins de cálculo do imposto representou um prejuízo de 13%, valor este que saiu do caixa da empresa como um desembolso desnecessário.

Referente ao faturamento correspondente a 2020, o resultado foi de R\$ 3.462.843,80, sendo a base de cálculo do PIS e da COFINS equivalente a 33% do faturamento total dos 3 anos.

Logo o valor total da DAS no ano de 2020 sem a dedução dos produtos monofásicos foi de R\$ 408.774,23, sendo assim ao deixar de deduzir os produtos monofásicos a empresa pagou a maior, referente ao PIS e a COFINS, R\$ 53.856,00, sendo assim, que os profissionais da área contábil não estão considerando a Lei nº 10.147/2000, que também se estende as regras da LC nº 123/2006 que trata as empresas optantes pelo Simples Nacional, conforme demonstra a tabela 2.

Tabela 2 - Cálculo Simples Nacional – ano 2020

Período	Receita	RBT12	Aliq. Efet	Simples	Receita Monofásica	Valor pago a maior
jan/20	R\$ 252.443,75	R\$ 3.525.357,77	11,82%	R\$ 29.848,08	R\$ 214.577,19	R\$ 3.932,48
fev/20	R\$ 276.809,71	R\$ 3.526.969,76	11,82%	R\$ 32.732,16	R\$ 235.288,25	R\$ 4.312,46
mar/20	R\$ 321.624,05	R\$ 3.545.301,10	11,84%	R\$ 38.072,52	R\$ 273.380,44	R\$ 5.016,05
abr/20	R\$ 235.387,20	R\$ 3.567.966,83	11,85%	R\$ 27.900,98	R\$ 200.079,12	R\$ 3.675,95
mai/20	R\$ 244.156,80	R\$ 3.534.960,73	11,83%	R\$ 28.884,68	R\$ 207.533,28	R\$ 3.805,56
jun/20	R\$ 301.846,99	R\$ 3.448.446,46	11,77%	R\$ 35.522,64	R\$ 256.569,94	R\$ 4.680,11
jul/20	R\$ 368.270,77	R\$ 3.447.021,48	11,77%	R\$ 43.335,82	R\$ 313.030,15	R\$ 5.709,49
ago/20	R\$ 327.796,49	R\$ 3.494.024,25	11,80%	R\$ 38.684,73	R\$ 278.627,02	R\$ 5.096,71
set/20	R\$ 289.649,49	R\$ 3.505.838,63	11,81%	R\$ 34.207,22	R\$ 246.202,07	R\$ 4.506,80
out/20	R\$ 275.023,18	R\$ 3.496.468,98	11,80%	R\$ 32.461,52	R\$ 233.769,70	R\$ 4.276,81
nov/20	R\$ 279.697,82	R\$ 3.469.727,47	11,78%	R\$ 32.959,46	R\$ 237.743,15	R\$ 4.342,41
dez/20	R\$ 290.137,55	R\$ 3.457.761,73	11,78%	R\$ 34.164,41	R\$ 246.616,92	R\$ 4.501,16

Fonte: Elaborada pelos autores, 2021

O total pago do PIS e da COFINS é de R\$ 186.613,30. Lembrando que esse valor é o total das contribuições pagas indevidas nos últimos 3 anos. A economia que a empresa ALFA deixou de fazer, pela falta de planejamento tributário é de R\$ 157.917,23.

A partir do gráfico 1, a seguir, pode-se observar o valor total das receitas da Empresa Alfa antes e depois do levantamento das receitas de produtos monofásicos.

O total das receitas é de R\$ 10.287.677,23, enquanto que o total das receitas deduzindo os produtos monofásicos é de R\$ 1.582.169,72.

5 CONCLUSÃO

Este estudo possibilitou a análise da tributação monofásica de PIS e COFINS e como a mesma influenciou no desembolso de tributos de uma empresa optante pelo Simples Nacional operante no ramo farmacêutico situada no Estado de Goiás.

Conforme o objetivo desta pesquisa, qual seja, analisar a aplicação correta da tributação monofásica de PIS e COFINS e como ela reduz o desembolso desnecessário da carga tributária de uma empresa optante pelo regime unificado, tendo em vista que, a segregação e parametrização dos sistemas para geração da DAS feitos de forma incorretas resultaram no recolhimento a maior do tributo de forma indevida, sendo totalmente lícito às empresas se apropriarem desta redução tributária, para os itens que por Lei, são monofásicos.

Desta forma, a respeito da limitação no Planejamento Tributário de empresas do Simples Nacional, e a partir deste estudo, pode-se afirmar que estas organizações não possuem limitações para a elaboração de plano tributário, contudo o déficit está no não conhecimento das legislações de determinados profissionais da área contábil fiscal, para que estes apliquem de forma legal nestas entidades mecanismos para o não pagamento indevido de tributos.

Quanto as limitações ao desenvolvimento do artigo em questão se deram devido ao ser analisado apenas em uma empresa, podendo ocorrer resultados diferentes empresas diferentes.

Para aprimorar estudos na área deste artigo, tomando como base os estudos e resultados decorrentes desta pesquisa, temos como sugestões para a realização de novos estudos: Elaborar esta pesquisa em empresas que comercializem outros produtos com incidência monofásica de PIS e COFINS, para analisar a redução da carga tributária com a parametrização corretas destes itens; Dar continuidade nesta pesquisa em empresas no ramo de veículos, pneus, autopeças para verificar de forma quantitativa a economia tributária alcançada após a utilização da tributação monofásica de PIS e COFINS; Comparativo entre empresas do mesmo ramo, com a parametrização correta e incorreta do itens monofásicos.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, Leonardo et al. Planejamento Tributário: um estudo de caso do PIS e da COFINS apurados pela alíquota monofásica. 2010

Associação da Indústria Farmacêutica de Pesquisa. Guia 2020.

Bergamini, A., Pallaretti, F., Macedo, G., Lima, L., Magalhães, M., & Barros, M. (2017). Introdução. PIS e Cofins na teoria e na prática – Uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo (4ª ed., pp. 1170-1171). São Paulo: MP Editora.

BRASIL. Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006.

BRASIL. Lei Complementar n. 155, de 27 de outubro de 2016.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Camara, Erlon Campelo, Lara, José Edson, & Veloso, Cassia Veloso. (2015). Estratégias de orientação para o mercado no varejo farmacêutico: um estudo no Estado de Minas Gerais. Dissertação, Universidade de Salvador – UNIFACS, Salvador, Bahia, Brasil.

Centro de Gestão e Estudos Estratégicos. Competências para inovar na indústria farmacêutica brasileira. Brasília, DF: 2017. 126p.

COSTA, J. (2010). Tributação das microempresas e empresas de pequeno porte. Dissertação (Mestrado) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas, Programa de Pós-Graduação em Gestão Empresarial, Rio de Janeiro. 98f.

Coutinho, A. (2014). Como fazer o Planejamento Tributário. Planejamento Tributário na Prática (3ª ed., pp. 5). São Paulo: Atlas S.A.

COSTA, Rodrigo de Souza; DE SOUZA ALVES, Josenaldo. A importância do planejamento tributário das micro e pequenas empresas para o crescimento e desenvolvimento das cidades médias. GEOPAUTA, v. 1, n. 2, p. 16-30, 2017.

BNDES. Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social. Dinâmica e competitividade do setor farmacêutico.

FABRETTI, Láudio Camargo, Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis/ - 10. ed. - São Paulo: Atlas, 2014.

FILHO, Pedro Lins Palmeira.; CAPANEMA, Luciana Xavier de Lemos. A indústria farmacêutica nacional: desafios rumo à inserção global. In: ALÉM, A. C.; GIAMBIAGE, F. O BNDES em um Brasil em transição, Rio de Janeiro: BNDES, 2010, cap. 19.

Freitas, Marcos Antônio Costa. (2006). Estratégias empresariais do setor varejista de produtos farmacêuticos de Belo Horizonte. Dissertação, Faculdade de Ciências Econômicas - UFMG, Belo Horizonte, Minas Gerais, Brasil.

GIL, Antônio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. 6. ed. São Paulo- SP: Atlas 2008

JUNIOR, Victor José Tuma. (2009). Regimes de Tributação de PIS e COFINS – Aspectos dos Conceitos de Receita Tributável e Faturamento. Dissertação, Centro Universitário de Brasília – Uniceub. Brasília, Brasília, Brasil.

Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

Lei n. 10.147, de 21 de dezembro de 2000.

LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury Jose. A tributação da prestação de serviços contábeis: profissional liberal ou empresa—o que é melhor? Revista da Micro e Pequena Empresa, v. 6, n. 2, p. 4-27, 2012.

LUKIC, Melina Rocha. Planejamento Tributário. Fundação Getúlio Vargas.

MENDONÇA, Alzino Furtado de; ROCHA, Claudia Regina Ribeiro; NUNES, Heliane Prudente. Trabalhos Acadêmicos: planejamento, execução e avaliação. Goiânia: Faculdades Alves Farias, 2008.

MOREIRA, André Mendes. Elisão e Evasão Fiscal—limites ao planejamento tributário. Revista da associação brasileira de direito tributário, v. 21, p. 11-17, 2003.

PIQUERAS, Tatiana Madeira. Relação das diferenças entre o lucro contábil e o lucro tributável (book-tax differences) e gerenciamento de resultados no Brasil. 2010. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

POHLMANN, Marcelo Coletto. Contabilidade Tributária. Curitiba: IESDE Brasil S.A, 2010.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar. Método de trabalho científico: métodos e técnicas de pesquisa do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo-RS: Atlas 2013.

REIS, Luciano Gomes; GALLO, Mauro Fernando; PEREIRA, Carlos Alberto. Manual de contabilização de tributos e contribuições sociais. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

RIBEIRO, Osni Moura; PINTO, Mauro Aparecido. Introdução a Contabilidade Tributária. 2. ed. São Paulo, Saraiva, 2014.

Simples Nacional. Disponível em : <http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional>. Acesso em: 18 de abr.2021.

Sindicato da Indústria de Produtos Farmacêuticos. Mercado Farmacêutico no Brasil, 2021. Disponível em: <https://sdvadvogados.com.br/wp-content/uploads/2021/03/setor-industrial-farmaceutico-Sindusfarma-SDVAdvogados.pdf>. Acesso em: 17 de abr. 2021.

CAPÍTULO 9

VALUE RELEVANCE DO DISCLOSURE VOLUNTÁRIO SOBRE O RISCO DAS EMPRESAS LISTADAS NO NOVO MERCADO DA B3.

Ábya Alves Justino Barbosa
Jéssika Vieira dos Reis
Paulo Ernani Matos Resende
Ramon Fernandes de Oliveira
Nabila Cordeiro da Silva Paiva

Resumo: A contabilidade desempenha um papel crucial no que se refere ao conceito de geração e sobretudo, comunicação da riqueza nas empresas, pois o principal motivo para que a informação contábil seja ocorra é sobretudo com o intuito de facilitar a tomada de decisão. Neste contexto, se afirma que no âmbito contábil, o Disclosure tem por intenção expor as informações sobre os riscos e sobretudo, procurar evidenciar as práticas que foram adotadas para essa gestão. Dessa forma, se afirma que este estudo se estruturou por meio da seguinte problemática :Qual a influência do disclosure voluntário sobre o risco no vale relevância das empresas brasileiras do novo mercado da B3? O objetivo, por sua vez, se pautou em analisar a influência do discurso voluntário sobre o risco no valor das empresas brasileiras do novo mercado da B3. Este trabalho consiste em uma pesquisa de natureza básica, cuja abordagem é qualitativa, que tem objetivos descritivos e apresenta procedimento bibliográfico documental, pois, serão realizados conceitos teóricos do tema abordado por meio da leitura de textos, artigos, monografias, bem como a análise dos relatórios no período de 2019 a 2020 das 189 empresas listadas no novo mercado da B3, para que se obtenha o disclosure sobre os riscos dessas organizações.

