



PERCEPÇÃO DOS DISCENTES DO CURSO DE ADMINISTRAÇÃO SOBRE FATORES INTERNOS DA INSTITUIÇÃO, QUALIDADE DE VIDA E DESEMPENHO ACADÊMICO

DAYSE GARCIA TARBONE
GRADUANDA EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
UNIVERSIDADE ESTADUAL DO PARANÁ
DAYSE_GARCIA_TARBONE@HOTMAIL.COM

JANE LINARA NUNES FERREIRA
GRADUANDA EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
UNIVERSIDADE ESTADUAL DO PARANÁ
JANELINARANF@HOTMAIL.COM

JULIANE ANDRESSA PAVÃO
MESTRE EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
UNIVERSIDADE ESTADUAL DO PARANÁ
JULIANEPAVAO@HOTMAIL.COM

RESUMO – Este estudo teve como objetivo investigar a percepção de discentes do curso de administração da Universidade Estadual do Paraná (UNESPAR) – campus de Campo Mourão com relação aos fatores internos dos cursos, qualidade de vida e desempenho acadêmico. Nesta pesquisa, foi realizado um levantamento por meio de questionário aplicado a uma amostra de 153 discentes do curso de administração. Os achados evidenciam que os discentes têm uma boa percepção em relação aos fatores internos da instituição. Em relação à qualidade da infraestrutura, os alunos mostraram insatisfação com a modernidade dos laboratórios de informática e com a adequação das salas de aula. As maiores insatisfações sobre qualidade de vida estão relacionadas com o sono dos discentes e o dinheiro que possuem para satisfazer suas necessidades. Averiguou-se também que é baixo o tempo dedicado em estudo extraclasse, ao contrário da frequência e pontualidade nas aulas que apresentaram elevadas médias.

Palavras-chave: Administração, Fatores Internos, Qualidade de Vida, Desempenho Acadêmico.

ABSTRACT - This study aimed to investigate the perception of students of the course of administration of the State University of Paraná (UNESPAR) - campus of Campo Mourão with respect to internal factors of the courses (internal environment, structure, technical system, the education program strategy and strategy faculty), quality of life and academic performance. This descriptive research was conducted through a questionnaire. The findings show that the students have a good perception of the course coordinator and faculty of the institution. Regarding the quality of infrastructure, students showed dissatisfaction with the modernity of computer labs and the adequacy of classrooms. It found that the greatest dissatisfaction about quality of life are related to the sleep of the students and the money they have to meet their needs. Finally, it considered whether it is down the time spent on extracurricular study, unlike the frequency and punctuality in class that showed high average.

Keywords: Management, Internal factors, Quality of life, academic performance.



1 INTRODUÇÃO

A finalidade de uma Instituição de Ensino Superior (IES) é oferecer educação de qualidade aos seus acadêmicos, formando assim, profissionais preparados para um mercado de trabalho cada vez mais competitivo e exigente (AMARO, 2014).

As universidades estaduais paranaenses têm enfrentado graves problemas financeiros desde o final de 2015, decorrentes da política de ajuste fiscal dos governos estadual e federal. (SINDUNESPAR, 2016). As Instituições Estaduais de Ensino Superior (IEES) tem suas particularidades e dificuldades em relação ao ensino, com suas deficiências de infraestrutura, falta de corpo docente, de tecnologias indispensáveis para o ensino, além dos problemas políticos e sociais que afetam a qualidade de ensino público.

Contudo, o desempenho acadêmico de um aluno pode ser influenciado por diversas variáveis, porém denota-se uma influência maior no que diz respeito à uma boa estratégia de ensino contida no projeto pedagógico do curso, qualificação e domínio do conteúdo ministrado pelo corpo docente (AMARO, 2014).

Em relação à qualidade de vida Catunda e Ruiz (2008) abordam como um termo que vem sendo utilizado para avaliar as condições de vida humana e para se referir à saúde, conforto e bens materiais de uma determinada população. Em relação aos discentes, a falta de um nível de qualidade de vida satisfatório pode impactar negativamente em sua saúde mental, além de gerar dificuldades no processo de ensino-aprendizagem e até o abandono/evasão acadêmica (CATUNDA; RUIZ, 2008).

Partindo do exposto, a pesquisa tem como objetivo investigar a percepção dos discentes do curso de Administração da Universidade Estadual do Paraná – campus de Campo Mourão (UNESPAR) em relação aos fatores internos da instituição, qualidade de vida e desempenho acadêmico. Em virtude desse contexto apresenta-se a seguinte questão: Qual a percepção de discentes do curso de administração da Universidade Estadual do Paraná (UNESPAR) – campus de Campo Mourão em relação aos fatores internos (ambiente interno, estrutura, sistema técnico, estratégia do projeto pedagógico e estratégia do corpo docente), qualidade de vida e o desempenho acadêmico?

A pesquisa justifica-se, pois, espera-se possibilitar à instituição tomar ciência da percepção dos alunos em relação aos fatores internos da instituição e assim, poder tomar



medidas para fortalecer os cursos investigados. Além de que o desempenho acadêmico pode ser influenciado por diversas variáveis (AMARO, 2014) e algumas dessas variáveis são os fatores externos e internos da instituição, tais fatores influenciam significativamente no desempenho do aluno, outra variável de grande significância é a qualidade de vida, pois a falta de um nível satisfatório de qualidade de vida pode impactar negativamente na saúde mental do acadêmico (CATUNDA; RUIZ, 2008).

Além desta introdução, este artigo encontra-se estruturado em mais quatro seções, ordenados de maneira que a questão de pesquisa seja respondida e os objetivos alcançados. A segunda é dedicada à plataforma teórica que fundamenta esta pesquisa, discorrendo sobre o ensino de administração no Brasil, diretrizes curriculares, projeto político pedagógico e matriz curricular do curso, bem como qualidade de vida e desempenho acadêmico. Na terceira sessão, foi descrito os procedimentos metodológicos, e de que forma se deu a coleta dos dados. A quarta seção discorre como os dados foram analisados, e por fim, a quinta e última seção se refere às considerações finais da pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O ensino de Administração no Brasil

No Brasil, os primeiros cursos de que se tem notícia datam de 1902, quando a escola Álvaro Penteado (no Rio de Janeiro) e a Academia de Comércio (em São Paulo) ministraram cursos de administração ainda sem regulamentação (NICOLINI, 2003). Como consequência da criação do Ministério da Educação em 1931, foi regulamentado e estruturado o ensino superior em todos os níveis. Surgem o Instituto de Organização Racional do Trabalho (IDORT) em 1931 e o Departamento de Administração do Setor Público (DASP) em 1938. A criação do DASP naquele momento se inseria fundamentalmente no processo de propagação do ideário da "gerência científica" e na primeira proposta de modernização do Estado (NICOLINI, 2003).

A partir do DASP, foi criada em 1944 a Fundação Getúlio Vargas (FGV) visando a formação de pessoal para a administração pública e privada. Após a Fundação Getúlio

Vargas, surgiram a Escola Brasileira de Administração Pública (EBAP) e a Escola de Administração de Empresas de São Paulo (EAESP), ambas na década de 50. Outras escolas também começaram a se formar em seguida à constituição da FGV e de seus cursos. Desde o início da década de 1960 essas novas escolas implantaram seus cursos de graduação, e o ensino de pós-graduação também ganhou impulso no país. (OLIVEIRA, F. B; SAUERBRONN, F. F, 2007).

No quadro 2 serão listadas as legislações básicas do curso de Administração.

Quadro 1 - Legislação básica do curso de Administração.

LEI	Nº	TEMA
Lei das Diretrizes Básicas de Ensino Superior (LDB)	9394/96 de 20/12/1996	Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional.
Parecer	Nº 67/2003 CNE/CES aprovado em 11/03/2003.	Referencial para as Diretrizes Curriculares Nacionais – DCN dos Cursos de Graduação
Parecer	Nº 108/2003 CNE/CES aprovado em 07/05/2003	Duração de cursos presenciais de bacharelado
Parecer	Nº 134/2003 CES/CNE aprovado em 04/06/2003	Diretrizes Curriculares Nacionais do curso de graduação em Administração
Resolução da Câmara de Educação Superior do Conselho Nacional de Educação	Nº 4, de 13 de julho de 2005	Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação em Administração, bacharelado, e dá outras providências.

Fonte: Projeto Político Pedagógico do Curso de Administração da UNESPAR – campus Campo Mourão. 2009.

A Resolução n. 04 de 13 de julho de 2005 impõe uma reformulação dos cursos de Administração, no que se refere à forma, concepção filosófica, a metodologia, a definição “do que fazer” e “como fazer” do curso. Tais princípios que emanam configuram-se como referência de orientação para promover as adequações necessárias (BRASIL, 2005).

2.1.1 Diretrizes Curriculares do curso de Administração

O Parecer nº CES/CNE 134/2003 dispõe sobre as Diretrizes Curriculares Nacionais do curso de graduação em Administração, e define que a organização do curso deve indicar com clareza o regime de oferta, os componentes curriculares, o estágio curricular supervisionado, as atividades complementares, a monografia como componente opcional da instituição, o sistema de avaliação, o perfil do formando, as competências e habilidades, os conteúdos



curriculares e a duração do curso, sem haver prejuízo de outros aspectos que tornem consistente o referido projeto pedagógico. (BRASIL, 2003).

No que se refere às diretrizes do curso de administração da UNESPAR – campus de Campo Mourão, o curso acredita e busca uma educação de qualidade, associada aos anseios da sociedade e da comunidade, promovendo a cultura com base no desenvolvimento e na pesquisa. Deste modo, é fundamental para o curso:

- buscar o conhecimento em todas as fontes;
- perseguir sempre a excelência, a inovação e a criatividade;
- formar sujeitos aptos a entender e a promover o desenvolvimento regional;
- comprometer-se com a preservação e desenvolvimento ambiental;
- compreender as organizações sob o ponto de vista humano, técnico e social;
- auxiliar no desenvolvimento autossustentável;
- valorizar o profissional humano em toda sua plenitude; e
- promover a pesquisa e a iniciação científica (Projeto Político Pedagógico do Curso de Administração da UNESPAR – campus de Campo Mourão. 2009).

Segundo seu Projeto Pedagógico, o curso de Administração da UNESPAR – campus de Campo Mourão tem a missão de manter-se em relação com a sociedade, proporcionando contribuições no sentido do desenvolvimento, com profissionalismo e adotando uma postura empreendedora. Tem também como objetivo, incorporar ao profissional egresso valores humanos além dos aspectos técnicos como habilidades e competências, sem contar o desenvolvimento do senso crítico. Portanto, a inserção institucional do Curso de Administração pode percorrer a tríade ensino, pesquisa e extensão, de forma a contribuir de maneiras distintas para a consecução de seu papel (Projeto Político Pedagógico do Curso de Administração da UNESPAR – campus de Campo Mourão. 2009).

2.1.2 Projeto Político Pedagógico

O parágrafo primeiro do Art. 2º da Resolução nº 4, de 13 de julho de 2005 determina que além da clara concepção do curso de graduação em Administração, o Projeto Pedagógico, com suas peculiaridades, seu currículo pleno e sua operacionalização, abrangerá, sem prejuízo de outros, os seguintes elementos estruturais:

- I - objetivos gerais do curso, contextualizados em relação às suas inserções institucional, política, geográfica e social;
- II - condições objetivas de oferta e a vocação do curso;
- III - cargas horárias das atividades didáticas e da integralização do curso;



- IV - formas de realização da interdisciplinaridade;
- V - modos de integração entre teoria e prática;
- VI - formas de avaliação do ensino e da aprendizagem;
- VII - modos de integração entre graduação e pós-graduação, quando houver;
- VIII - incentivo à pesquisa, como necessário prolongamento da atividade de ensino e como instrumento para a iniciação científica;
- IX - concepção e composição das atividades de estágio curricular supervisionado, suas diferentes formas e condições de realização, observado o respectivo regulamento;
- X - concepção e composição das atividades complementares; e,
- XI - inclusão opcional de trabalho de curso sob as modalidades monografia, projeto de iniciação científica ou projetos de atividades, centrados em área teórico-prática ou de formação profissional, na forma como estabelecer o regulamento próprio (BRASIL, 2005).

O projeto pedagógico traz implícita a visão do ser, do mundo, das relações sociais e do próprio curso. Portanto, antes de sua elaboração, é indispensável que sejam observadas as diretrizes da Instituição (políticas, sociais e econômicas), seus objetivos e a historicidade do curso. No projeto pedagógico do Curso de Administração ressalta-se a importância do ensino prático por meio de trabalhos e visitas às empresas. Esta postura possibilita a observação das boas e más práticas de gestão, formando uma base sobre a qual se assentará a busca de conhecimentos e o desenvolvimento de habilidades e competências que garantam a eficiência e eficácia da intervenção do administrador. Esta característica deverá ser preservada, quaisquer que sejam as alterações propostas e executadas (Projeto Político Pedagógico do Curso de Administração da UNESPAR – campus de Campo Mourão. 2009).

Como salienta Almeida (1992), o projeto pedagógico das instituições depende muito das decisões educacionais que estão diretamente envolvidas com as políticas, assim deverão sugerir para cada curso, objetivos, diretrizes pedagógicas, políticas técnicas, científicas e sociais.

2.1.3 Matriz curricular do curso de Administração

A finalidade das mudanças e adaptações do currículo pleno do curso realizadas ao longo do tempo foi de preparar um profissional adaptável a situações novas e emergentes.

A nova matriz curricular leva em consideração a atual conjuntura econômica, política e social do país, as especificações do mercado regional e local (orientado para o empreendedorismo), o período de funcionamento do curso (noturno), a procedência dos



alunos (mais de 50% são de cidades da região), orientações do Conselho Federal de Administração - CRA e também o regimento interno da UNESPAR. A grade do curso já foi aprovada em reunião departamental e aguarda os trâmites legais para sua implantação. (Projeto Político Pedagógico do Curso de Administração da UNESPAR – Campus de Campo Mourão. 2009).

As diversas áreas do saber contempladas na organização curricular devem estar integradas entre si, pois nenhuma disciplina deve se considerar autossuficiente nem enclausurar os conhecimentos em compartimentos, como se estanques fossem.

2.2 Qualidade de vida e desempenho acadêmico

A crescente preocupação com questões relacionadas à qualidade de vida vem no sentido de valorizar parâmetros mais amplos do que o controle de sintomas, a diminuição da mortalidade ou o aumento da expectativa de vida. A qualidade de vida passou de uma abordagem mais centrada na saúde, para um conceito abrangente em que as condições e estilo de vida constituem aspectos a serem considerados (ALMEIDA; GUTIERREZ, 2004).

Devido à falta de um consenso sobre a definição de qualidade de vida, o primeiro passo para o desenvolvimento do instrumento *World Health Organization Quality of Life* (WHOQOL) foi a busca da definição do conceito. Assim, a Organização Mundial de Saúde (OMS) reuniu especialistas de várias partes do mundo, que definiram qualidade de vida como a percepção do indivíduo de sua posição na vida no contexto da cultura e sistema de valores nos quais ele vive e em relação aos seus objetivos, expectativas, padrões e preocupações (The WHOQOL Group, 1994). É um conceito amplo que abrange a complexidade do construto e inter-relaciona o meio ambiente com aspectos físicos, psicológicos, nível de independência, relações sociais e crenças pessoais. A estes itens deram o nome de “domínios”, ou seja, são os principais aspectos que determinam a Qualidade de Vida de uma pessoa.

O estudo de Catunda e Ruiz (2008) objetivou avaliar a Qualidade de Vida de universitários dos cursos noturnos de Educação Física, Psicologia e Sistemas de Informação, comparando-se os resultados de calouros e quartanistas dos mesmos. Os resultados indicam



que os participantes, em seu conjunto, consideraram ter uma boa Qualidade de Vida, embora não tenham atingido excelência em nenhum dos domínios que a compõe. O domínio avaliado mais positivamente foi o físico e o mais prejudicado foi o ambiental. Dentro deste último, a faceta avaliada mais negativamente refere-se a condições financeiras. Não foram verificadas diferenças importantes entre os cursos na avaliação dos domínios da QV, mas na avaliação do índice de Qualidade de Vida Geral, o curso de Psicologia apresentou resultado ligeiramente superior. Discute-se que estas diferenças podem estar ligadas a variáveis gênero e área de conhecimento.

Cerchiari (2004) realizou um estudo de corte transversal, em uma amostra de 558 estudantes universitários, de ambos os sexos, dos cursos de Ciência da Computação, Direito, Enfermagem e Letras da Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul (UEMS) e do curso de Enfermagem da UFMS, com o objetivo de investigar a saúde mental e a qualidade de vida de estudantes universitários, bem como, identificar as características sócio demográficas e do processo ensino-aprendizagem que poderiam estar relacionadas com o bem-estar e a qualidade de vida desses estudantes. Os resultados quanto à qualidade de vida, nos domínios físico, psicológico, nível de independência e ambiente os estudantes universitários tiveram escores significativamente menores do que os do grupo controle e, comparados aos do grupo de paciente, o domínio ambiente foi significativamente menor e nos domínios psicológico e relações sociais, similares. As variáveis gênero, período, atividade remunerada, renda familiar e opção de escolha do curso estão correlacionadas significativamente com a qualidade de vida do estudante universitário.

Já o desempenho acadêmico está relacionado ao rendimento de um indivíduo ou grupo por meio da execução de atividades acadêmicas avaliadas pela competência e resultado, nesse sentido, “a descrição do termo desempenho envolve a dimensão da ação e o rendimento é o resultado da sua avaliação, expresso na forma de notas ou conceitos obtidos pelo sujeito em determinada atividade” (MUNHOZ, 2004, p. 37).

Para Leite Filho et al (2008) no ambiente acadêmico, a constatação da competência pressupõe um conjunto de critérios estabelecidos com base no perfil do aluno que a Instituição planejou formar, esses critérios formam a base para o julgamento das competências dos discentes analisados a partir de seus desempenhos acadêmicos.



No Brasil, o sistema de ensino diverge dos países mencionados em termos de programas e conteúdo, de acordo com Barros e Mendonça (2000), os indicadores educacionais brasileiros são inferiores aos padrões internacionais. Portanto, identificar os fatores que afetam o desempenho dos estudantes é crucial para o desenvolvimento de políticas públicas e programas de desenvolvimento brasileiro. No intuito de analisar os fatores que afetam o coeficiente dos alunos, Barros e Mendonça (2000) verificaram que as variáveis: gênero, renda familiar, escolaridade dos pais e horas de estudo influenciam positivamente o desempenho acadêmico. Outras variáveis como idade, turno, tempo de curso e trabalho remunerado foram definidas como fatores que também afetam o desempenho acadêmico.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Classificação metodológica da pesquisa

A pesquisa é desenvolvida mediante o concurso dos conhecimentos disponíveis e a utilização cuidadosa de métodos, técnicas e outros procedimentos científicos (GIL, A. C. 2002).

Para este estudo, o processo metodológico utilizou-se de um estudo qualitativo e quantitativo. Segundo Beuren (2006), a pesquisa qualitativa concebe análises mais profundas em relação ao fenômeno estudado, essa abordagem visa destacar características não observadas na pesquisa quantitativa, devido esta ser mais superficial. Já a pesquisa quantitativa caracteriza-se pelo uso de instrumentos estatísticos, tanto na coleta, quanto no tratamento dos dados.

Quanto aos objetivos do estudo, a pesquisa se demonstra de cunho descritivo. De acordo com Gil (2002), este tipo de pesquisa tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. A pesquisa se caracteriza como levantamento ou *survey*, quando a pesquisa envolve a interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer (GIL, 1991).