Palavras-Chave: Disclosure. Value relevance. Novo mercado da B3.

1 INTRODUÇÃO

Um dos objetivos da contabilidade é a divulgação das demonstrações contábeis, que são informações úteis a seus usuários, atingidos através dessas divulgações (IUDÍCIBUS, 2000). Poderão fazer inferências sobre o desempenho e perspectivas futuras da companhia, tomando decisões de investimento em determinado empreendimento (LANZANA, 2004). Tais divulgações são consideradas como disclosure, podendo ser obrigatórias ou voluntárias (YAMAMOTO; SALOTTI, 2006), onde historicamente as empresas brasileiras se atentam somente para as obrigatórias, ou seja, as exigidas pela legislação (MAFRA; NESS JR., 2002; PONTE; OLIVEIRA, 2004).

Disclosure voluntário tende a expor maior transparência sobre as atividades da empresa, tornando-se interessante na medida em que fornece dados como um todo (DYE, 2001), e proporcionando confiabilidade sobre as informações, permitindo aos investidores tomarem decisões de forma assertiva e com melhor aproveitamento das oportunidades de negócio (FERNANDES; SOUZA; FARIA, 2010). Constituem-se de parte essencial das demonstrações financeiras, as informações acerca do risco que as empresas devem divulgar (SEMPER e BELTÁN, 2014; ZREIK e LOUICHI,

2017) em que mitigar o risco é amenizar os impactos e qualquer falha nos processos da entidade, permitindo analisar a relevância dessas informações e determinar o seu valor, ou seja, value relevance - que por sua vez é definido pela capacidade de capturar ou resumir informações que afetam os valores das ações (FRANCIS; SCHIPPER, 1999). Disclosure do risco tem como intuito expor as informações sobre os riscos e evidenciar as práticas que foram adotadas para essa gestão, permitindo os stakeholders avaliarem os possíveis impactos na empresa, assim como suas posições futuras na empresa (WOODS; DOWD; HUMPHREY, 2004; DOBLER, 2005).

Diante disso surge o questionamento: Qual a influência do disclosure voluntário sobre o risco no value relevance das empresas brasileiras do novo mercado da B3? Espera-se que no decorrer dessa pesquisa, possa ser respondida tal questão e assim esclarecer o poder de divulgação em uma entidade, baseados nos dados obtidos em pesquisas anteriores e das empresas constituídas. Onde o objetivo é analisar a influência do disclosure voluntário sobre o risco no value relevance das empresas brasileiras do novo mercado da B3.

Essa pesquisa contribui sobre o assunto abordado, utilizando diversos autores como referência teórica. Visando partilhar com os usuários, a viabilidade do objetivo que pode ser ressaltado como viável ou não, assim como compartilhar com a literatura nacional o entendimento sobre a disclosure do risco para as decisões. Onde Malacrida e Yamamoto (2006) afirmam que a valorização do capital ao ser completa e clara, possibilita maior confiança nas tomadas de decisões.

Propondo-se de uma análise das empresas no novo mercado da B3 para esclarecer que a redução da assimetria informacional entre gestores e investidores gera uma organização mais qualitativa entre os agentes econômicos do mercado (SALOTTI; YAMAMOTO, 2005; VERRECCHIA, 2001). Justifica-se então, sendo uma exposição do disclosure do risco, como fonte de informações que podem servir como críticas para a valorização das entidades, onde por sua vez podem ter impactos nos resultados que forçam o procedimento de gestão dos riscos e suas divulgações, permitindo melhor mensuração do valor do negócio (KIMURA E PEREIRA, 2005).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Gestão de risco

Risco é uma palavra derivada da linguagem italiana “risicare”, pode ser definido como uma oportunidade de um acontecimento adverso que seja capaz de lesar negativamente a competência de uma organização de almejar os seus propósitos (RUPPENTHAL, 2013). O risco pode ser interpretado como perigo ou a chance de acontecer algo a empresa (VESELY, 1984). Que pode ser definido como a variabilidade de resultados que podem impactar em todo o patrimônio (JORISON, 2003)

Standards Austrália (2004) define risco como a oportunidade de alguma coisa acontecer provocando um resultado sobre suas finalidades, da mesma maneira essa norma determina o gerenciamento e/ou gestão de risco como competência, métodos

e organizações voltados para a realização de possibilidades e administração de objetivos diversos.

E para que esses propósitos e objetivos sejam almeçados, faz-se necessária a identificação, mensuração e controle dos riscos aos quais a empresa pode estar sujeita (SILVEIRA, 2007). Assim como o envolvimento de ferramentas, processos e técnicas sistemáticas com o intuito de identificar e analisar os riscos que por sua vez é considerado como gestão de risco (SHENHAR E DVIR, 2010).

A gestão de risco deve ser analisada como um método utilizado pela empresa com a intenção de conhecer âmbito operacional, marcando a escassez e quais serão as obrigações a serem concluídas (MARUYAMA; FREITAS, 2016). A organização tem a necessidade de incluir um sistema de controle interno, garantindo que esses sistemas contribuam para que os gestores possam monitorar e controlar com eficiência e eficácia todo o desenvolvimento de suas ações, evitando danos e formando a gestão de riscos (CARMONA; PEREIRA; SANTOS, 2010).

Independentemente da área de atuação dos negócios, as empresas precisam observar sobre os riscos que as mesmas podem ser sujeitadas e podem afetar a sequência das atividades funcionais, obtendo efeitos negativos vinculados a má gestão, modificações de governo e legislações, e possíveis mudanças no quadro financeiro do país (MORAES; SEGURA; IMONIANA, 2018). As atividades coordenadas é uma das maneiras de se definir gestão de risco, o objetivo principal é gerenciar e controlar as ameaças de uma organização, utilizando recursos humanos e materiais para que os riscos sejam tratados ou amenizados. Esse tipo de estratégia é parte dos processos empresariais envolvendo um olhar preventivo de possíveis situações que podem ser vivenciadas ou de riscos que acontece de repente (CRUZ; LIMA, 2010, COSTA, 2017).

Os investidores têm como componente a divulgação de risco, que é de extrema importância devido ao disclosure oferecer essas informações de forma direta sobre um determinado risco empresarial, bem como auxílio na tomada de decisão de seus investidores, por terem opiniões contraditórias, levam a uma solução de alta qualidade. Quanto melhores as informações obtidas, maiores serão as vantagens alcançadas pelos investidores (UMBELINO, 2018). Adequando a essas informações, em 2015 foi exigido que algumas companhias abertas apresentassem formalmente uma política de gestão de risco e controle interno das organizações, de uma forma especial no disclosure das informações. Á vista dessa exigência, foram instruídos pela CVM nº 552/14 em seus anexos, sobre as informações a serem divulgadas, entre elas estão os formulários de referência, documentos periódicos enviados pelas companhias, informações jurídicas, entre outras (COSTA, 2017).

2.2 Teoria do *Disclosure*

As bases dos conceitos sobre disclosure iniciou-se a partir das teorias e estudos realizados por Verrecchia (1983), onde este afirma que não há teoria que abranja e seja sólida o suficiente para integrar os estudos do disclosure, e Dye (1985), que por sua vez contra- argumenta dizendo que a teoria da divulgação já se encontra em um estágio avançado, considerada por ele como desenvolvida.

Disclosure é a informação qualitativa ou quantitativa divulgada por meio de canais formais e/ou informais com objetivo de auxiliar os usuários quanto às suas decisões sobre os riscos e oportunidades que a entidade pode oferecer (YAMAMOTO; SALOTTI, 2006). É a ligação dos objetivos da contabilidade ao garantir informações para diversos tipos de usuários (LUDÍCUBUS, 2006). Já para, Aquino e Santana (1992), é a relação entre os princípios e os objetivos da contabilidade, compondo-se no meio ao qual consiga alcançar seus resultados.

Verrecchia (2001), categorizou o disclosure em três grupos, sendo eles: Associação, que examina as divulgações sobre as ações cumulativas dos indivíduos e dos investidores durante a divulgação, a Eficiência que seleciona qual divulgação será usada na falta do conhecimento prévio da informação, e o Julgamento que analisa o poder que os gestores exercem com relação às decisões de *Disclosure*.

Se o objetivo é passar informação, a abordagem mais inteligente será aquela abrangente e didática, de forma que seu conteúdo seja compreendido e aproveitado, sempre que possível beneficiando a empresa em sua tomada de decisão, os investidores e gestores fazem uso de várias procedências informativas para as hipóteses do futuro da organização, podendo considerar que uma grande dimensão informacional reduz as dúvidas associadas aos investimentos empresariais (LUCENA; SIQUEIRA, 2020).

Stakeholders exigem informações que estão nos relatórios e são definidos pelas adversidades que possam trazer qualquer risco de influenciar e/ou trazer impactos no futuro (LINSLEY e SHRIVES, 2006), que podem refletir no esperado retorno que é derivado das decisões de investimento (ROSS; WESTERFIELD; JAFFE, 2013).

Souza e Almeida (2017) analisaram os fatores relacionados com o nível de disclosure das companhias brasileiras de capital aberto, no período de 2015 sobre 49 empresas existentes na carteira Ibovespa. Como resultado identificou que a relação internacional e o disclosure foram positivas, relação negativa entre alavancagem e o nível de divulgação e uma relação negativa e significativa entre a rentabilidade e os níveis de divulgação. Silva e Souza (2021) analisaram informações relativas à gestão de risco e controle interno evidenciadas pelas empresas do setor de comunicação listadas na BM&FBovespa, no ano de 2019. Como resultado evidenciaram que as empresas a gestão de risco, notas explicativas e controle interno, mas não foi identificado nenhuma empresa que tenha divulgado informações referentes ao quadro e responsabilidade de controle interno.

2.3 Relevância do *disclosure* sobre o risco.

A relevância informacional concedida à divulgação das informações sobre os riscos relacionados à empresa e a exposição a respeito da existência de gestão de risco. Então é esperado que o disclosure tenha relevância para os investidores, visto que indica o tamanho das perdas possíveis e viáveis da firma. No qual da mesma forma evidencia o empenho da gestão para amenizar os resultados negativos (JORION, 2002; LIM; TAN, 2007).

As empresas que decidem em não fazer a divulgação das informações têm um risco mais elevado do que as empresas que divulgam, pois, essa falta de dados pode levar a empresa a perder fundos e possíveis investimentos, podendo esse possível risco ser mais elevado na presença do *disclosure* de risco obrigatório do que no *disclosure* de risco voluntário (UMBELINO, 2018).

O comercio brasileiro é um espaço favorável para observar, visto que entende a economia em crescimento, definida pelo ambiente de baixa proteção legal dos gestores que se encontram expostos a possibilidades de desapropriação (TERRA; LIMA, 2006). A divulgação das informações tem grande relevância em relação aos fatores de risco e a gestão das origens de risco para as tomadas de decisão nas firmas (ALVES; MATIAS, 2014; LINSLEY, SHRIVES, 2006; SILVA et al., 2015).

Em uma tomada de decisão os investidores e gestores fazem uso de várias procedências informativas para as hipóteses do futuro da organização, podendo considerar que uma grande dimensão informacional reduz as dúvidas associadas aos investimentos empresariais. (PEREIRA, TAVARES, 2018; MURCIA SOUZA, DILL, COSTA JR., 2010). Uma das informações considerada importante para os investidores, é a informação sobre o risco, já que o risco ele faz parte de toda uma rotina organizacional, está vigente em todas as empresas não importa o tamanho ou setor que elas atuam (FERNANDES, SOUZA, FARIA, 2010; KLANN, KREUZBERG, BECK, 2014).