Com relação à coleta de dados, a pesquisa se realizará por intermédio de questionário. De acordo com Martins e Theóphilo (2009), o questionário é um importante instrumento de coleta de dados para uma pesquisa de cunho social, onde se tem um conjunto ordenado e consistente de questões a respeito de variáveis e situações que se deseja medir ou descrever.

3.2 Coleta e análise dos dados

Para o alcance do objetivo proposto, foi aplicado pessoalmente aos discentes do curso de administração da Unespar – campus de campo mourão, um questionário de perguntas fechadas com escala intervalar de 11 pontos (0 a 10) e múltipla escolha, sendo dividido em quatro blocos. O primeiro bloco é de questões socioeconômicas, onde foram colhidos dados pessoais e profissionais. O segundo é composto por questões sobre fatores internos do curso (estrutura, tecnologia, projeto pedagógico e matriz curricular, corpo docente). O terceiro é constituído por questões sobre a auto avaliação do desempenho acadêmico. E por fim, o quarto e último bloco contém perguntas sobre a qualidade de vida dos discentes.

Para objeto de estudo, foi selecionada uma população de 284 acadêmicos do curso de administração. Foi coletada uma amostra de 153 discentes, sendo que a amostra mínima com erro amostral de 10% (72 discentes) foi superada.

A fim de verificar inconsistências, erros, ou alguma falta de entendimento nas questões, foi realizado um pré-teste com cinco alunos do curso de administração, no qual o tempo médio de realização foi de aproximadamente 5 minutos, e não foram encontrados problemas com as questões.

Após a coleta dos dados, os mesmos foram organizados e tabulados na planilha Excel e serviram de entrada ao *software* SPSS versão 20, no qual se utilizou para análise dos dados a estatística descritiva.

4 ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Caracterização IEES pesquisada e do curso de administração



A Faculdade Estadual de Ciências e Letras de Campo Mourão – Fecilcam, criada em 24 de Agosto de 1972, está localizada no município de Campo Mourão, sendo uma das poucas instituições públicas de Ensino Superior da Mesorregião Centro-Ocidental Paranaense. Mais de 93% do público atendido pela Fecilcam reside na mesorregião, que é constituída por 25 municípios e conta com uma população estimada em mais de 320 mil habitantes.

Em resposta aos anseios de uma comunidade foi criado o curso Administração na UNESPAR/FECILCAM, como meio de modificar a realidade de uma região que, polarizada pelos negócios da agricultura, necessitava encontrar novos caminhos de desenvolvimento, minimizando o êxodo de jovens que deixavam a região para estudar em outras localidades e que para cá não mais retornavam. A FECILCAM obteve, então, autorização para funcionamento do Curso de Administração através do Decreto Federal n.º 83.184 de 15 de fevereiro de 1979.

O reconhecimento do curso deu-se pela Portaria do Ministério da Educação e Cultura – MEC n.º 430 de 14 de outubro de 1982 e Parecer do Conselho Estadual de Educação do Estado do Paraná - CEE n.º 188/82, nos Processos de n.º 219/82 do CEE e 236.591/82 do MEC. Desde então, o curso vem procurando se adaptar no contexto dinâmico da sociedade, alterando-se ao longo do tempo, na tentativa de preparar um profissional capaz de definir um padrão novo de relação situacional, através de conceitos, instrumentos, métodos e técnicas voltadas para problemas contingenciais. O curso busca permanentemente a flexibilidade que lhe permita incluir assuntos emergentes para que sejam discutidos em sala de aula, palestras e seminários com maior presteza e resultados. Este é um curso noturno com duração de 4 anos, e possui 80 vagas anuais.

4.2 Características e perfil dos respondentes

Para a caracterização da amostra relativa ao curso de administração da Unespar, serão evidenciadas informações de modo a apresentar, respectivamente, as medidas de tendência central (média, mediana e moda) e medidas de dispersão (nesta pesquisa optou-se pelo desvio padrão). As técnicas da estatística descritiva foram realizadas com o auxílio do *software*

Statistical Package for the Social Science (SPSS), versão 20.0. A Tabela 1 evidencia o gênero da amostra.

Tabela 1 – Distribuição dos respondentes por gênero.

Gênero	Frequência	%	% Acumulado
Masculino	79	51,6	51,6
Feminino	74	48,4	48,4
Total geral	153	100,0	100,0

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2016.

Com relação à composição dos respondentes da amostra desta pesquisa, mediante análise descritiva da Tabela 1, percebe-se quanto ao gênero, que dos 153 respondentes, 79 (51,6%) são do gênero masculino e 74 (48,4%) do gênero feminino.

Em relação à idade, a média dos respondentes é de 21,71 anos, a idade mínima de 17 anos e a idade máxima de 44 anos. A soma dos ausentes foi de 3,9% do total da amostra. Para os resultados de estado civil, verifica-se que 120 (78,4%) da população indicaram solteiro, 26 (17,0%) casado, 2 (1,3%) outro e 5 (3,3%) ausente.

Em relação à jornada de trabalho em horas semanais, a situação predominante é de tempo integral de 44 horas com 58 (37,9%) dos respondentes, seguido de 20 a 44 horas com 53 (34,6%). A situação não trabalha também teve um resultado significativo com 36 (23,5%) dos respondentes, e houve apenas 1 (0,7%) ausente.

Nos resultados relativos ao tipo de escola frequentada no ensino médio, destaca-se com a maior frequência a opção de ensino todo escola pública com 135 (88,2%) dos respondentes, e o menor resultado maior parte em escola privada com 1 (0,75%) respondente. Houve uma resposta (0,7%) ausente para esta questão.

Com relação às horas de estudo extraclasse a situação que predomina é uma a duas horas com 65 (42,5%) dos respondentes. Os que não dedicam horas extraclasse aos estudos e apenas assistem às aulas são 26 (17%) dos respondentes. A soma de ausentes foi 2 (1,3%) da amostra.

Quando se refere à experiência de trabalho na área de administração, nota-se que a situação que prevalece é de nunca ter trabalhado com 62 (40,5%) respondentes, mais da metade da amostra. Em seguida a resposta com maior frequência foi de um ano com 33 (21,6%). As opções dois anos, três anos, quatro anos e mais de quatro anos tiveram,

respectivamente, as respostas 21 (13,7%), 12 (7,8%), 4 (2,6%) e 15 (9,8%). Os ausentes somam 6 (3,9%) dos respondentes.

4.2.1 Análise descritiva dos constructos

Os dados tabulados relativos a análise descritiva do constructo Ambiente Interno são apresentados na Tabela 2. O intuito destas questões é de captar a percepção do aluno quanto à atenção e a dedicação recebida na instituição de ensino de cada item apresentado a seguir.

Tabela 2 - Dedicção e atenção recebida

Fatores internos	Frequência (%)										Descritivas				
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Média	Mediana	Moda	DP
Coordenador do curso	0,0	0,7	0,0	0,7	1,3	2,7	3,3	6,7	21,3	27,3	36,0	8,65	9,0	10,0	1,6
Corpo docente	0,0	0,0	0,7	0,7	2,0	6,7	6,7	21,3	23,3	26,0	12,7	7,8	8,0	9,0	1,6
Funcionários	0,0	0,7	0,7	2,0	1,3	6,0	2,0	12,8	28,2	24,8	21,5	8,1	8,0	8,0	1,8

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2016.

Analisando a média e o desvio padrão de cada item apresentado na Tabela 2, nota-se que o item apresentado como funcionários tem uma média de 8,1, contudo dispõem de desvio padrão (1,8) que é o maior comparado aos demais itens. O item que apresentou a maior média do constructo foi o coordenador do curso, com 8,65, sendo a variável melhor avaliada perante os discentes, e o seu desvio padrão se iguala ao da variável corpo docente.

Na tabela 3, as questões foram formuladas a fim de captar a percepção do aluno quanto à qualidade da infraestrutura da instituição de ensino de acordo com cada item apresentado a seguir.

Tabela 3 - Qualidade de infraestrutura da Instituição

Estrutura	Frequência (%)										Descritivas				
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Média	Mediana	Moda	DP
Adequação das salas de aula	0,0	0,7	2,0	5,4	9,4	18,1	16,8	22,1	13,4	4,7	7,4	6,3	6,0	7,0	2,0
Adequação do espaço físico da biblioteca	0,0	0,0	0,7	1,3	4,6	6,6	19,1	18,4	24,3	15,1	9,9	7,3	7,0	8,0	1,7
Qualidade do acervo bibliográfico	0,0	0,0	1,3	3,9	5,3	11,8	6,6	14,5	32,9	11,8	11,8	7,2	8,0	8,0	2,0
Modernidade dos laboratórios de informática	5,4	4,1	8,8	12,8	11,5	18,2	13,5	11,5	8,8	4,1	1,4	4,8	5,0	5,0	2,0

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2016.

Em relação à estrutura da instituição, os discentes se mostraram descontentes quanto à modernidade dos laboratórios de informática e a adequação das salas de aula, que apresentaram, respectivamente, as médias 4,8 e 6,3. Também foram evidenciados itens em relação à adequação do espaço físico da biblioteca com uma média de 7,3, e sobre a qualidade do acervo bibliográfico com uma média de 7,2. Isso mostra que os alunos estão mais satisfeitos com a biblioteca da instituição, espaço de uso comum a todos os discentes da instituição e da comunidade em geral, do que com o espaço utilizado de forma mais específica pelo curso, as salas de aula e os laboratórios de informática.

São apresentados na Tabela 4 os dados tabulados relativos à análise descritiva do constructo sistema técnico. A formulação das questões foi feita com o objetivo de verificar a percepção do aluno quanto à qualidade dos recursos tecnológicos empregados na instituição de acordo com cada item apresentado a seguir.