Moumen et al., (2015) cita que disclosure de risco se torna necessário pois ele tem a capacidade de diminuir a assimetria informacional presente sobre as indecisões e as possibilidades relacionadas a empresa, assim como pode reduzir o risco percebido, pois proporciona uma maior apreciação do desempenho futuro da organização. Portanto quando a organização escolhe por uma direção de disclosure mais extensa ou menos restrita, o administrador terá de suportar maior controle dos componentes internos e externos conquistadas no negócio (CHUNG et al., 2015). Consequentemente as empresas com elevado porte terias mais motivos diminuir a desigualdade informacional, além de acalmar os riscos da seleção inversa, onde impediria um abatimento no valor das empresas (CHEN, CHENG, GONG, TAN, 2014).

Melo e Leitão (2018) analisaram o disclosure dos riscos operacionais, através dos relatórios de risco das instituições bancárias que estão listadas na BM&FBovespa, nos períodos de 2014 e 2015. Os resultados revelaram que as instituições bancárias brasileiras guardam aderência com as recomendações do Comitê da Basileia. Contudo o grupo da amostra em comparação com outros não apresentam melhor transparência para a divulgação do risco.

Passos et. al (2017) analisaram a relação entre o nível de evidenciação dos fatores de risco de mercado e o custo de capital das empresas participantes do Novo Mercado da BM&FBovespa, no ano de 2014. Com isso concluíram que o nível de *disclosure* dos riscos de mercado das empresas possui relação positiva com o custo de capital de terceiros e não foi encontrada relação entre o nível de *disclosure* e o custo de capital identificando pouca maturidade do mercado de capitais ao lidar com os direcionadores da Teoria da Divulgação. Lucena e Siqueira (2020), analisaram no

período entre 2012-2014, a existência de value- relevance na divulgação de informações relativas aos fatores e estruturas de gestão de risco. Como resultado obtiveram as confirmações que o disclosure de informações é pertinente para avaliação das empresas, podendo afetar a compreensão dos investidores ao efetivarem as estimativas sobre retornos futuros (LUCENA; SIQUEIRA, 2020).

3 METODOLOGIA

3.1 Caracterização da Pesquisa e Coleta de Dados

Esta pesquisa é descrita com uma abordagem quantitativa que conforme Diehl (2004) cita, é utilizada como uma forma de mensurar e avaliar os dados, usando técnicas estatísticas, para obter efeitos que impeçam alterações de pesquisas e interpretação, permitindo uma grande chance de segurança.

Esse trabalho segue uma finalidade de natureza aplicada, segundo Gil (2010) esse método foi apontado pela Adelaide University onde essa natureza é definida por ser usada para obter conhecimentos e experiências desejando uma finalidade de um cenário escolhido. Essa natureza é bastante abrangente pois é dedicada em solucionar os problemas.

O objetivo da pesquisa é descritivo, que por sua vez tem o intuito de expor os fenômenos, acontecimentos e particularidades que possam ser analisados em várias situações (SAMPIERI et. al, 2013). Assim como realizar amostragem das coletas de dados, enunciando então as hipóteses e variáveis sobre as análises e as interpretações dos dados (LAKATOS, 2003) Será analisado relatórios das empresas listadas no novo mercado da B3, para que se obtenha o disclosure sobre os riscos dessas organizações, analisando os dados referente aos anos de 2019 e 2020. Contudo não obrigatoriamente deverá ter explicações sobre determinados fenômenos descritos, mas lembrando que a pesquisa servirá de base para tais esclarecimentos (VIEIRA, 2002).

Nessa pesquisa utilizou-se vários materiais elaborados por diversos autores, tendo a características de uma pesquisa bibliográfica e documental que é caracterizada por usar relatórios que não sofreram uma visão analítica ou que podem de certa forma sofrer uma reelaboração ajustada com os artigos de pesquisa (GIL, 2008)

O uso desses arquivos para as pesquisas tem uma fonte rica de informações podendo ser empregada em muitas áreas, uma dessas áreas é a de ciência social (SÁ-SILVA; ALMEIDA; GUINDANI, 2009).

3.2 Coleta e Amostra de Dados

A população da pesquisa é composta pelas companhias do mercado de capitais listadas na B3 no segmento de listagem do novo mercado. A amostra da pesquisa pode ser classificada como intencional. Richardson (1999) expõe que neste tipo de amostra os elementos que formam a amostra relacionam-se intencionalmente de acordo com certas características estabelecidas pelo pesquisador.

A amostra final compreende 198 empresas listadas no novo mercado da B3. Desse modo, da população da pesquisa foram excluídas dessas amostras 21 empresas do setor financeiro, tal fato se deve que estas companhias possuem características e regulações próprias, divergentes do modelo societário, o que prejudicaria a análise a ser realizada (REIS; RIGO; FARINON, 2020).

A amostra da pesquisa está distribuída nos seguintes seguimentos da B3: bens industriais, consumos cíclicos, consumo não cíclico, comunicações, tecnologia de informação, materiais básicos, petróleo gás e biocombustíveis, saúde e utilidade pública.

A escolha por companhias listadas no Novo Mercado se deve porque este segmento que conduz as empresas ao mais elevado padrão de governança corporativa. A pesquisa é compreendida pelo período de um ano, sendo as informações necessárias para concepção da pesquisa terem como data base 31/12/2021.

Para tanto, após a coleta dos dados dos seguimentos dos setores pesquisados, será empregada a técnica de Análise de Conteúdo de Bardin (2004, 2010, 2011), visto que na concepção dessa autora essa prática possui como intuito analisar o que foi dito através de uma investigação de modo a construir a apresentação das concepções em relação ao objeto de estudo.

Nessa perspectiva, convém salientar que a análise do conteúdo, as categorias são vistas como rubricas, ou como sendo classes as quais agrupam determinados elementos que reúnem características normais. Dessa forma, segundo Bardin (2010, p.4), no processo de escolha de categorias se adotam os critérios os quais se dividem em “semântico (temas), sintático (verbos, adjetivos e pronomes), léxico (sentido e significado das palavras – antônimo ou sinônimo) e expressivo (variações na linguagem e na escrita)”.

Desse modo, de acordo com Bardin (2010), o processo relacionado a análise de conteúdos permite que ocorra a junção de um número extremamente significativo no que se refere as informações que são organizadas em duas etapas: a primeira é inventário, neste se isola os elementos comuns. O segundo é a classificação em que se pode vir a dividir os elementos que se impõem em uma determinada organização.

Diante disso, conforme a perspectiva de Bardin (2010), a análise de conteúdo é entendida como sendo uma técnica metodológica a qual pode ser aplicada por meio de discursos diversos que possua diferentes formas de comunicação. Nesta análise, o pesquisador/a visa compreender as características, reais das estruturas, bem como dos modelos que se encontram por trás, das diferentes mensagens.

Bardin (2010) comenta que na utilização da análise de conteúdo existem três fases cruciais tais como: a Pré-Análise, a exploração do material, o tratamento dos diferentes resultados e por último, a inferência e a interpretação.

A Pré-Análise, conforme essa autora consiste na primeira etapa da organização da Análise de Conteúdo, porque é através dela que o pesquisador pode organizar o material que será útil à sua pesquisa. Em relação a exploração do material, ela tem como finalidade a categorização, bem como a codificação no estudo. Na terceira fase, é a “operação lógica, pela qual se admite uma proposição

em virtude da sua ligação com outras proposições já aceitas como verdadeiras” (BARDIN, 2010, p. 41).

Assim, partir da amostra selecionada, o primeiro passo para execução do objetivo da pesquisa consiste na avaliação do nível de disclosure voluntário das empresas selecionadas. Para isso, se utilizará a técnica da análise de conteúdo. Beretta e Bozzolan (2007) relata que esse método é o mais utilizado nos estudos sobre disclosure, pois fornece credibilidade e inferência para análise de acordo com determinado contexto. Essa técnica tem como objetivo estudar de maneira rigorosa e sistemática a natureza das mensagens (KRIPPENDORFF, 1990).

A pesquisa trata-se de disclosure voluntário, portanto, nesta pesquisa a análise de conteúdo será realizada em relatórios que não existam um padrão legal de cumprimento, mas relatórios que são divulgados pelas companhias de forma não obrigatória. Os documentos a serem analisados são: Relatório da Administração, Relato Integrado, Relatório de Sustentabilidade e Relatório Anual.

Na legislação brasileira, o Relatório da Administração é o relatório obrigatório para todas as empresas de capital aberta, mas, que atualmente não apresenta um padrão de conteúdo, os demais relatórios ou a empresa divulga de forma voluntária, ou algumas agências que regulam as atividades de determinados setores determinam a obrigatoriedade, para estes casos, será retirado da amostra as empresas que possuem como obrigatoriedade a entrega de tais relatórios.

A partir da análise de conteúdo, será realizado um checklist com as informações sobre os riscos que foram apresentados pela companhia, após o checklist elaborado será verificado o value relevance de tal informação para o mercado de capitais. Posteriormente, os resultados serão analisados comparando empresas do mesmo setor e por grupo de setores.

3.3 Modelo econométrico

Será utilizado a modelagem de Value Relevance proposta por Collins, Maydew e Weiss (1997), baseada no modelo de Ohlson (1995), para analisar a relevância do disclosure dos fatores de risco, o uso do modelo se justifica por ser um dos modelos mais comuns nas pesquisas e estudos sobre o tema (DANI; SANTOS; FILHO; KLANN; 2017). O modelo pode ser descrito conforme apresentado abaixo na equação 1.

$$P_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 LA_{it} + \alpha_2 PA_{it} + \alpha_3 InfRisco_{it} + \varepsilon_{it}$$

Onde:

P_{it} : representa o preço por ação da empresa i no período t.

LA_{it} : representa o lucro líquido por ação da empresa i no período t,

PA_{it} : representa o patrimônio líquido por ação da empresa i no período t.

$InfRisco_{it}$: representa o *disclosure* voluntário do risco da empresa i no período t.

ε_{it} : representa o termo de erro da regressão.

Nos estudos sobre a value relevance tende a ser explorado as condutas do mercado de capitais no momento em que novos dados são expostos. Geralmente essas considerações são realizadas por método de regressão múltipla e linear, no qual o preço das ações é uma variável dependente, e sendo consideradas variáveis independentes temos o LLPA e PLPA. Sendo obtidos por uma definição do coeficiente definido pela regressão a fim de mensurar a importância de suas informações.

Para obter as variáveis de lucro líquido por ação, preço líquido por ação, aplicamos uma planilha de base no qual colocamos todos os dados que se encontravam no site da BM&FBovespa. Com o intuito de alcançar o objetivo atualmente é disponibilizado no mercado algumas ferramentas para análise de conteúdo, sendo um deles o software de ampla utilização, conhecido por Atlas Ti, no qual permite a descoberta de fatos complexos cujo tratamento de dados não seria detectável manualmente com uma simples leitura de texto.

O Atlas Ti é uma ferramenta que tem como seu principal objetivo ajudar o pesquisador a registrar, organizar e acompanhar os registros efetuados, sendo possível analisar e gerenciar diversos tipos de documentos, permitindo que o pesquisador tenha o controle dos seus dados, estabelecendo padrões, temas e facilitando a codificação.

Segundo Bardin (2010) a análise de dados apresenta as seguintes fases pré-análise, exploração do material e tratamento dos resultados e interpretações, nas quais associadas ao uso do Software Atlas Ti consiste em preparação de matérias, codificação dos documentos, contagem de palavras etc.