Tabela 4 - Qualidade dos recursos tecnológicos

Sistema Técnico	Frequência (%)											Descritivas			
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Médi a	Median a	Mod a	D P
Recursos didáticos (multimídia e outros)	0,7	0,7	2,0	8,6	7,3	14,6	21,2	15,2	20,5	6,6	2,6	6,2	6,0	6,0	2,0
Software de ensino (laboratório)	4,7	5,4	8,7	7,4	8,1	21,5	11,4	14,8	12,8	4,0	1,3	5,1	5,0	5,0	2,5
Acesso à internet	2,0	7,4	9,4	12,8	14,1	18,8	13,4	10,7	5,4	4,7	1,3	4,6	4,0	5,0	2,4
Sistema acadêmico	0,0	3,3	4,0	4,0	4,7	19,3	8,7	20,7	18,7	12,0	4,7	6,4	7,0	7,0	2,2

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2016.

A melhor média de acordo com os respondentes foi do item sistema acadêmico com 6,4 e um desvio padrão de 2,2, seguido do item recursos didáticos com uma média de 6,2 e o desvio padrão de 2,0. O item que ficou com a pior média foi acesso à internet com 4,6 e desvio padrão de 2,4.

Após a avaliação do ambiente interno, infraestrutura e sistema técnico, os respondentes foram questionados sobre itens pertencentes à estratégia utilizada tanto no projeto pedagógico do curso quanto na estratégia utilizada pelo corpo docente, na qual os dados tabulados serão apresentados nas Tabelas 5 e 6 a seguir.

Tabela 5 - Projeto pedagógico e matriz curricular do curso

Projeto Pedagógico	Frequência (%)											Descritivas			
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Médi a	Median a	Mod a	D P
Organização do curso (disciplinas)	0,0	0,0	0,0	1,3	4,6	7,2	7,9	21,1	27,6	15,8	14,5	7,6	8,0	8,0	1,7
Disciplinas ofertadas	0,7	0,0	0,0	2,6	1,3	5,9	10,6	22,4	23,0	23,0	10,5	4,8	4,0	8,0	1,8
Integração dos elementos curriculares (conteúdos/ementas)	0,7	0,0	0,0	2,0	0,0	4,6	13,2	21,7	31,6	14,5	11,8	7,6	8,0	8,0	1,6
Carga horária das disciplinas	0,7	0,0	0,0	2,0	1,3	6,0	10,6	23,8	29,1	17,2	9,3	7,5	8,0	8,0	1,6

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2016.

Tabela 6 - Corpo docente do curso

Corpo Docente	Frequência (%)											Descritivas			
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Médi a	Median a	Mod a	D P
Qualificação (titulação)	0,0	0,0	0,0	0,0	1,3	2,0	4,6	13,1	27,5	27,5	24,2	8,4	9,0	8,0	1,3
Domínio do conteúdo ministrado	0,0	0,0	0,0	0,7	0,7	0,0	7,3	16,6	26,5	28,5	13,9	8,0	8,0	9,0	1,5
Práticas de ensino	0,0	0,0	0,0	0,4	4,7	7,4	9,4	20,8	28,9	18,1	10,1	7,5	8,0	8,0	1,6
Interação com o aluno	0,7	0,0	1,3	3,3	3,3	5,0	10,5	13,2	29,6	21,7	11,2	7,5	8,0	8,0	1,9

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2016.

Com relação ao projeto pedagógico do curso nota-se que a menor média é de 4,8 no item disciplinas ofertadas, ficando bem distante dos outros itens que são organização do curso, integração dos elementos curriculares e carga horária das disciplinas que atingiram a média de, respectivamente, 7,6, 7,6 e 7,5.

Analisando o constructo corpo docente, percebe-se que os respondentes estão mais satisfeitos com a qualificação de seus docentes com a maior média de 8,4, e o menor desvio padrão de 1,3. Em relação aos itens práticas de ensino e interação com o aluno, a média é igual a ambos com 7,5 e desvio padrão de 1,6 e 1,9, respectivamente.

Por fim, as duas últimas tabelas 7 e 8, apresentadas, demonstram a auto avaliação dos respondentes em relação ao seu desempenho acadêmico e a sua qualidade de vida, a seguir.

Tabela 7 - Auto avaliação do desempenho

Auto avaliação de dedicação e desempenho	Frequência (%)											Descritivas			
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Média	Mediana	Moda	D.P.
Pontualidade nas aulas	0,0	0,7	0,7	1,3	2,6	3,3	5,9	13,8	21,7	27,0	23,0	8,1	8,5	9,0	1,8
Frequência nas aulas	0,0	0,0	0,7	1,3	1,3	4,6	4,6	8,6	28,9	34,2	15,8	8,2	8,5	9,0	1,6
Participação nas aulas	1,3	1,3	0,7	1,3	1,3	5,9	8,5	20,9	29,4	21,6	7,8	7,5	8,0	8,0	1,9
Interesse pelas disciplinas	0,0	0,0	1,3	0,7	1,3	3,3	11,2	13,8	30,3	25,7	12,5	7,9	8,0	8,0	1,6
Acompanhamento dos conteúdos nas aulas	0,0	0,0	1,3	1,3	2,0	3,9	7,2	17,1	21,1	36,2	9,9	7,9	8,0	9,0	1,6
Desempenho na resolução dos exercícios	0,0	0,0	2,0	2,0	0,7	7,2	10,5	20,9	25,5	24,2	7,2	7,5	8,0	8,0	1,7
Tempo dedicado ao estudo extraclasse	4,7	3,3	8,0	6,0	6,7	16,7	10,7	19,3	12,0	7,3	6,0	5,7	6,0	7,0	2,6
Desempenho nas provas e testes	0,0	0,7	0,7	0,3	1,3	8,6	11,2	28,9	30,3	16,4	2,0	7,3	7,0	8,0	1,4

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2016.

Tabela 8 - Auto avaliação da qualidade de vida

Auto avaliação de qualidade de vida	Frequência (%)											Descritivas			
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Média	Mediana	Moda	D.P.
Como você avalia sua qualidade de vida?	0,0	0,0	0,0	0,7	1,3	5,9	9,2	20,4	34,2	16,4	11,8	7,8	8,0	8,0	1,4
Quão satisfeito você está com sua saúde?	0,0	0,7	0,7	1,3	2,0	4,6	10,5	15,8	21,1	21,7	21,7	7,9	8,0	9,0	1,8
O quanto você consegue se concentrar?	0,7	0,7	3,3	2,0	1,3	7,2	13,8	22,4	26,3	15,8	6,6	7,1	7,0	8,0	1,9
Quão saudável é seu ambiente físico (clima, barulho, poluição, barulho)?	0,0	0,0	1,3	2,0	2,6	9,9	9,2	18,4	34,9	13,8	7,9	7,4	8,0	8,0	1,7
Você tem dinheiro suficiente para satisfazer suas necessidades (EM GERAL)?	3,3	2,6	3,3	5,3	5,3	12,5	11,2	19,1	15,8	11,2	9,9	6,4	7,0	7,0	2,6
Quão satisfeito você está com seu sono?	2,0	4,6	2,0	9,3	8,6	11,3	13,9	13,2	13,2	9,9	11,9	6,2	6,0	6,0	2,6
Quão satisfeito você está com sua capacidade para os estudos?	1,3	1,3	3,3	7,3	5,3	13,2	11,2	22,4	21,1	9,2	3,3	6,3	7,0	7,0	2,2
Com que frequência você tem sentimentos negativos tais como mau humor, desespero, ansiedade, depressão? Sendo 0 - pouco e 10 - muito	9,2	8,6	5,9	9,3	3,3	15,8	8,6	13,8	9,2	7,2	9,2	5,2	5,0	5,0	3,1

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2016.



Ao analisar a tabela 7 na qual as questões foram elaboradas com o objetivo de verificar a percepção do aluno frente ao seu desempenho acadêmico, pode-se notar que a menor média é do tempo dedicado extraclasse com 5,7, e o maior desvio padrão de 2,6. A maior média apresentada foi do item frequência nas aulas com a média 8,2, seguido da média 8,1 do item pontualidade nas aulas.

Quanto ao constructo auto avaliação da qualidade de vida, a menor média foi do item relacionado à frequência que o respondente tem sentimentos negativos com 5,2 e o maior desvio padrão 3,1. O item que teve a maior média de 7,9 foi quão satisfeito você está com sua saúde, seguido da média 7,8 que é como você avalia sua qualidade de vida.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo foi investigar a percepção dos discentes do curso de Administração da Universidade Estadual do Paraná – campus de Campo Mourão (UNESPAR) em relação aos fatores internos da instituição, qualidade de vida e desempenho acadêmico em uma amostra de 153 discentes.

Com relação ao constructo ambiente interno, percebe-se que os discentes têm uma boa visão em relação ao coordenador do curso, funcionários e corpo docente da instituição, tendo o primeiro a maior nota. Em relação à qualidade da infraestrutura da IES, os alunos mostraram insatisfação com a modernidade dos laboratórios de informática e com a adequação das salas de aula. Para o constructo sistema técnico, não foram verificadas grandes diferenças entre as médias das notas. A variável que obteve a menor nota foi acesso à internet.

Observou-se no constructo projeto pedagógico uma diferença relevante entre a variável disciplinas ofertadas das demais variáveis, com 4,8 de média, tendo as outras variáveis organização do curso, integração dos elementos curriculares e carga horária das disciplinas, médias de respectivamente 7,6, 7,6 e 7,5. Quanto à estratégia do corpo docente do curso as variáveis obtiveram notas médias entre 8,4 e 7,5, sendo a qualificação (titulação) a maior delas.

No enfoque do objetivo que se refere à qualidade de vida, a variável com a menor nota é sobre a frequência de sentimentos negativos que os discentes têm, mostrando um bom



resultado. As maiores insatisfações estão relacionadas com o sono dos discentes e o dinheiro que possuem para satisfazer suas necessidades. As maiores médias são em relação à saúde, qualidade de vida, ambiente físico e concentração, respectivamente.

E por fim, no último enfoque do objetivo que é desempenho acadêmico, os discentes declaram dedicar poucas horas ao estudo extraclasse, sendo essa a variável com a menor média. Com relação ao desempenho nas provas, interesse pelas disciplinas, acompanhamento dos conteúdos, participação, pontualidade e frequência nas aulas, não houve grandes diferenças nas médias das notas.