Diante disso utilizamos o programa Stata que é um pacote estatístico/econométrico utilizado para lidar com grandes bases de dados, capaz de processar e produzir gráficos de qualidade para publicações em trabalhos científicos/acadêmicos fazendo com que dados individuais formem dados agregados.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção são evidenciadas as análises e estatísticas descritivas das variáveis que compõem o conjunto de dados desta pesquisa. São apresentadas as medidas de resumo e de variabilidade dos dados e as tabelas das variáveis e dos resultados.

Além disso, são evidenciados os modelos econométricos de Efeitos Aleatórios e Mínimos Quadrados Generalizados (GLS) estimados para os dados deste estudo, conjuntamente com os respectivos testes de validação da abordagem econométrica utilizada para tratamento dos dados.

A primeira etapa consistiu na extração via site das companhias dos relatórios não obrigatórios, de uma população de 176 empresas utilizadas do novo mercado da B3, somente 85 apresentaram algum dos relatórios pesquisados.

Dessa amostra, foram identificados um total de 89 relatórios, contudo somente 77 apresentavam informações sobre os riscos, e os demais não apresentavam classificação dos mesmos. A partir disso foi utilizado o software ATLAS.ti, para uma

análise de conteúdo conjunta e dinamizada dos dados descritos nos relatórios para identificar a mensuração dos riscos descritos.

Obtendo então uma amostra total de 219 riscos identificáveis nos relatórios.

Verificou-se que os relatórios voluntários mais divulgados são os de sustentabilidade e com isso a maior parte das companhias apresentaram seus riscos por meio desse. Foram apresentados no total 216 riscos, sendo o relatório que teve menor apresentação de riscos foi o relatório

Administração está em desuso por parte das companhias, não tendo um padrão a ser seguido e sendo substituído pelo Relatório Anual ou pelos Relatórios de Sustentabilidade e Relato Integrado.

Como característica do Relatório de Sustentabilidade temos a iniciativa voluntária que uma empresa utiliza para informar e prestar contas à sociedade, sobre sua atuação e de suas práticas sustentáveis. Resumindo, é um importante instrumento de gestão e comunicação já o Relatório da Administração que teve um menor número de evidenciação, nos traz informações detalhadas sobre a atuação da empresa tendo como finalidade prestar esclarecimentos sobre a atividade e planos futuros a todos os relacionados à companhia.

A tabela 1 apresenta que o risco mais evidenciado é o risco ambiental.

Tabela 1 - Totais de riscos identificados por relatório

Riscos	R. Administração	R. Anual	R. Integrado	R. Sustentabilidade
Crédito	5	3	6	10
Estratégico	3	9	6	17
Imagem	2	3	3	8
Ambiental	6	13	9	40
Conformidade	6	5	3	6
Cambial	1	1	2	5
Mercado	5	6	7	14
Legais	1	3	4	7
TOTAL	29	43	40	107

Fonte: Elaborado pelos autores

O Risco Ambiental é apresentado na literatura em que segundo Egler (1996) foi metodizado inicialmente por Talbot Page em 1978, quando este destacou a visão tradicional da noção de poluição da noção de risco, tendo origem no setor de energia nuclear. sendo relacionado a associação entre os riscos naturais e os riscos decorrentes de processos naturais agravados pela atividade humana e a sua ocupação de território (VEYRET e MESCHINET de RICHEMOND, 2007, p. 63).

Já o Risco Cambial foi apresentado com a menor evidenciação. Esse risco consiste na incerteza perante o valor da moeda como resultado das oscilações da taxa de câmbio, considerado como a variabilidade dos valores dos ativos, passivos

ou rendimentos em termos reais, como resultado das variações do câmbio (ADLER, DUMAS, 1984).

4.1 Estatística Descritiva

O preço da ação apresenta valor médio de R\$ 20,59 seguido por lucro líquido por ação de R\$ 0,74 e patrimônio líquido por ação de R\$9,52. As empresas que menos evidenciaram fatores de risco, apresentaram um total de 0, e as que mais evidenciaram apresentaram um total de 10. Com desvio padrão de 2,30 para mais ou para menos em relação à média.

As variáveis que integram a amostra salientam uma variabilidade em relação aos seus valores médios, o que é percebido por meio do coeficiente de variação atrelado a cada variável analisada. Com isso conclui-se que as empresas que compõem a amostra apresentam acentuada variabilidade em relação aos indicadores utilizados, que se explica pelos diferentes portes de cada empresa, determinando a existência de heterogeneidade dos dados inerentes às instituições em análise.

4.2 Estatística Econométrica

Após a apresentação da equação (1) e a coleta de dados das empresas referentes ao período 2020, a equação foi processada através da regressão proposta por Collins, Maydew e Weiss (1997), baseada no modelo de Ohlson (1995). Permitindo a mitigação das possíveis correlações e o Value Relevance das empresas do novo mercado.

De acordo com Fávero (2017) o “coeficiente de correlação de Pearson (p) é uma medida que varia entre -1 e 1. Por meio do sinal, é possível verificar o tipo de relação linear entre as duas variáveis analisadas (direção em que a variável Y aumenta ou diminui em função da variação de X); quanto mais próximo dos valores extremos, mais forte é a correlação entre elas.”

Logo, se (p) for positivo terá relação diretamente proporcional e se for negativo terá relação inversa e se for nulo não existirá correlação entre as variáveis. Sendo assim o coeficiente de correlação de Pearson (p) pode ser calculado como a razão entre a covariância de duas variáveis e o produto dos desvios-padrão (S) de cada uma delas

Com isso foi utilizado o programa STATA para auxiliar no cálculo da correlação de Pearson, utilizando o código correlate entre as mesmas variáveis utilizadas de forma linear na tabela 2.

Tabela 2 - Correlação de Pearson

Correlações	PA	LLPA	PLPA	Score
PA	1.00	-	-	-
LLPA	0.04	1.00	-	-
PLPA	0.53*	0.32	1.00	-
RTT	0.07	0.17	0.09	1.00

Pode-se analisar que todas as variáveis utilizadas possuem correlação positiva, ou seja, a relação entre elas é diretamente proporcional. Entre os Preços da Ações para o Patrimônio Líquido por Ação apresentam a maior correlação entre ambas, 0,53. Já os Preços da Ações para o Lucro Líquido por Ação apresentam a menor correlação entre si, apenas 0,04.

Os riscos totais encontrados apresentam uma correlação muito baixa para ter uma relação diretamente proporcional ao preço da ação sendo 0,07, podendo ser considerada quase nula. Sabendo disso será realizado os cálculos das variáveis de forma a identificar qual o impacto que os riscos voluntários possuem sobre o preço das ações das entidades:

Tabela 3 - Estatística Econométrica

Preço	Coefficiente	Desvio Padrão	Estatísticas - t	P (t)
LLPA	1,06	0,69	-1,55	0,126
PLPA	1,18	0,19	6,14	0
Score	10,19	2,36	4,28	0

Fonte: Elaborado pelos autores.

Ao analisar a significância estatística das variáveis para explicar o preço das ações, observa-se que ambas apresentaram uma relação positiva e estatisticamente significativas ao nível de 1%. Demonstrando que em média, o aumento em R\$ 1 real no LLPA, e PLPA é responsável por um aumento de cerca R\$ 1,06 e R\$ 1,18 no preço da ação respectivamente, para o período analisado.

Para analisar a existência de value relevance do disclosure voluntario dos riscos foi adicionado ao modelo anterior o total dos riscos divulgados nos relatórios não obrigatórios. Os resultados da estimação são apresentados na Tabela 4.

Tabela 4 - Value Relevance

Preço	Coefficiente	Desvio Padrão	Estatísticas - t	P (t)	95% Conf. Intervalo
LLPA	-1,08	0,69	-1,55	0,125	-2,46 0,30
PLPA	1,18	0,19	6,10	0,000	0,79 1,57
R. TT	0,15	0,71	0,21	0,835	-1,27 1,56
_CONS	9,76	2,94	3,32	0,001	3,91 15,61

Fonte: Elaborado pelos autores.

Os resultados apresentados na Tabela 4 indicam que o disclosure voluntário (variável R.TT) não influencia o preço das ações, ou seja, não apresentou um nível de significância para um nível de 95% de confiança. Logo o resultado se apresenta negativo, em relação ao disclosure voluntário perante os preços das ações das empresas.

Realizou-se o Teste VIF a fim de testar a existência de problemas de multicolinearidade ao modelo apresentado no estudo. O resultado demonstrou que não houve indícios de multicolinearidade considerando que todas as variáveis apresentaram $VIF < 10$.

Partindo da análise dos resultados foi possível identificar que o disclosure voluntário dos fatores de riscos não possuem value relevance para o novo mercado da B3. Assim, estes resultados se diferem de pesquisas realizadas com riscos não obrigatórios conforme pesquisa realizada por Lucena e Siqueira (2020), onde afirmavam que os riscos possuem influência no preço das ações. Contudo se encaixa no que Umbelino (2018) diz, que as divulgações dos riscos voluntários não são tão relevantes quanto as obrigatórias.

Além disso, esses resultados se identificam com a Teoria do Disclosure. Pois é a informação qualitativa ou quantitativa divulgada por meio de canais formais e/ou informais com objetivo de auxiliar os usuários quanto as suas decisões sobre os riscos e oportunidades que a entidade pode oferecer (YAMAMOTO; SALOTTI, 2006).

Por fim, os resultados encontrados são condizentes com pesquisas anteriores que diziam que o disclosure voluntário não possuía relevância (UMBELINO, 2018). Foi identificado também a falta de comprometimento das empresas listadas quanto aos relatórios obrigatórios condizendo historicamente com as empresas que se atentam somente para as obrigatórias, (MAFRA; NESS JR., 2002; PONTE; OLIVEIRA, 2004).

Mesmo o resultado desta pesquisa tendo apresentado que os riscos divulgados de forma não obrigatória, não são relevantes para influenciar o preço das ações, o disclosure voluntário independente do resultado tende a expor maior transparência sobre as atividades da empresa, tornando-se interessante na medida em que fornece dados como um todo (DYE, 2001).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo objetivou-se em analisar qual a influência do Disclosure voluntário sobre o risco no value relevance das empresas brasileiras do novo mercado da B3. Para responder ao problema apresentado, foram analisadas 176 empresas listadas no Brasil Bolsa Balcão (B3), no período de 2020.

As empresas escolhidas nesta pesquisa foram as listadas no Novo Mercado da B3 visto que elas possuem uma maior transparência em mostrar as informações em seus relatórios. Portanto não foi isso que vimos, das 176 empresas listadas na B3 somente 85 apresentaram os relatórios, no entanto apenas 77 apresentaram as informações sobre os riscos, e as demais não exibiram os dados sobre os riscos. Consequentemente pudemos observar a falta de transparência de algumas empresas do novo mercado da B3.

A relação entre a divulgação de informações é considerada como disclosure podendo ser obrigatórias ou voluntárias e o valor das ações ao longo do tempo tem sido base de pesquisas, nas quais compreende-se que se determinada informação dispões a capacidade de influenciar nos preços das ações ou mudar a expectativa

dos investidores, ela poderia ser tratada como relevante para o mercado. A partir disso, o value relevance foi considerado como a associação entre informações contábeis e os preços ou retornos das ações no mercado.

Correa, Neto, Nakao e Osajima (2012) apontam que os estudos metódicos sobre a value relevance têm como modelo a avaliação patrimonial e que o valor de uma empresa pode ser avaliado por meio de uma atribuição linear do lucro, valor contábil e outras informações consideradas indispensáveis. O modelo utilizado para analisar as empresas apontado por Ohlson (1995) é aplicado por vários autores que exploram a relevância dos elementos contábeis. Neste modelo é constituído por duas variáveis, lucro líquido e patrimônio líquido, onde ambas pode ser apanhado nas demonstrações de resultado e balanço patrimonial das empresas. (LIMA, 2010).