Este estudo possui limitações como o tamanho da amostra de discentes do curso de administração, bem com as variáveis investigadas. Sugere-se para futuras pesquisas expandir o estudo para outras instituições de ensino superior, públicas ou privadas. Como também verificar se as variáveis estudadas influenciam o desempenho acadêmico.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, A. M. F. P. M. **Um estudo sobre a avaliação da aprendizagem em um curso superior de ciências agrônômicas.** 1992. 270 f. Tese (Doutorado em Psicologia Educacional) - Faculdade de Educação da Universidade Estadual de Campinas, Campinas. 1992.

ALMEIDA, M.; GUTIERREZ, G. **Políticas públicas de lazer e Qualidade de Vida: A contribuição do conceito de cultura para pensar as políticas de lazer.** (67-84). In: VILARTA, R. Qualidade de vida e políticas públicas: Saúde, lazer e atividade física. Campinas, SP: IPES Editorial, 2004.

AMARO, H. D. **Influência de fatores contingenciais no desempenho acadêmico de discentes do curso de ciências contábeis de IFES.** 2014. 131 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2014.

BARROS, R. P.; MENDONÇA, R. Uma análise dos determinantes do desempenho educacional no Brasil. Brasília: Projeto Nordeste, 2000. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/me000557.pdf>>. Acesso em: 12 jun. 2016.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. **Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996.** Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Presidência da República Casa Civil. Brasília, 20 de dezembro de 1996.



Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9394.htm. Acesso em 12 jun. 2016.

_____. Ministério da Educação. **Parecer CNE/CES nº 67**, de 11 de março de 2003. Referencial para as Diretrizes Curriculares Nacionais – DCN dos Cursos de Graduação. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/2003/pces067_03.pdf>.

_____. Ministério da Educação. **Parecer CNE/CES nº 108**, de 7 de maio de 2003. Duração de cursos presenciais de bacharelado. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/2003/pces108_03.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2016.

_____. Ministério da Educação. **Parecer CNE/CES nº 134**, de 4 de junho de 2003. Diretrizes Curriculares Nacionais do curso de graduação em Administração. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/ces-0134.pdf>>. Acesso em 12 jun. 2016.

_____. Ministério da Educação. **Resolução CNE/CES nº 4**, de 13 de julho de 2005. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação em Administração, bacharelado, e dá outras providências. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces004_05.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2016.

CATUNDA, M. A. P.; RUIZ, V. M. Qualidade de vida de universitários. *Pensamento Plural. Revista Científica do UNIFAE*, São João da Boa Vista, v. 2, n. 1, p. 01-31, 2008.

CERCHIARI, E. A. N. **Saúde Mental e Qualidade de Vida em estudantes universitários**. 2004. 243 f. Tese (Doutorado em Ciências Médicas) - Faculdade de Ciências Médicas da Universidade Estadual de Campinas. Campinas, 2004.

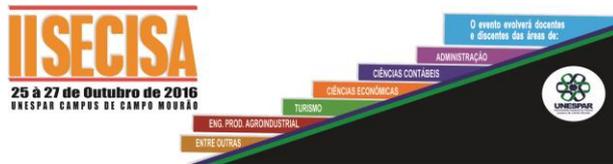
GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. 4. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

GIL, Antonio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. São Paulo: Atlas, 1991.

OLIVEIRA, F. B.; SAUERBRONN, F F. Trajetória, desafios e tendências no ensino superior de administração e administração pública no Brasil: uma breve contribuição. *SciELO Brasil*, Rio de Janeiro, jun. 2007. Revista de administração pública. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122007000700009. Acesso em: 12 jun. 2016.

LEITE FILHO, G. A. et al. **Estilos de aprendizagem x desempenho acadêmico – uma aplicação do teste de Kolb em acadêmicos no curso de ciências contábeis**. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 8, 2008, São Paulo. Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade 2008.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.



Anais do II Seminário dos Cursos de Ciências Sociais Aplicadas do Campus de Campo Mourão da Universidade Estadual do Paraná, Campo Mourão - PR, 25-27 de outubro de 2016. v. 1. p. 000-000

MUNHOZ, A. M. H. **Uma análise multidimensional da relação entre inteligência e desempenho acadêmico em universitários ingressantes.** 2004. 171 f. Tese (Doutorado em Educação). Universidade estadual de Campinas, Campinas. 2004.

NICOLINI, A. Qual será o futuro das fábricas de administradores. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo. v. 43, n. 2, p. 44-54, 2003.

SINDUNESPAR. **Os docentes não devem pagar pelo ajuste fiscal do governo Richa.** Mar. 2016. Disponível em: <<http://sindunespar.org.br/todos/os-docentes-nao-devem-pagar-pelo-ajuste-fiscal-do-governo-richa/>>. Acesso em: 04 Jun. 2016.

The WHOQOL Group. **The development of the World Health Organization quality of life assessment instrument (the WHOQOL).** In: Orley J, Kuyken W editors. Quality of life assessment: international perspectives. Heidelberg: Springer Verlag; 1994. p. 41-60.

UNESPAR/FECILCAM. Projeto Político Pedagógico do Curso de Administração. Campo Mourão, 2009. Disponível em: http://www.fecilcam.br/index.php?option=com_content&task=view&id=1197&Itemid=222. Acesso em: 12 jun. 2016.



GESTÃO ESTRATÉGICA EM COOPERATIVAS: ANÁLISE SWOT DA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL DE CORUMBATAÍ DO SUL - COAPROCOR

ISIELLI MAYARA BARZOTTO MARTINS TIERLING

Contabilista, mestre em Desenvolvimento Regional e Agronegócio

Universidade Estadual do Paraná – UNESPAR Campo Mourão

isi_barzotto@hotmail.com

ALEX DONEGA

Economista, mestre em Desenvolvimento Regional e Agronegócio

Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE Toledo

alexdonega@gmail.com

ELAINE ZANINI

Cientista da computação, mestre em Desenvolvimento Regional e Agronegócio

Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE Toledo

elainezanini@gmail.com

RESUMO - A competitividade existente no mercado tem exigido que as organizações planejem suas atividades para que obtenham maior eficiência e bom posicionamento mercadológico. A análise SWOT contribui para o planejamento, identificando oportunidades e ameaças no mercado, bem como pontos fortes e fracos internos à organização. Neste contexto, este estudo teve como objetivo identificar quais são as características do ambiente interno e externo da Cooperativa Agroindustrial de Corumbataí do Sul – COAPROCOR, a fim de identificar os pontos críticos através da análise SWOT. Nesse sentido foi realizada uma pesquisa exploratória, de caráter qualitativo, por meio de entrevista semi estruturada com o gestor da cooperativa. A análise externa possibilitou identificar que a cooperativa possui maior número de oportunidades do que ameaças, fato que a caracteriza como negócio ideal. A análise interna possibilitou identificar seu alto potencial para expansão produtiva, sendo que se os pontos fracos forem revisitados, poderão contribuir para o crescimento da cooperativa.

Palavras-chave: Análise SWOT; Competitividade; Cooperativismo, COAPROCOR.

ABSTRACT - The existing market competitiveness has required organizations to plan their activities to achieve greater efficiency and good market positioning. SWOT analysis contributes to planning, identifying opportunities and threats in the market, as well as strengths and weaknesses internal to the organization. In this context, this study aimed to identify what are the characteristics of the internal and external environment of the Agroindustrial Cooperative of South Corumbataí - COAPROCOR in order to identify the critical points through the SWOT analysis. In this sense an exploratory survey was conducted, qualitative, through semi-structured interview with the manager of the cooperative. The external analysis enabled us to identify the cooperative has more opportunities than threats, a fact which characterizes it as ideal business. The internal analysis allowed to identify their high potential for production expansion, and that the weak points are revisited, could contribute to the growth of the cooperative.

Keywords: SWOT analysis; Competitiveness; Cooperative, COAPROCOR.



1. INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas o desenvolvimento das organizações e da sociedade foi favorecido pelo avanço da tecnologia, que aponta constantes mudanças, sobre as quais é preciso se adaptar rapidamente para um posicionamento competitivo no mercado. Para isso, o planejamento, considerado a primeira das funções administrativas e aquele que determina antecipadamente quais são os objetivos a serem atingidos e como alcançá-los, torna-se essencial. (CHIAVENATO, 2000; SERRA *et al.*, 2004). No sentido de enfrentar os problemas do dia-a-dia e minimizar as incertezas, o planejamento é útil para prever cenários e garantir a permanência no mercado. Assim, para que uma empresa seja competitiva, é necessário que seus objetivos estejam bem definidos e que existam estratégias para enfrentar o mercado. “Quando a empresa traça objetivos e metas e busca alcançá-los, ela tem claramente definido porque ela existe, o que e como fazer, e onde quer chegar” (DRUCKER, 1997, p. 47).

No contexto do agronegócio, o cooperativismo é visto como um modelo de gestão que pode minimizar os impactos negativos oriundos da velocidade com que as mudanças ocorrem, oferecendo aos cooperados oportunidade de inserção no mercado global. Aliado à existência de dificuldades na gestão, devido à estrutura de governança coletiva, esta condição estabelece que as cooperativas necessitam de uma atenção especial ao modelo de gestão, onde o planejamento estratégico representa uma vantagem competitiva (MACHADO, 2006).

Este estudo apresenta uma análise do ambiente em que a Cooperativa Agroindustrial de Corumbataí do Sul - COAPROCOR está inserida. A COAPROCOR é uma cooperativa de agricultores familiares que se dedicam à produção de frutas e legumes. A análise se deu pela avaliação das oportunidades, ameaças, pontos fortes e pontos fracos da cooperativa, e se divide em dois ambientes, o macroambiente e o microambiente. No macroambiente foram analisados os fatores externos à organização, que possibilitou perceber quais são as oportunidades e ameaças que o mercado oferece à cooperativa. No microambiente foram analisados os fatores internos da organização, a fim de definir os seus pontos fortes e fracos.