No entanto conclui-se com essa pesquisa que os resultados não apresentam significância, ou seja, os riscos apresentados de forma voluntária não são relevantes para os preços das ações na amostra estudada. Contudo pode-se identificar que as empresas que não apresentaram relatórios, não estão cumprindo com as normas do novo mercado, no qual espera-se transparência, que por sua vez trata-se de ter maior transparência com o mercado. Com isso os riscos voluntários possuem somente significância nas tomadas de decisões dos investidores.

Com objetivo de novos estudos futuros sugere-se a inclusão de outros períodos para análise, e a análise de setores específicos para verificar o comportamento das variáveis, visto que diferentes atividades da economia podem sofrer impactos positivos ou negativos.

REFERÊNCIAS

- ADLER, M.; DUMAS, B. Exposure to currency risk: Definition and Management. *Financial Management*, 13(2), 41-50, 1984.
- ALVES, Maria Teresa; MATIAS, Francisco José Ferreira. Gestão e divulgação do risco operacional e os acordos de Basileia: o caso dos maiores bancos portugueses. *Revista Universo Contábil*, v. 10, n. 3, p. 172-193, 2014.
- BARDIN, Laurence. *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70, 2011. BARDIN, Laurence. *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70, 2010.
- SANTOS, José Glauber Cavalcante dos; COELHO, Antonio Carlos. Value-relevance do disclosure: fatores e gestão de riscos em firmas brasileiras. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 29, n. 78, p. 390-404, 2018.
- AQUINO; SANTANA, 1992, Gabriel Carvalho da Silva - Disclosure de Informações Sobre Gestão de Riscos e Controle Interno das Empresas no Setor de Comunicação Listadas na BM&FBovespa
- CARMONA; PEREIRA; SANTOS 2010 - Isadora Marques dos Santos, Rosângela Queiroz Souza Valdevino, Rosilania Silva de Queiroz, Adriana, Martins de Oliveira, Letícia Jéssica Freitas de Oliveira e Meskla Gislainy Marques. *Controles Internos Para o Gerenciamento de Riscos: Percepção de Auditores e Gestores*. (UERN)
- CHUNG et al.,2015 - José Glauber Cavalcante dos Santos e Antônio Carlos Coelho - Value- Relevance do Disclosure Sobre Risco e sua Gestão em Firms Brasileiras - Universidade Federal Do Ceará - UFC

COSTA, LINEKER PASSOS, 2017 Sales, Rafael Almendra; Martins, Marcia Mendes de Luca; Carvalho, Alessandra de Vasconcelos. Disclosure dos Riscos de Mercado e o Custo de Capital de Empresas. Revista De Administração e Contabilidade da Unisinos, Universidade do Vale do Rio dos Sinos. São Leopoldo.

CORREA, NETO, NAKAO E OSAJIMA, 2012, Marília Paranaíba Ferreira, Rafael Manoel de Oliveira, Ilírio José Rech e Ercílio Zanolla. Value Relevance da Recompra de Ações para o Mercado Brasileiro de Capitais. REUNIR: Revista de Administração, Ciências Contábeis e Sustentabilidade, Universidade Federal de Campina Grande, 2020.

CRUZ, Cássia Vanessa Olak Alves; Lima, Gerlando Augusto Sampaio Franco de. Reputação Corporativa e Nível de Disclosure das Empresas de Capital Aberto no Brasil. Revista Universo Contábil, Blumenau, V. 6, N. 1, P. 85-101, Mar. 2010.

DIEHL, 2004, Michael Samir Dalfovo, Rogério Adilson Lana e Amélia Silveira - Métodos Quantitativos e Qualitativos: um Resgate Teórico - Revista Interdisciplinar Científica Aplicada, Blumenau, V.2, N.4, P.01- 13, Sem II. 2008 Issn 1980-7031

DYE, Ronald A. An evaluation of "essays on disclosure" and the disclosure literature in accounting. Journal of accounting and economics, v. 32, n. 1-3, p. 181-235, 2001.

EGLER, C. A. G. 1996. Risco Ambiental como Critério de Gestão do Território. Território, 1: 31- 41.

FERREIRA, Renan. O que é disclosure contábil? Artigo disponível em: <https://blog.bluesoft.com.br/disclosure-contabil/>. Acesso dia 01 de set. de 2021.

MURCIA, Fernando Dal-Ri; DOS SANTOS, Ariovaldo. Principais práticas de disclosure voluntário das 100 maiores empresas listadas na Bolsa de Valores de São Paulo. Revista Contabilidade e Controladoria, v. 1, n. 1, 2009.

FERNANDES et al., 2010, Lineker Costa Passos, Rafael Sales Almendra, Marcia Martins Mendes de Luca, Alessandra Carvalho de Vasconcelos. Disclosure dos Riscos de Mercado e o Custo de Capital de Empresas, Universidade Federal do Ceará.

FERNANDES, Francisco Carlos; DE SOUZA, Julien Ariani Laudelino; DE FARIA, Ana Cristina. Evidenciação de riscos e captação de recursos no mercado de capitais: um estudo do setor de energia elétrica. Journal of Accounting, Management and Governance, v. 13, n. 1, 2010.

KLANN, Roberto Carlos; KREUZBERG, Fernanda; BECK, Franciele. Fatores de risco evidenciados pelas maiores empresas listadas na BM&FBovespa. Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade, v. 3, n. 3, p. 78-89, 2014.

FRANCIS; SCHIPPER, 1999, Flávia Fardin Grillo, Vitor Gomes Baioco, Donizete Reina e Alfredo Sarlo Neto. Value Relevance: Análise dos Efeitos da Avaliação a Valor Justo - Universidade Federal do Espírito Santo

GIL, 2010; Geovana Fritzen Kinchescki, Rosangela Alves e Tânia Regina Tavares Fernandes. Tipos de Metodologias Adotadas nas Dissertações do Programa de Pós-Graduação em

Administração Universitária da Universidade Federal de Santa Catarina, no Período de 2012 a 2014 - UFSC

RUPPENTHAL, Janis Elisa. Gerenciamento de riscos. Santa Maria: Universidade Federal de Santa Maria, Colégio Técnico Industrial de Santa Maria, 2013.

JORION, Philippe. How informative are value-at-risk disclosures?. The Accounting Review, v. 77, n. 4, p. 911-931, 2002.

LIM, Chee Yeow; TAN, Patricia Mui-Siang. Value relevance of value-at-risk disclosure. Review of Quantitative Finance and Accounting, v. 29, n. 4, p. 353-370, 2007.

SANTOS, José Glauber Cavalcante dos; COELHO, Antonio Carlos. Value-relevance do disclosure: fatores e gestão de riscos em firmas brasileiras. Revista Contabilidade & Finanças, v. 29, n. 78, p. 390-404, 2018.

JORISON; 2003 - Rebecca Labonde Dias da Motta, Luiz Perez Zotes - A Utilização de Métricas Associadas ao Risco Para Análise de Rentabilidade no Mercado Segurado. (LATEC/UFF)

KIMURA E PEREIRA, 2005; José Glauber Cavalcante dos Santos. Antônio Carlos Coelho. Value-Relevance do Disclosure Sobre Risco e Sua Gestão em Firms Brasileiras, Universidade Federal do Ceará – UFC

LAKATOS; 2003, Marina de Andrade Marconi e Eva Maria Lakatos - Fundamentos de Metodologia Científica, Editora Atlas 5ª Edição - São Paulo

LIMA, 2010, Marília Paranaíba Ferreira, Rafael Manoel de Oliveira, Ilírio José Rech e Ercílio Zanolla. Value Relevance da Recompra de Ações para o Mercado Brasileiro de Capitais. REUNIR: Revista de Administração, Ciências Contábeis e Sustentabilidade, Universidade Federal de Campina Grande, 2020.

LINSLEY E SHRIVES, 2006 - José Glauber Cavalcante dos Santos e Antônio Carlos Coelho. Value-Relevance do Disclosure Sobre Risco e Sua Gestão em Firms Brasileiras. Universidade Federal Do Ceará - UFC

LUCENA, W. G. L., SIQUEIRA, D.D. A Divulgação das Informações dos Fatores de Risco e o Value Relevance no Novo Mercado da B3. In: XX USP International Conference in Accounting, P. 1-19, São Paulo. 2020.

LUCENA; SIQUEIRA, 2020 - A Divulgação das Informações dos Fatores de Risco e o Value Relevance no Novo Mercado da B3 - Universidade Federal Da Paraíba

LUDÍCIBUS, 2000, Fernando Dal-Ri Murcia; Ariovaldo dos Santos. Principais Práticas de Disclosure Voluntário das 100 Maiores Empresas Listadas na Bolsa de Valores de São Paulo, Universidade de São Paulo.

LUDÍCUBUS, 2006; Gabriel Carvalho da Silva; Disclosure de Informações Sobre Gestão de Riscos e Controle Interno das Empresas no Setor de Comunicação Listadas na BM&FBovespa.

MALACRIDA; YAMAMOTO, 2006, Valter Pereira Silva e João Muntaser 2020 - Impacto do Disclosure no Risco e no Valor das Companhias Brasileiras de Capital Aberto - Management In Perspective (MiP).

MARUYAMA; FREITAS 2016 - Isadora Marques dos Santos, Rosângela Queiroz Souza Valdevino, Rosilania Silva de Queiroz, Adriana, Martins de Oliveira, Letícia Jéssica Freitas de Oliveira e Meskla Gislainy Marques. Controles Internos para o Gerenciamento de Riscos: Percepção de Auditores e Gestores. (UERN)

MELO, H. P. A. e LEITÃO, C. R. S. 2018 - Disclosure do Risco Operacional nas Instituições Bancárias Listadas Na BM&FBovespa. Revista Ambiente Contábil. ISSN 2176-9036 vol.10. n. 1, jan./jun. 2018

MORAES; SEGURA; IMONIANA 2018 - Isadora Marques dos Santos, Rosângela Queiroz Souza Valdevino, Rosilania Silva de Queiroz, Adriana Martins de Oliveira, Letícia Jéssica Freitas de Oliveira e Meskla Gislainy Marques. Controles Internos para o Gerenciamento de Riscos: Percepção de Auditores e Gestores. (UERN)

MOUMEN et al., 2015 - Wenner Gláucio Lopes Lucena e Diego Dantas Siqueira - A Divulgação das Informações dos Fatores de Risco e o Value Relevance no Novo Mercado da B3 - Universidade Federal da Paraíba

OHLSON, 1995, Marília Paranaíba Ferreira, Rafael Manoel de Oliveira, Ilírio José Rech e Ercílio Zanolla. Value Relevance da Recompra de Ações para o Mercado Brasileiro de

Capitais. REUNIR: Revista de Administração, Ciências Contábeis e Sustentabilidade, Universidade Federal de Campina Grande, 2020.

PASSOS et. al, 2017 - Costa Passos, Lineker; Sales Almendra, Rafael; Martins Mendes de Luca, Marcia; Carvalho De Vasconcelos, Alessandra. Disclosure Dos Riscos de Mercado e o Custo de Capital de Empresas Revista Base (Administração e Contabilidade) Da Unisinos, vol. 14, núm. 3, julho/setembro, 2017, pp. 169-184 Universidade do Vale do Rio dos Sinos São Leopoldo, Brasil

PEREIRA, TAVARES, 2018; MURCIA SOUZA, DILL, COSTA JR., 2010 - Wenner Gláucio

Lopes Lucena e Diego Dantas Siqueira - A Divulgação das Informações dos Fatores de Risco e o Value Relevance no Novo Mercado da B3 - Universidade Federal da Paraíba

ROSS, WESTERFIELD E JAFFE, 2013 - Rafael Sales Almendra, Alessandra Carvalho De Vasconcelos, Régis Barroso Silva E Márcia Martins Mendes De Luca - Internacionalização, Risco Sistemático E Disclosure De Riscos Em Empresas Listadas Na BM&FBovespa. DOI: 10.4025/enfoque. v37i3.38090

SALOTTI; YAMAMOTO, 2005; VERRECCHIA, 2001; José Glauber Cavalcante dos Santos. Antônio Carlos Coelho. Value-Relevance do Disclosure Sobre Risco e Sua Gestão em Firms Brasileiras, Universidade Federal do Ceará – UFC.