Assim, a presente pesquisa busca responder a seguinte questão: Quais são os pontos críticos da análise SWOT (*Strenghts, Weaknesses, Opportunities, Threats*) da Cooperativa Agroindustrial de Corumbataí do Sul? Para responder a questão que permeia este trabalho, o



principal objetivo foi identificar quais são as características do ambiente interno (pontos fortes e fracos) e externo (oportunidades e ameaças) da referida cooperativa.

Além desta introdução, o presente artigo apresenta ainda a teoria que dá embasamento ao desenvolvimento da pesquisa, bem como, os critérios metodológicos utilizados. Na sequência, apresenta-se os resultados, seguido das considerações finais e referências.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Planejamento estratégico em cooperativas

O planejamento estratégico consiste numa técnica em que a organização implanta uma determinada estratégia de negócios, crescimento e desenvolvimento almejando objetivos previamente propostos (SERRA *et al.* 2004; CHIAVENATO, 2003). Um planejamento eficiente exige a análise do ambiente organizacional e tem como principais objetivos o reconhecimento de novas oportunidades e pontos fortes, e a identificação de ameaças e pontos fracos. Essa análise auxilia as organizações a desenvolverem-se estrategicamente, favorecendo a obtenção de lucros e ajudando na prevenção de tendências desfavoráveis (KOTLER; KELLER, 2006).

Em cooperativas, o planejamento estratégico pode se efetivar sob diferentes enfoques, com a utilização de diversas ferramentas. Cordeiro e Dantas (2008) apontam que o planejamento estratégico em cooperativas é importante para que o trabalho em equipe seja fortalecido na atividade coletiva, colaborando para que as responsabilidades sejam determinadas de modo a proporcionar eficiência e eficácia coletiva, além de permitir a delegação de poder, bem como, servir de apoio em ambientes incertos e possibilitar melhorias futuras através de projeções.

Apesar das barreiras à implementação da administração estratégica, favorecidas pela estrutura de governança coletiva, o planejamento estratégico em cooperativas possibilita a condução da entidade em direção às oportunidades de mercado, com foco nas capacidades e recursos da organização e com base nos próprios participantes da ação coletiva (WACK E FILHO, 1999; CORDEIRO; DANTAS, 2008). Dentre as ferramentas possíveis para o



planejamento estratégico de cooperativas, destaca-se neste trabalho a matriz SWOT, que será abordada na seção seguinte.

2.2. Análise SWOT

A análise SWOT é um importante recurso para a tomada de decisão, tendo como função permitir a escolha de uma estratégia de negócios adequada (KOTLER, 1988; SERRA *et al.*, 2004). Ela resume os principais fatores internos e externos das empresas e sua capacidade estratégica, tendo como objetivo “identificar o grau em que as forças e fraquezas atuais são relevantes para, e capazes de, lidar com as ameaças ou capitalizar as oportunidades no ambiente empresarial” (JOHNSON *et al.*, 2007, p. 138). Segundo Ferrell *et al.* (2000), a ferramenta SWOT engloba elementos fundamentais como recursos humanos, desempenho, recursos financeiros, instalações, capacidade de produção, participação de mercado, avaliação de satisfação do consumidor sobre a qualidade, preço e disponibilidade de produto/serviço e comunicação.

A análise SWOT abrange a observação de fatores do ambiente interno e externo à organização. A análise dos fatores que diferenciam a empresa ou o produto/serviço dos seus concorrentes é a chamada análise interna, onde os pontos fortes são as vantagens internas da empresa, como os recursos financeiros, liderança, diferenciação dos produtos, dentre outros, e os fatores fracos são as desvantagens internas em relação aos concorrentes, como as inabilidades técnicas ou gerenciais, controles inadequados, dentre outros. A análise referente às principais perspectivas de evolução do mercado em que a organização atua é a chamada análise externa. Nesse ambiente, deve-se avaliar as mudanças de hábitos do consumidor, novos mercados, diversificação de produtos, novos concorrentes, entre outros, considerando esses fatores como oportunidades ou ameaças, de acordo com as perspectivas da organização (SILVEIRA, 2001; CHIAVENATO; SAPIRO, 2003; DYSON, 2004).

Com isso, a análise SWOT consistirá na elaboração de uma matriz que relacione os fatores e informações identificadas, de modo que os dados coletados sejam ordenados de acordo com os pontos fortes e fracos, oportunidades e ameaças, utilizando o critério de importância de cada ponto para a organização. Após feita a análise, é possível caracterizar a

sua atratividade global. Considerando as oportunidades e ameaças, o negócio poderá ser caracterizado como ideal, especulativo, maduro ou arriscado. Será ideal quando as oportunidades forem altas e baixas as ameaças, do contrário (ameaças altas e oportunidades baixas), será considerado arriscado. Caso seja alto tanto em termos de oportunidades como de ameaças, será um negócio especulativo, mas se for baixo tanto em ameaças quanto em oportunidades, será caracterizado como maduro (KOTLER; KELLER, 2006).

3. METODOLOGIA

A Cooperativa Agroindustrial de Produtores de Corumbataí do Sul e Região (COAPROCOR) foi criada para prestar assistência aos produtores de café e maracujá da região de Corumbataí do Sul. A crise do mercado de café e os problemas climáticos do final da década de 1990 mobilizaram os produtores a se organizarem de forma conjunta, pois precisaram renovar suas culturas. Assim, o cultivo de maracujá foi uma grande alternativa, por ser uma cultura orgânica e de baixo custo ao produtor. Em 2014, a cooperativa atingiu a marca de mais de 950 cooperados, abrangendo 26 municípios da microrregião de Campo Mourão - PR, sendo os mais representativos: Barbosa Ferraz, Nova Tebas, Iretama, Godoy Moreira, Arapuã, Quinta do Sol, Peabiru, Prudentópolis, Lidianópolis, Borrazópolis, Jandáia do Sul, além do município Reserva, que é o único município fora da região de Corumbataí do Sul (Figura 1).

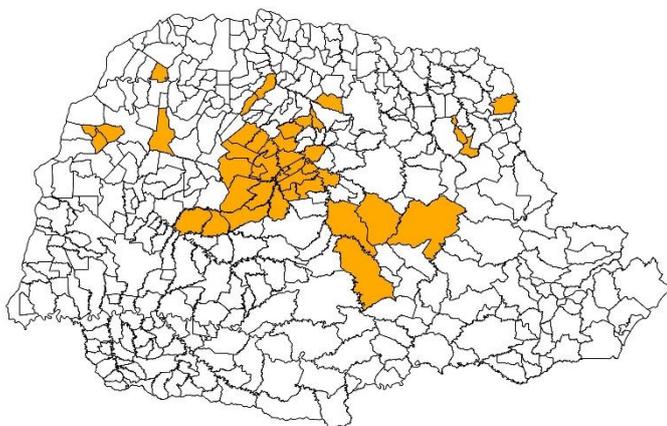


Figura 1 – Municípios abrangidos pela COAPROCOR, 2014. Fonte: elaborado pelos autores com base em IBGE, 2010.

Vale destacar que a agricultura familiar é a principal beneficiada pela COAPROCOR, haja vista que a produção de frutas eleva significativamente o nível de renda dos pequenos produtores.

Por ter como objetivo traçar o perfil estratégico da cooperativa de acordo com os conceitos propostos pela ferramenta SWOT, esta pesquisa foi caracterizada como exploratória e de natureza qualitativa, uma vez que os resultados alcançados proporcionaram a visão geral sobre a dimensão do planejamento estratégico da cooperativa, que até então era desconhecido pelos gestores e cooperados. Os dados utilizados na pesquisa são de natureza primária. Foi realizada uma entrevista com roteiro semi estruturado, direcionada ao gestor da COAPROCOR. Para a análise dos dados, optou-se pelo método descritivo, por inferência, com base no modelo proposto por Kotler e Keller (2006).

4. RESULTADOS

Todo o processo de tomada de decisão e planejamento estratégico deve ser feito com base na missão e valores da empresa. A missão e valores são pontos-chaves que direcionam as análises dos ambientes da empresa, das quais surgirão as estratégias. Inicialmente, observou-se a existência de missão e valores prontamente definidos. Foi identificado que a cooperativa possui a definição de missão, registrada em ata de assembleia de sócios, porém ainda não elaborou e registrou sua visão e valores. Por isso, sugere-se o registro da visão e valores da cooperativa em análise, com base na sua missão, conforme descrito no Quadro 1.

Quadro 1 – Missão, visão e valores.

Missão	“A Cooperativa COAPROCOR tem a missão de atender o mercado assegurando a satisfação dos clientes, dos colaboradores e dos fornecedores, como também prover a união dos associados em prol do desenvolvimento individual e coletivo, garantindo o aumento da renda e o fortalecimento da agricultura familiar, criando assim oportunidades de trabalho e sustento digno para as famílias envolvidas no empreendimento” (COAPROCOR, 2014).
Visão	Ser referência na produção de frutas e seus derivados.
Valores	Espírito Cooperativista; Qualidade; Ética; Desenvolvimento humano e social; Competitividade

Na sessão seguinte serão apresentadas as informações do macroambiente, com a análise do ambiente externo e, na sequência, as informações do microambiente, com a análise do ambiente interno.

4.1. Análise do macroambiente

A análise do ambiente externo possibilita detectar quais são as oportunidades e ameaças oferecidas à empresa. Essas forças ambientais afetam o desempenho da empresa como um todo e quando identificadas permitem o direcionamento dos esforços para os resultados (JOHNSON *et al.*, 2007). A primeira análise refere-se às oportunidades identificadas na COAPROCOP (Quadro 2).

Quadro 2 – Análise das oportunidades do macroambiente da COAPROCOP.

FATORES	OPORTUNIDADES
Econômico	<ul style="list-style-type: none"> - Juros menores; - Apoio financeiro; - Incentivos para exportação; - Estímulo para formação de cooperativas; - Criação de valor em espaços agrários reduzidos; - Turismo rural.
Político	<ul style="list-style-type: none"> - Ato cooperativo; - Diretrizes para alimentação escolar; - <i>Fair trade</i>; - Certificação e registro de marcas; - Incentivos para a produção familiar.
Sócio-Cultural	<ul style="list-style-type: none"> - Aumento da conscientização sócio-ambiental; - Preocupação com a segurança do alimento; - Preocupação com a segurança alimentar; - Êxodo urbano.
Tecnológico	<ul style="list-style-type: none"> - Diversidade de informações; - Pesquisas científicas direcionadas; - Extensão rural; - Rastreabilidade do produto.
Natural	<ul style="list-style-type: none"> - Clima e solo propício para o cultivo de frutas.

a) Juros Menores: instituições públicas e privadas oferecem financiamentos a juros menores quando o solicitante é produtor rural ou cooperativa de produtores rurais, em comparação às empresas privadas. Um exemplo é o Programa de Capitalização de Cooperativas Agropecuárias – PROCAP-AGRO do BNDES;

b) Apoio Financeiro: o governo federal, em parceria com diversas instituições, tem oferecido recursos para o fortalecimento das economias locais, com a geração de emprego e renda. Como exemplo, há a Fundação Araucária, CNPQ, FAPEU, FINEP, etc;

c) Incentivos para exportação: os aspectos tributários oferecidos às cooperativas exportadoras (isenção de impostos) incentivam as atividades de exportação. Além disso, o



governo oferece também algumas modalidades de crédito a fim de viabilizar as exportações, por intermédio do Banco do Brasil ou BNDES, como o adiantamento sobre o contrato de câmbio e o PROEX;

d) Estímulo para fortalecimento de cooperativas: as cooperativas têm sido fortalecidas através da criação de leis que fornecem suporte para a sua formação e organização, com medidas que lhes garantam o acesso ao crédito, tratamento tributário adequado, assistência técnica e participação em mercados, como o de licitações;

e) Criação de valor em espaços agrários reduzidos: o volume de renda por hectare pode ser maximizado através da criação de valor sobre os produtos comercializados. Isso é possível através da inserção de atributos de qualidade e diferenciação no produto, como por exemplo, a produção artesanal e a obtenção de selos de qualidade;

f) Turismo Rural: a diversificação na agricultura tem incluído a preocupação com a valorização dos territórios, o que tem aberto espaço ao turismo. O aproveitamento do espaço rural para atividades não agrícolas tem possibilitado o aumento da renda dos produtores;

g) Ato cooperativo: o ato cooperativo, dado através da Lei 5.764/1971, atribui o adequado tratamento às sociedades cooperativas, dando-lhes o direito de imunidade tributária;

h) Diretrizes para alimentação escolar: através de leis, os governos federais, estaduais e municipais têm apresentado diretrizes para o atendimento da alimentação escolar. Como exemplo, a Lei 11.947/09 estabelece que 30% dos produtos adquiridos para alimentação escolar devem ser provenientes da agricultura familiar;

i) Fair trade: o Sistema Nacional do Comércio Justo e Solidário visa o reconhecimento das práticas de *fair trade* e sua promoção, através da divulgação dos produtos e experiências cooperativas, subsídio aos empreendimentos e auxílio para melhoria das condições de comercialização;

j) Certificação e registro de marcas: a certificação facilita que o consumidor identifique produtos e empresas de qualidade. Além disso, o registro de marcas permite a proteção da empresa e produto, evitando que seu nome seja mal utilizado por terceiros;

k) Incentivos para a produção familiar: o governo federal, em parceria com instituições públicas e privadas, tem instituído políticas públicas de incentivo à produção familiar. Essas políticas incluem a concessão de crédito e recursos materiais, inserção no mercado,



disseminação da tecnologia, regularização do direito de propriedade e o aumento do nível educacional. À exemplo, respectivamente, o PRONAF e o Programa de Aceleração do Crescimento (PAC2), o Programa de Aquisição de Alimentos (PAA), atividades de Assistência Técnica e Extensão Rural (ATER), Programa de Cadastro de Terra e o Programa Nacional de acesso ao ensino técnico e emprego (PRONATEC);

l) Aumento da conscientização sócio-ambiental: existe atualmente um nicho de mercado cujos consumidores são preocupados com a produção de alimentos socialmente corretos e baseados na sustentabilidade ambiental.

m) Preocupação com a segurança do alimento: cada vez mais o consumidor tem se preocupado com sua saúde e qualidade de vida, buscando produtos com qualidade sanitária;

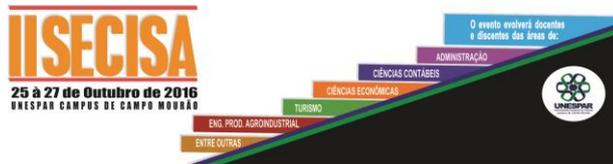
n) Preocupação com a segurança alimentar: a segurança alimentar rege a necessidade de boa qualidade nutricional dos alimentos, a permanência da herança cultural no consumo de alimentos e a sustentabilidade na produção. O aumento da preocupação com estes aspectos abrem espaço à produção consciente, com atributos de valor sobre o alimento produzido;

o) Êxodo urbano: a fuga do ambiente urbano para espaços agrícolas tem possibilitado a valorização do campo. Além disso, muitos jovens que saem do seio da família que habita no meio rural têm retornado com níveis de escolaridade mais altos, como a formação superior no curso de Agronomia;

p) Diversidade de informações: os meios de comunicação em massa, principalmente a internet, tem possibilitado o acesso à todo tipo de informação, como o resultado de pesquisas científicas e o testemunho de experiências no campo. Além disso, a participação em *workshops*, palestras e feiras tem possibilitado a disseminação do conhecimento;

q) Pesquisas científicas direcionadas: diversas instituições de pesquisa, como as universidades locais e a Embrapa, possuem interesse no desenvolvimento de pesquisas que atendam diretamente a necessidade das organizações. Além disso, com o suporte de pesquisas científicas, tem sido possível o cultivo de frutas de clima temperado em regiões quentes e espécies de clima tropicais e sub-tropicais em micro-climas, nas regiões mais frias;

r) Extensão Rural: por intermédio da extensão rural é possível difundir informação e tecnologia. Existem políticas públicas para a execução da extensão rural, principalmente por



meio dos projetos da EMATER, porém a extensão rural também pode ser desenvolvida pela universidade e pelas próprias cooperativas de produtores;

s) **Rastreabilidade do produto:** o registro do histórico das etapas de produção, fabricação e distribuição dos produtos é um requisito obrigatório para a obtenção de algumas certificações nacionais e internacionais, dando acesso a novos mercados;

t) **Clima e solo propício para o cultivo de frutas:** por ser uma região de transição climática e com vários tipos de solo, nas localidades abrangidas pela COAPROCOR há a possibilidade do cultivo de variadas espécies frutíferas.

Verificou-se que há um grande número de oportunidades para a COAPROCOR. Grande parte dessas oportunidades está ligada aos incentivos governamentais oferecidos, como medidas para o crescimento e desenvolvimento econômico. Por sua vez, a competitividade do mercado tem atuado como fator positivo, dando espaço à adoção de ferramentas tecnológicas, resultados científicos e utilização eficiente dos recursos próprios, para que haja diferenciação dos produtos.

Assim, foi possível elaborar a matriz de oportunidades da COAPROCOR, classificando tais oportunidades de acordo com a atratividade e probabilidade de sucesso. Foi utilizado o modelo de Kotler e Keller (2006), que propõem a análise da seguinte forma:

- a) na célula superior esquerda devem ser listadas as melhores oportunidades, que devem ser altamente consideradas pela organização;
- b) na célula inferior direita, as oportunidades de menor relevância;
- c) na célula superior direita e inferior esquerda, as oportunidades que necessitam de monitoramento, pois elas podem melhorar a atratividade ou probabilidade de sucesso.

O Quadro 3 demonstra a matriz de oportunidades, moldada a partir da análise do macroambiente.

Quadro 3 – Matriz de oportunidades
Probabilidade de Sucesso

		Alta	Baixa
		Alta	<ul style="list-style-type: none"> - Incentivos para a produção familiar; - Juros menores; - Apoio financeiro; - Criação de valor em espaços agrários reduzidos; - Diretrizes para alimentação escolar; - <i>Fair trade</i>; - Preocupação com a segurança alimentar; - Pesquisas científicas direcionadas; - Rastreabilidade do produto.
Baixa	<ul style="list-style-type: none"> - Certificação e registro de marcas; - Ato cooperativo; - Extensão rural; - Diversidade de informações; - Clima e solo propício. 	<ul style="list-style-type: none"> - Turismo rural; - Êxodo urbano. 	

Existe um número elevado de oportunidades com alta atratividade e probabilidade de sucesso, o que indica a possibilidade de um bom posicionamento no mercado. As oportunidades com alta probabilidade de sucesso e baixa atratividade devem ser revisadas constantemente, pois as variações de mercado podem mudar as perspectivas e torná-las altamente atrativas. O mesmo pode ocorrer com as oportunidades altamente atrativas, mas com baixa probabilidade, cujas variações de mercado podem aproximá-las do sucesso. O turismo rural e êxodo urbano podem ser classificados como expectativas em médio prazo.

A segunda análise do ambiente externo refere-se à identificação das ameaças, demonstradas no Quadro 4.

Quadro 4 – Análise das ameaças no macroambiente da COAPROCOR.