SAMPIERI ET. AL, 2013 – Hernández Sampieri, Roberto; Fernández Collado, Carlos; Baptista Lucio, María Pilar. (2010). Metodologia de La Investigación. (5ª Ed.). México: McGrawhill.

SÁ-SILVA; ALMEIDA; GUINDANI, 2009 - André Cechinel, Silvia Aparecida Pereira Fontana, Kelli Pazeto Della Giustina, Antônio Serafim Pereira e Silvia Salvador Do Prado. Estudo/Análise Documental: Uma Revisão Teórica e Metodológica. Revista do Programa de Pós educação Em Educação - UNESC

SEMPER E BELTÁN, 2014; ZREIK E LOUICHI, 2017 - Costa Passos, Lineker; Sales Almendra, Rafael; Martins Mendes de Luca, Marcia; Carvalho de Vasconcelos, Alessandra Disclosure dos Riscos de Mercado e o Custo de Capital de Empresas. Revista Base (Administração E Contabilidade) da Unisinos, Vol. 14, Núm. 3, julho/setembro, 2017, Pp. 169- 184 Universidade Do Vale Do Rio Dos Sinos São Leopoldo, Brasil.

SHENHAR E DVIR (2010) - Ricardo Câmara, Rogerio Soares, Maurício Tessi, Marcirio Silveira Chaves. WikiRiskMan: Um Framework Para Gestão De Riscos Em Projetos.

SILVA E SOUZA, 2021, Gabriel Carvalho da Silva - Disclosure de Informações Sobre Gestão de Riscos e Controle Interno das Empresas no Setor de Comunicação Listadas Na BM&FBovespa

SILVEIRA; 2007 - Henrique César Melo Ribeiro - Produção Acadêmica dos Artigos Publicados em Revistas Científicas Nacionais Disponibilizadas na Base Atena Sobre o Tema Gestão de Riscos de 2000 a 2015 - Doutor em Administração Pela Universidade Nove de Julho (Uninove-Sp) Professor Adjunto da Universidade Federal do Piauí (UFPI)

SOUZA E ALMEIDA, 2017, Fatores Relacionados ao Nível de Disclosure das Companhias Brasileiras de Capital Aberto Listadas na BM&FBovespa. Revista Universo Contábil ISSN 1809-3337 Blumenau, V3, N. 2, P. 166-186

STANDARDS AUSTRÁLIA, 2004, Adriana Cox Hollós e José Luiz Pedersoli Jr - Gerenciamento De Riscos: Uma Abordagem Interdisciplinar. Ponto de Acesso, Salvador, v. 3, n. 1, p. 72-81, abr. 2009.

TERRA; LIMA, 2006 - José Glauber Cavalcante dos Santos e Antonio Carlos Coelho - Value- Relevance do Disclosure: Fatores e Gestão de Riscos em Firms Brasileiras. Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e

Contabilidade, Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Fortaleza, Ce, Brasil.

UMBELINO, WLADSON LEMOS. Disclosure de Fatores de Risco: Uma Análise nas Empresas Brasileiras Listadas no Novo Mercado. 2018. 17 F. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade, Universidade Federal Do Ceará, Fortaleza- Ce, 2018.

VALTER AFONSO VIEIRA, 2002 - As Tipologias, Variações e Características da Pesquisa de Marketing - Revista da FAE - Curitiba, V.5, N.1, P.61-70, jan./abr. 2002

VERRECCHIA, 2001 - João Carlos Kjellin - Determinantes da Divulgação Voluntária de Informações Estudo De Caso: Liga Paranaense de Combate ao Câncer Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças, apresentada à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra para Obtenção do Grau de Mestre

VESELY; 1984 - Rebecca Labonde Dias da Motta, Luiz Perez Zotes. A Utilização de Métricas Associadas ao Risco Para Análise de Rentabilidade no Mercado Segurado. (LATEC/UFF)

VEYRET, Y.; MESCHINET DE RICHEMOND, N. O risco, os riscos. In: VEYRET, Y. (Org.). Os riscos: o homem como agressor e vítima do meio ambiente. São Paulo: Contexto, 2007. p. 23-79.

WOODS; DOWD; HUMPHREY, 2004; DOBLER, 2005; Juçara Haveroth - Universidade Regional de Blumenau (FURB), Leonardo Bernardi Rohenkohl, Márcia Zanievicz da Silva, Moacir Manoel Rodrigues Junior. Perspectivas de Gestão de Risco: Disclosure de Informações Sob a Lógica Fuzzy. Universidade Regional do Noroeste do Rio Grande do Sul (UNIJUÍ)

YAMAMOTO & SALOTTI, 2006, Amanda Guimarães Teixeira Silva Schmidt. Importância Da Teoria Da Divulgação Nas Práticas De Governança Corporativa Universidade De Brasília (UnB). 4º Congresso UnB de Contabilidade e Governança. FACE. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais.

YAMAMOTO et al.. Uma Análise dos Fatores Diferenciadores na Divulgação de Informações Voluntárias Sobre o Meio Ambiente. Contabilidade Vista & Revista, Vol. 24, Núm. 1, Enero-Marzo, 2013, Pp. 112-130 Universidade Federal De Minas Gerais Minas Gerais, Brasil, 2006.

CAPÍTULO 10

A IMPORTÂNCIA DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA PARA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA

Kayo César Silva de Sousa
Paulo Manoel Xavier de Sousa
Larissa de Souza Costa

Resumo: A Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) modernizou a forma de emissão de notas fiscais e facilitou a tramitação das informações, reduzindo a utilização de papel, e agilizando o atendimento. Com o intuito de compreender se a NF-e aumentou a arrecadação tributária, bem como se a implantação do sistema acarretou ao longo do tempo em benefícios ou burocracias, desenvolveu-se este trabalho. A metodologia aplicada na elaboração deste trabalho foi fundamentada em pesquisa bibliográfica e desenvolvimento de estudo de caso, o universo amostral foi constituído por 3 (três) empresas, todas do ramo de prestação de serviços. O estudo desenvolvido concluiu, com os dados apresentados, que não houve aumento na arrecadação da maioria das empresas pesquisadas.

Palavras-chave: Nota fiscal eletrônica. Arrecadação. Tributação.

1. INTRODUÇÃO

A nota fiscal possui um mapa de tributação das mercadorias que compõe a estrutura de comercialização de bens e serviços, através dela é possível conhecer todas as informações relevantes da operação de compra e venda realizadas (OLIVEIRA, 2019). Realidade em todos os estados brasileiros desde outubro de 2005, a nota fiscal eletrônica (RFB, 2021) objetivou simplificar as obrigações acessórias, com um dos intuitos de reduzir a quantidade de papéis e documentos físicos manipulados, o que auxiliaria ao mesmo tempo no combate à evasão e elisão fiscais.

Para Padoveze (2018) a nota fiscal é a fundamentação para tributação de mercadorias. Através dela são evidenciadas informações relativas à mercadoria ou serviço vendidos e as tributações destes, tais como: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) e, se houver, Imposto Sobre Serviço (ISS).

A nota fiscal eletrônica, popularmente conhecida como NF-e, intensificou atuação e autuação do fisco, haja visto que, é realizado o cruzamento dos arquivos eletrônicos. Em contra resposta, o mercado de negócios reagiu elaborando ferramentas eletrônicas que realizam auditorias fiscais de maneira autônoma valendo-se dos arquivos digitais gerados pela empresa, o que facilita para estas a produção de relatórios que indiquem com eventual antecedência erros e omissões em informações processadas, que podem ser sanadas e encaminhadas ao fisco (MASSAMBINI, 2016).

Além das facilidades relativas à fiscalização, a NF-e também trouxe diversos benefícios ao consumidor e/ou ao comerciante, haja visto que, ao ser emitida, a nota pode ser encaminhada ao consumidor sem a necessidade de impressões físicas, reduzindo consideravelmente o consumo de papel, podendo ser admitida como decisão sustentável, e reduzindo custos que podem ser diretamente repassados ao consumidor, tornando o produto ou serviço menos oneroso. Além disto, ao emitir a nota, esta é reportada automaticamente à Secretaria Estadual da Fazenda, com as informações tributárias necessárias, o que otimiza o cálculo contábil do contribuinte (BORBA, PETRINI e WIEDENHOFT, 2013).

Alguns dos objetivos da implantação da NF-e foram: modernização da gestão pública, que com isso, aumentou a arrecadação e diminuiu custos como impressão de papel, espaço físico para armazenamento, sendo esta uma ferramenta de controle fiscal que teve proposição apresentada pelo poder executivo. A intensa descentralização fiscal no Brasil transformou a implantação da tecnologia em um tema bastante debatido muito antes da sua instauração, sendo que, a NF-e vem sendo utilizada como importante recurso para facilitar a Administração Tributária. As vultosas transações e o grandes volumes de recursos movimentados crescem exponencialmente em ritmo acelerado, em proporção direta aumentam-se os custos relativos à necessidade do Estado em detectar e prevenir a evasão tributária, logo, nota-se a fundamentalidade da NF-e na arrecadação tributária (BORBA, PETRINI e WIEDENHOFT, 2013).

Para o comerciante e/ou prestador de serviço a NF-e auxiliou no controle de entradas e saídas, elevando o controle de estoque e reduzindo, portanto, falhas de contagem. Ela é considerada um marco que permitiu maior confiabilidade fiscal nas transações comerciais, vinculando a si a independência do usuário final (consumidor) (OLIVEIRA, 2019).

Dito isto, este trabalho teve como objetivo identificar os impactos causados na arrecadação de tributos, sob a ótica dos prestadores de serviço, a partir do momento de implantação da NF-e obrigatória nos empreendimentos de bens e serviços.

Segundo Nichete (2021), a emissão da NF-e é a prova principal de que a empresa arca com o pagamento dos seus tributos de maneira correta, e é somente com a nota fiscal em mãos que o cliente, caso tenha algum problema, ou avaria em sua mercadoria pode solicitar a restituição de valores, bens e serviços. A elaboração deste trabalho justifica-se pela necessidade de se conhecer mais acerca da NF-e e suas influências sobre as atividades desenvolvidas nos empreendimentos que as utilizam, é importante saber se a arrecadação dos tributos foi intensificada ou não com a implantação do sistema, até mesmo para poder ter embasamento futuro para comparações relativas a sonegação de impostos.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 A Nota Fiscal Eletrônica

A nota fiscal pode ser entendida, segundo Mello (2014), como àqueles

eventos que são organizados e permitem a criação de ferramenta auxiliar para registro organizado dos fatos mensuráveis que podem ser correlacionados a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) e analisando-se a longo prazo, todo registro de entrada e saída de uma empresa. Para Padoveze (2018), a nota fiscal nada mais é do que o documento legal no qual se baseiam as tributações sobre as mercadorias, e que, evidencia em si os impostos atribuídos ao produto e/ou serviço comprado/contratado.

Segundo Oliveira (2019), diante da contextualização de usos da NF-e para fim de registros de movimentação da empresa, nota-se a sua funcionalidade ainda que não haja envolvimento de desembolsos financeiros, diferente do que se costuma observar nos casos de notas fiscais de remessa.

A tecnologia vem se tornando ferramenta fundamental para o desempenho das funções dentro da área contábil, a tecnologia vem sendo aperfeiçoada no dia a dia, trazendo a necessidade de decisões mais rápidas e precisas. Diante de um cenário de dinamismo e mudanças, os órgãos públicos em suas esferas federais, estaduais e municipais enxergaram a necessidade de adequar-se à realidade atual apresentada.

Segundo o Ministério da Fazenda (2012), a Emenda Constitucional nº 42, aprovada em 19 de dezembro de 2003, inciso XXII adicionou ao art. 37 da Constituição Federal Brasileira, à necessidade da atuação integrada entre as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios, inclusive no que tange o compartilhamento de cadastros e informações fiscais.

Buscando atender a Constituição Federal, foi realizado em julho de 2004, na cidade de Salvador/BA, O Encontro Nacional de Administradores Tributários – I ENAT. O objetivo era que as três esferas do Governo (União, estados, municípios e DF) encontrassem a melhor condição para desenvolvimento da conexão administrativa, padronização de informações e consequentemente compartilhamento dos dados/informações, realizando o cruzamento de informações em larga escala através das três esferas e com custo também racionalizado proporcionalmente.

E agosto de 2005 ocorreu o II ENAT, os representantes dos governos (União, estados, municípios e DF) firmaram então os Protocolos de Cooperação nº 2 e 3, que tinha como objetivo a ampliação e implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) (SEFAZ, 2021). Após a aceitação do Protocolo ENAT 3/2005, em 27 de agosto de 2005, a Receita Federal e as Secretarias de Fazenda dos Estados desenvolveram o Projeto Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) e atribuíram a coordenação e responsabilidade de implantação do projeto ao Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais (ENCAT).

De acordo com Pereira (2014), desde a década de 1990, as organizações governamentais com a perspectiva de implantar um sistema eletrônico de comunicação, têm criado e implementado sites na internet. O e-governo lançado em maio de 1999 pode ser considerado o ponto de partida de um processo de amplas proporções, que levou a publicação de um documento primordial chamado "Livro

Verde" em setembro de 2000.

Conforme o Governo Federal (2021), uma ampla gama de serviços passou a ser disponibilizada já no princípio para que o patamar inicial fosse bem avançado. O portal único foi denominado Rede Governo (www.redegoverno.com.br) e, futuramente passou a ser denominado e-governo (www.e.governo.br).

De acordo com a pesquisa "A supressão de direitos dos contribuintes: 17 anos da Constituição Federal de 1988", realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), intitulada "A supressão de direitos dos contribuintes: 17 anos da Constituição Federal de 1988", o sistema tributário brasileiro é considerado como sendo o mais complexo do mundo. Com 62 (sessenta e dois) tributos e legislação específica para cada um destes, fica complexo o trabalho do contribuinte e também a fiscalização das administrações da fazenda.

Para Gasparini (2003) há de se considerar ainda as sonegações fiscais, que segundo o autor, chegam a alcançar a margem de 50% de sonegação de ICMS no comércio varejista de produtos alimentícios e de limpeza. Usando como referência a perspectiva de governança eletrônica, tem-se que, a adoção da NF-e traz mais confiabilidade a Nota Fiscal, permitindo o intercâmbio de informações ao fisco de maneira mais segura, combatendo assim, a sonegação de impostos.

2.2 Implantação e Benefícios da NF-e

A utilização obrigatória da NF-e para as empresas gerou alguns custos relacionados a implantação do sistema. A Secretaria de Estado da Fazenda (SEFAZ) disponibilizou uma versão gratuita do mesmo, no entanto, por ser um sistema simplificado, sem grandes complexidades de uso, uma considerável parcela dos empresários terceirizaram a implantação do sistema, deixando o serviço sob a responsabilidade de empresas especializadas em softwares de emissão de NF-e mais equipados que permitem o controle automático das entradas e saídas do estoque, o que por sua vez, eleva o custo de implantação e/ou manutenção do sistema desembolsado pelas empresas (MUNHOZ, 2014).

Segundo Colombo (2011), há de se considerar ainda que é necessário o treinamento dos funcionários para garantia da utilização correta e adequada do sistema, o que gera custos relacionados à contratação de profissionais para realização destes serviços. É relevante lembrar que qualquer informação equivocada ou incorreta na emissão da NF-e pode comprometer a empresa responsável pela emissão do documento gerando inúmeros transtornos futuros, isso se deve ao fato de que, as informações são repassadas ao fisco em tempo real, e os dados descritos são armazenados no banco de dados da Receita Federal do Brasil (RFB).

Não é claro na legislação quais as informações relevantes para a RFB ou quais os procedimentos dados por esta com os dados recebidos a partir das NF-e emitidas, por isso muitas empresas se sentem inseguras na emissão de suas notas fiscais. Diante desta situação, diversas empresas preferem contratar empresas especializadas para treinar seus funcionários antes que sejam emitidas as NF-e. Para melhorar o desempenho das empresas e evitar equívocos no preenchimento a SEFAZ disponibiliza uma plataforma de teste do programa para emissão de NF- em

um ambiente experimental, nessa versão do programa podem ser emitidas quantas NF-e forem necessárias sem que haja qualquer validade fiscal, apenas para treinamento, no entanto, o ambiente teste só pode ser utilizado para emissão de NF-e até que a empresa se credencie efetivamente no ambiente de produção da NF-e (MUNHOZ, 2014).

Para Uehara (2011), a maior dificuldade verificada em relação a NF-e é que boa parte das empresas desconhecem quais os tributos são devidos aos seus produtos e serviços, o que pode gerar atraso na implantação do sistema, ou até mesmo equívocos de preenchimentos das notas até que estas consigam identificar sua real situação fiscal e se adequar à utilização do sistema.

De acordo com Ilarino e Souza (2010), a implantação da NF-e obrigou as empresas a contratarem mão de obra qualificada com conhecimentos ao menos básicos de internet e emissão de NF-e, bem como a adequação da área administrativa com a adoção de sistemas e programas que correspondam as necessidades tecnológicas atuais e a instalação de internet de qualidade compatível com as necessidades primordiais das empresas.

A implantação do sistema de NF-e trouxe benefícios para todas as partes envolvidas no processo, desde o contribuinte até a esfera das administrações tributárias.

Para sociedade o principal benefício da NF-e foi a redução do consumo de papel. Antes da implantação do sistema de NF-e a mesma tinha que ser impressa em 5 (cinco) vias. A agilidade no compartilhamento das informações com o fisco foi algo bastante benéfico, haja visto que, logo que a NF-e é emitida os dados migram automaticamente e em tempo real para o fisco, sendo esta uma ferramenta essencial para o controle (TRAVASSOS, 1990, apud LEMOS E ROLF, 1998).

A confiabilidade na informação prestada é certamente o ponto mais benéfico da implantação da NF-e. A redução da sonegação de impostos é outro ponto primordial, o trânsito da informação em tempo real é garantia de controle e consequente redução de fraudes.(SOUZA, 2009). Para o contabilista o trabalho para prestação de contas foi reduzido com a utilização da NF-e, evita-se trabalho manual e os erros de escrituração ficaram praticamente extintos (BARBOSA et al., 2010).

3. METODOLOGIA

A elaboração deste trabalho foi condicionada a obtenção de dados de maneira exploratória, buscando-se obter o estado da arte através de uma revisão bibliográfica narrativa que pudesse a partir dos dados levantados apresentar resultados, que, demonstrassem objetivamente quais os benefícios gerados pela implantação da nota fiscal eletrônica como ferramenta obrigatória no cenário nacional.

Para obtenção dos dados para revisão bibliográfica foram realizadas diversas pesquisas em livros, periódicos, artigos científicos, e sites especializados. A partir de análise crítica e ponderada foram tabulados os dados de pesquisa apresentados neste trabalho com o intuito de analisar e determinar a existência dos prós e contras (se houverem), em relação a utilização da tecnologia, em especial da nota fiscal

eletrônica, dentro do ambiente comercial e/ou empresarial, no que tange a arrecadação/contribuição tributária do país.

Objetivando a obtenção de dados atuais, foi realizado estudo de caso com 3 (três) empresas pertencentes ao ramo das empresas prestadoras de serviço.

Para obtenção dos dados foram consultados livros, artigos e periódico da área contábil, econômica, de administração e de gestão de recursos. A busca através da internet foi realizada em sites específicos de contabilidade e finanças, bem como em bibliotecas de publicação de artigos científicos.

A busca por artigos científicos que pudessem servir como fonte de dados, referencial ou embasamento teórico para esse trabalho foram as seguintes: i) importância da nota fiscal eletrônica; ii) Informações a respeito da nota fiscal eletrônica (NF-e); iii) Desempenho da nota fiscal eletrônica no Brasil; iv) História da nota fiscal eletrônica.

O questionário apresentado aos comerciantes e prestadores de serviços continha apenas 7 (sete) perguntas, todas elas fechadas, no entanto, as perguntas quatro e cinco permitiam que fossem respondidas outras alternativas que não haviam sido citadas quando da marcação da opção “Outros”. Além disso, as perguntas quatro e cinco permitiam ainda que fosse marcada mais de uma das alternativas indicadas.

As três primeiras perguntas do questionário continham a intenção de identificar e/ou caracterizar o sistema da empresa e a percepção dos comerciantes e prestadores de serviço em relação ao sistema de NF-e. As perguntas quatro e cinco já buscavam a percepção relativa a utilização do sistema no cotidiano, e os impactos ocasionados pela emissão correta e incorreta das notas fiscais, verificando a partir daí se os contras eram significativos ou irrelevantes.

A questão seis objetivou de fato identificar segundo a ótica do comerciante e/ou prestador de serviço se houve aumento na arrecadação dos tributos ou não. Já a última questão, buscou avaliar se as empresas de fato utilizam o sistema para emissão de notas fiscais para todos os serviços e produtos vendidos, solicitando-se justificava para quando a resposta divergisse da esperada que, no caso, seria emissão de NF-e para todos os serviços e produtos. A justificativa nas condições divergentes foi solicitada para alcançar compreensão do que motivava essas empresas a não seguirem impreterivelmente a legislação e analisar como isso poderia influenciar na arrecadação.

O questionário foi aplicado às empresas através de aplicativo eletrônico e/ou através de envio para o e-mail das respectivas empresas. Ao todo foram encaminhados 15 (quinze) questionários que foram disponibilizados para as empresas no dia 03/05/2021, o prazo limite para envio das respostas foi 15/05/2021, ou seja, o questionário ficou disponível para obtenção de respostas por 12 (doze) dias corridos, mas apenas 3 (três) empresas realizaram a devolutiva destes com todas as perguntas preenchidas conforme solicitação.

A aplicação do questionário foi realizada apenas através de meios eletrônicos em decorrência da situação atual vivenciada pela humanidade, causada pela pandemia de Covid-19, não sendo possível realizar maior aprofundamento da

pesquisa consequentemente por conta do distanciamento social ao qual todos encontram-se submetidos, em conformidade com as determinações veiculadas pelo Ministério da Saúde.

A partir das respostas obtidas, foram levantadas hipóteses e elaborados gráficos que auxiliam no entendimento da realidade destas empresas em face da utilização do sistema NF-e.

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

A pesquisa realizada como estudo de caso esperava ser composta por pelo menos 10 (dez) empresas, no entanto, apenas 3 (três) das 15 (quinze) empresas para as quais foi encaminhado o questionário retornaram com todas as perguntas respondidas. Atribui-se muito da redução do espaço amostral esperado à pandemia de Covid-19 que ocasionou o fechamento de diversos empreendimentos, especialmente os de pequeno porte, que não conseguiram suportar tanto tempo de portas fechadas.

A implantação do sistema de NF-e gerou diversos impactos às empresas que tiveram que se adequar e providenciar melhorias para os sistemas tecnológicos de suas empresas, mas quando questionado se a implantação do sistema foi benéfico para as empresas estudadas, obteve-se unanimidade em afirmar que a implantação da NF-e foi benéfica

Apesar das dificuldades que foram enfrentadas nos primeiros meses e/ou anos da implantação do sistema, as empresas conseguiram se adaptar bem às novas exigências fiscais.

Todas as empresas que participaram da pesquisa realizada como estudo de caso alegaram utilizar sistema de NF-e pago com funções de controle intermediárias, o que significa de maneira prática a melhoria do cenário para realização dos serviços contábeis, haja visto que, é possível realizar a migração dos dados de maneira confiável, sem a necessidade de apresentação de documentos físicos adicionais, o que por sua vez concorda com as afirmações feitas por Cleto (2012) que relata de diminuição do trabalho manual do parte do contabilista. A utilização desses sistemas de NF-e ainda vão de encontro às afirmações de Fuhr (2008) a respeito da confiabilidade dos dados encaminhados para o fisco, e a consequente redução de sonegação de impostos.

Em continuidade, todas as empresas consideram que a utilização do sistema torna a emissão da nota mais rápida, o que agiliza o atendimento. Das três empresas que responderam o questionário duas consideraram a redução da utilização de papel como um significativo impacto no cotidiano reforçando as alegações apresentadas por Barbosa et al., *apud* Souza (2009).

Duas empresas também alegaram que a migração de dados para o fisco auxiliavam nas declarações emitidas por elas, o que por sua vez, era algo bastante relevante, alcançando dimensões de importância diretamente proporcionais a redução do uso de papel.

Apesar dos prós relativos as emissões de notas de maneira correta, há de se considerar os contras ocasionados pelas notas fiscais preenchidas de maneira

incorreta, que podem acarretar em alguns transtornos para o empresário. O retrabalho foi votado por todas as empresas participantes como o principal impacto trazido pelo preenchimento incorreto de NF-e. O segundo mais votado foi a necessidade de apresentação de justificativa ao fisco, que é um procedimento obrigatório nesses casos para que não haja divergência de informações migradas quando da elaboração de declaração de imposto de renda. E por último foi citado por uma das empresa que, o sistema possui especificação de quantidade máxima de notas fiscais que podem ser emitidas durante o mês, caso esse número seja ultrapassado é cobrado valor adicional por nota excedida.

Além dos transtornos evidentemente gerados pela emissão incorreta de uma nota fiscal, ainda podem haver ônus inesperados para o comerciante, o que ressalta a necessidade de mão de obra qualificada como especificado por Ilarino e Souza (2010) e minucioso cuidado no preenchimento dos dados e impostos que podem incidir sobre àquele serviço e/ou mercadoria, haja vista a dificuldade de se especificar qual seriam esses impostos como relatado por Uehara (2011).

Com o estudo de caso realizado com as empresas do ramo de prestação de serviços em Goiás, chegou-se a conclusão que não houve alteração na arrecadação na maioria das empresas estudadas. Os resultados obtidos contrariam as afirmações apresentadas nos estudos desenvolvidos por Vieira et al. (2019) e os outros diversos autores citados anteriormente. A pesquisa desenvolvida demonstra que duas das três empresas participantes não observaram nenhum aumento de arrecadação nas suas empresas. Como no momento da pesquisa se vive situação atípica, decorrente da pandemia de Covid-19, caracterizado pela interrupção do trabalho por longos períodos, e fechamento de diversas empresas, além de uma intensa crise financeira, é complexo analisar se os dados obtidos refletem de fato a realidade, ou é apenas um dado parcial que só pode ser analisado unicamente dentro do cenário pandêmico.

Para o desenvolvimento de pesquisas que atualizem esses dados de arrecadação faz-se relevante a elaboração de estudo com maior quantidade de empresas participantes e a verificação de ramos diversificados para comparação dos dados obtidos.

5. CONCLUSÃO

A pesquisa apresentada evidenciou a importância da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) para a atualidade. Fica claro que a sua implantação facilitou o exercício de controle fiscal, bem como desempenho das atividades do administrador contábil, haja visto que, as informações prestadas são facilmente migradas e verificadas em sistema, o que por si só, facilita a pesquisa e consulta.

Ficou evidente na pesquisa que a NF-e tem como principais benefícios a rapidez na emissão das notas, o que por sua vez agiliza o atendimento. Outro benefício bastante significativo é a redução do uso de papéis, que influenciam diretamente na redução de despesas para compra desses. Há de se contabilizar como benefício ainda a facilidade na migração dos dados e a redução na tramitação

de papéis para comprovação de informações.

Mesmo a NF-e apresentando todos os benefícios descritos quando do seu preenchimento correto, deve-se considerar que não há apenas impactos positivos, muito embora os impactos negativos sejam pouco relevantes em comparação, mas, a emissão de NF-e de maneira incorreta gera diversos transtornos, obrigando o empresário a justificar-se ao fisco e realizar retrabalho, bem como, pode ainda, gerar prejuízos financeiros para emissão de nova nota, caso essa nota não prevista exceda a quantidade limite de notas especificada no sistema.

Em relação a contribuição tributária, no estudo de caso realizado, conclui-se que a emissão das notas fiscais não geraram aumento na arrecadação tributária, o que pode ser ocasionado pela omissão na emissão de notas fiscais que não tenha valor muito representativo, ou pelo fato de o cliente nem a requerer.

A emissão de NF-e reduz a evasão fiscal, em decorrência da necessidade de emissão de nota para todo produto que seja recebido ou retirado de estoque, o que torna mais difícil o escoamento de produtos sem que haja recolhimento dos tributos, no entanto, como as empresas estudadas são do ramo de serviços, é mais complexo o controle de entradas e saídas, haja visto que, não envolvem mercadorias, mas sim, força de trabalho, o que, por sua vez, e pode ser a causa da divergência encontrada com a literatura.

Vieira et al. (2019) deixa bem transparente em seu estudo, que de todos os autores estudados por ela, houve unanimidade em se afirmar que, a implantação da NF-e elevou consideravelmente a arrecadação tributária, mas que isso é mais notório em alguns seguimentos específicos, tais como no setor varejista. Como o ramo estudado é o de serviços, que por sua vez, permite o escoamento de serviços sem a emissão de nota fiscais, como de fato foi relatado por uma das empresas que alegou emitir notas apenas quando solicitado pelos clientes, verifica-se a complexidade do estudo realizado.

Diante de todos os dados obtidos e do estudo de caso realizado, entende-se que para determinação integral e correspondente de fato com a realidade da arrecadação tributária através da NF-e, seria necessário a realização de estudos de casos nos diversos ramos empresariais para verificação de como cada um se comporta, para enfim, poder apresentar, de fato afirmações mais concisas.

REFERÊNCIAS

- AZEVEDO, O. R.; MARIANO, P. A. SPED: Sistema público de escrituração Digital. 2ª ed. São Paulo: IOB, 2009.
- BARBOSA, M. P. C. Impactos da Nota Fiscal eletrônica na arrecadação do ICMS no estado do Ceará (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2011.
- BORBA, L.; PETRINI, M.; WIEDENHOFT, G. Adoção da Nota Fiscal Eletrônica: Quais os Benefícios sob as Lentes das Organizações?. Gestão e Planejamento, 2013.
- CHAHIN, A. CUNHA, M. A., et al. E-gov.br: A próxima revolução brasileira. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- CLETO, N. Nota Fiscal Eletrônica NF-e: Revolução Digital no Meio Empresarial e Contábil.

COLOMBO, M. As mudanças nas obrigações fiscais acessórias com o SPED- fiscal e o reflexo nas empresas. [Trabalho de Conclusão do Curso] Universidade do Extremo Sul Catarinense. 2011, 71 f.

FÜHR, V. A. Os benefícios da implantação da nota fiscal eletrônica. 2009. 89f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis). Centro Universitário Feevale.

GASPARI, E. D. Quebrou a lei siciliana. Jornal O Povo. Fortaleza (Brasil): Caderno Política, 2003.

GOVERNO FEDERAL. Do eletrônico ao digital. Brasil, 2021.

ILARINO, S.; SOUZA, M. A. SPED (Sistema Público de Escrituração Digital): impactos da sua implantação na empresa XX. E-civitas Revista Científica do Departamento de Ciências Jurídicas, Políticas e Gerenciais do UNI-BH., Belo Horizonte, v. 3, n. 2, 2010.

LEMONS, R. N e ROLF, H. E. O conceito de planejamentos e controle da produção e o serviço hoteleiro. [TCC de Pós-Graduação] Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 1998.

MASSAMBANI, T. Cruzamento das Informações nas Obrigações Acessórias da Receita Federal (DIPJ/ECF, DAFN/EFDF, DCTF, DIRF, PER/DCOMP e outras). Porto Alegre, 2016.

MELLO, N. O. de. Os documentos fiscais eletrônicos no Brasil e na América Latina e seus impactos na automação de processos e no intercâmbio eletrônico de informações na cadeia logística / N.O. de Mello. Versão corr. – São Paulo, 2014.

MELLO, N. O., Dias, E. M., FONTANA, C. F., FERNANDEZ, M. L. A. The implementation of the electronic tax documents in Brazil as a tool to fight tax evasion. In Proceedings of the 13th WSEAS International Conference on Systems. (pp. 449-456). Rhodes, Greece, 2009.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portal do Sped. Brasil, 2021. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/nfse/o-que-e.htm>>. Acesso em: 15 Mar. 2021.

MUNHOZ, J. C. Avaliação dos principais softwares fornecidos gratuitamente pelo governo aos contribuintes, visando aferir a contribuição para a simplificação da apuração do ICMS. Curitiba, 2014.

NICHETTI, CAMILA. A importância da emissão da nota fiscal para a empresa. 2021. Disponível em: <<https://blog.vhsys.com.br/importancia-da-emissao-da-nota-fiscal/>> Acesso em: 17 Jun. 2021.

OLIVEIRA, A. L. S. A importância da nota fiscal eletrônica. Anápolis, 2019.

RECEITA FEDERAL. Nota fiscal eletrônica – Conceito, uso e obrigatoriedade da NF-e (26 questões). Brasil, 2021.

SANTANA, E. A. C. da S. A consultoria contábil mediante a utilização de diagramas para a gestão fiscal operacional em micro e pequenas empresas: um estudo envolvendo a emissão de NF-e. Revista Executive On-Line, Bebedouro SP, 2 (1): 17-32, 2017.

SARAN, J. E. P. Obligaciones tributarias en medio digital: una revolución en las formas de control y de fiscalización en Brasil y en el estado de São Paulo (Dissertação de Mestrado). Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2012.

SEFAZ – SECRETARIA DA FAZENDA. História do Projeto: Nota Fiscal Eletrônica. Disponível em: <<http://sistemas.sefaz.am.gov.br/nfeweb/portal/historico.html>> Acesso em: 09 Mar. 2021.

SOUSA, J. P. R. Os impactos da Nota Fiscal eletrônica nas atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2010.

SOUZA, C. C. de. Equipe Técnica COAD. Nota fiscal eletrônica. 2. Ed. Rio de Janeiro: COAD, 2009.

UEHARA, A. R. NF-e: Descrição conceitual do projeto e as dificuldades em sua implementação em uma Micro Empresa. 2011. 97f. Monografia (Graduação no Curso de Informática para Gestão de Negócios). Centro Paula Souza – Faculdade de Tecnologia da Zona Leste.

VIEIRA, P. A.; PIMENTA, D. P.; CRUZ, A. F. da; SOUZA, E. M. S. de. Efeitos do programa de Nota Fiscal eletrônica sobre o aumento da arrecadação do Estado. Rev. Adm. Pública vol.53 nº 2 Rio de Janeiro Mar./Apr. 2019. Epub Apr 25, 2019.