FATORES	AMEAÇAS
Econômico	- Variações de preço.
Político	- Burocracia para acesso aos programas governamentais; - Falta de padronização no uso de agrotóxicos.
Sócio-Cultural	- Resistência na aquisição de produtos semi-elaborados ou <i>in natura</i> .
Tecnológico	- Custo da tecnologia.
Natural	- Sazonalidade; - Controle de pragas / doenças; - Intempéries climáticas.

a) **Variações de preço:** todo o valor repassado para o produtor e cobrado na venda aos clientes é baseado na tabela de preços da CEAGESP, que é referência nacional. Assim, uma



vez que os preços caem consideravelmente, torna-se inviável a comercialização, porém, por serem produtos imediatamente perecíveis, a cooperativa fica limitada ao preço do mercado;

b) **Burocracia para acesso aos programas governamentais:** diversas oportunidades de comercialização têm sido abertas com a criação de programas governamentais, porém alguns requisitos tornam inatingível a possibilidade de participação das cooperativas em função de realidades específicas. Ora, se essas são medidas para promoção do crescimento e desenvolvimento econômico, deveriam possibilitar a participação de todas. Uma das dificuldades relatadas está na obtenção da Declaração de Aptidão ao PRONAF – DAP, que possibilita a captação de crédito rural. Uma das exigências é o oferecimento de garantias legais, inexistentes nas cooperativas de menor porte, como é o caso da COAPROCOR;

c) **Falta de padronização no uso de agrotóxicos:** a falta de padronização para o uso de agrotóxicos no território brasileiro desfavorece a competitividade dos produtores de frutas. A exemplo, o estado de Santa Catarina autoriza maiores níveis de agrotóxicos na produção de maçã, enquanto no estado do Paraná o nível máximo de aplicação é menor. Essa falta de padronização possibilita que os estados que permitem utilização de maiores níveis de agrotóxicos consigam melhores posições no mercado, uma vez que produzem em volumes maiores;

d) **Resistência na aquisição de produto semi-elaborados ou *in natura*:** o aumento no volume de vendas de alimentos semi-elaborados, como é o caso da polpa de frutas, ou dos produtos *in natura* muitas vezes é prejudicado pela opção dos consumidores por produtos prontos para consumo, por praticidade;

e) **Custo da tecnologia:** o alto custo da tecnologia “antes da porteira” é considerado uma ameaça na comercialização de frutas. Uma vez que há pouco ou não há investimentos em tecnologia, a baixa qualidade do produto e a falta de valor agregado tornam inviável a comercialização do produto;

f) **Sazonalidade:** a comercialização de frutas *in natura* obedece aos critérios temporais para a produção. A falta de planejamento para potencialização da produção nas épocas exatas acarretam a redução do volume de produção e a diminuição da renda distribuída nos demais períodos do ano;

- g) **Controle de pragas e doenças:** o uso irrestrito de alguns agrotóxicos em outras culturas, como na soja e milho, nas propriedades do entorno prejudica a qualidade e volume da produção de frutas. Além disso, esses agrotóxicos destroem alguns métodos alternativos utilizados na produção de frutas, como a mamangava¹, que realiza a polinização do maracujá;
- h) **Intempéries climáticas:** as intempéries climáticas são altamente prejudiciais à produção de frutas, pois os vendavais e a falta ou excesso de chuvas são imprevisíveis, comprometendo a produção. Além disso, o calor excessivo danifica os frutos, prejudicando a produção.

Verificou-se então que existem algumas ameaças encontradas pela COAPROCOR, porém, em menor grau do que as oportunidades. Percebeu-se que as ameaças estão ligadas à fatores sobre os quais é difícil o controle, como os fatores naturais, porém sobre todos estes e os demais fatores é possível estabelecer estratégias para redução do risco ou alternativas, quando há ocorrência.

Assim, a matriz de ameaças foi estabelecida conforme o modelo de Kotler e Keller (2006), classificando os fatores conforme grau de relevância e probabilidade de ocorrência, sendo listadas da seguinte forma:

- Na célula superior esquerda, as ameaças de maior importância, pois elas podem prejudicar a empresa e possuem alta probabilidade de ocorrência;
- Na célula inferior direita, as ameaças menores, que podem ser ignoradas;
- Na célula superior direita e inferior esquerda, as ameaças que exigem monitoramento, pois se aumentarem podem se tornar graves.

A partir disto e com base na análise do macroambiente, o Quadro 5 demonstra a matriz de ameaças elaborada.

Quadro 5 – Matriz de ameaças.

		Probabilidade de Ocorrência	
		Alta	Baixa
Gravidade	Alta	- Variações de preço; - Custo da tecnologia para o produtor; - Controle de pragas/doenças; - Intempéries climáticas.	- Burocracia para acesso aos programas governamentais.
	Baixa	- Falta de padronização no uso de agrotóxicos; - Sazonalidade.	- Resistência na aquisição de produtos semi-elaborados ou <i>in natura</i> .

¹ Nome científico: *Xylocopa frontalis*.



As maiores ameaças correspondem aos fatores naturais, tecnológicos e econômicos. As intempéries climáticas, fator comum na região, como chuvas de granizo, vento e calor forte, além do controle de pragas que indiscutivelmente é necessário, são ameaças fortemente ligadas à produção, sobre as quais é difícil a previsão e o uso de tecnologias que diminuam o impacto é restrito (praticamente não há para as intempéries climáticas e de difícil acesso quando se refere ao controle das pragas e doenças das propriedades vizinhas). Para esses casos, o planejamento da produção com variedades que “fogem” das épocas de maior incidência destes fatores é uma alternativa viável. O uso de métodos alternativos, como a proteção da lavoura com cercas naturais e o cultivo de variedades em estufas também são soluções cabíveis.

As ameaças cuja probabilidade de ocorrência é alta mas que se ocorrerem é de baixa gravidade, demonstram situações sobre as quais pode-se criar alternativas que minimizem o impacto da ocorrência. Tanto no caso dos produtos sazonais quanto no caso da falta de padronização no uso de agrotóxicos, fatores impactantes na competitividade de alguns produtos, a alternativa mais viável é a diversificação da produção. Como essa alternativa já é incentivada pela cooperativa, sugere-se ainda que a mesma elabore um plano de produção anual, com base nos produtos e capacidade produtiva de cada produtor rural, para que metas de vendas ou de alcance de novos mercados possam ser estabelecidas.

A ameaça de baixa probabilidade de ocorrência mas cuja gravidade é alta, pois impede o alcance à mercados, é a burocracia para acesso à programas governamentais. Para minimizar essa ameaça, sugere-se que a cooperativa busque conhecer parceiros que também participem dos programas idealizados, para que haja mais informações e troca de experiências. Já em relação à ameaça pouco grave e de baixa probabilidade de ocorrência, sugere-se que haja investimentos de *marketing* dos produtos, por meio de *folders*, folhetos e propagandas que incentivem o consumo de produtos naturais aliados à identificação dos produtos da cooperativa.

Após identificadas as oportunidades e ameaças da cooperativa, é possível caracterizar a sua atratividade global. A análise feita, baseada em Kotler e Keller (2006), possibilita afirmar que a COAPROCOR é um negócio ideal, pois é um negócio com um número elevado



de oportunidades, as quais são representativas em termos de mercado, e com baixo número de ameaças, das quais as principais são inerentes à atividade agrícola, que são os fatores naturais.

4.2. Análise do microambiente

Essa análise contempla a análise dos recursos internos da empresa, sejam eles físicos ou organizacionais. Ela consiste na identificação dos pontos fortes e fracos, que geram oportunidades ou colocam em risco o desenvolvimento e a competitividade da empresa.

4.2.1. Análise dos Pontos Fortes da Cooperativa

Foram identificados e considerados como potencialidades os seguintes atributos internos da Cooperativa COAPROCOR:

- a) **Instalações e bens móveis:** considerado como ponto forte alto, pois as instalações atuais possibilitam o aumento da oferta de produtos *in natura* e da industrialização, tendo apenas necessidade de expansão para melhoria da qualidade do produto;
- b) **Localização:** considerado um ponto forte baixo, pois a localização da cooperativa atende todas as demandas dos cooperados, mas impede outras estratégias de diferenciação, além do produto. A cooperativa está localizada longe dos grandes centros e atende justamente a demanda regional, viabilizando a produção dos pequenos agricultores, porém, como a região é pouco desenvolvida e de difícil acesso devido ao truncamento rodoviário, dificulta outras atividades, como o turismo rural;
- c) **Empregos:** a cooperativa dispõe de 60 funcionários, sendo considerado um ponto forte médio. O município onde a cooperativa está localizada é considerado pequeno, gerando assim um considerável número de empregos que abrangem indivíduos de toda a região. Este quesito tem potencial para ser um ponto forte alto, porém é considerado um ponto forte médio porque o emprego na cooperativa ainda é considerado pouco atrativo na região;
- d) **Capacitação e entusiasmo para o trabalho:** esse atributo é um ponto forte alto, pois a cooperativa possui pessoas bem preparadas, que acompanham as atividades desde a criação do grupo. Hoje, a cooperativa necessita de pessoas dispostas ao trabalho e à aprendizagem,



que se empenhem em desenvolver novos projetos e idéias. A cooperativa também oferece cursos de capacitação durante todo o ano;

e) **Características qualitativas da cooperativa:** lealdade, cooperação, ética, respeito. Todos esses pontos são características da cooperativa, sendo então considerado um ponto forte alto, pois os cooperados têm grandes expectativas no empreendimento e depositam nela confiança e trabalho;

f) **Sistemas de Informação e Controle:** a cooperativa possui um software que controla cada segmento, os quais são todos interligados. Procede análise de viabilidade para os processos logísticos, sendo que a avaliação é feita com a integração das informações de custos, tributos, controle de qualidade e comercialização, além da realização de monitoramento para a demanda financeira da cooperativa. Alguns pontos ainda precisam ser aperfeiçoados para total integração com o sistema contábil. Esse atributo é considerado um ponto forte médio;

g) **Base de Clientes:** a Cooperativa tem uma base sólida de clientes que absorvem sua produtividade, como a empresa Natura, que adquire o produto maracujá para a produção de cosméticos, as escolas, que adquirem frutas e polpa de frutas para a merenda escolar por meio de programas do governo (PNAE), os e supermercados, que também adquirem tanto as frutas *in natura* quanto as polpas de frutas para repasse ao consumidor. Grande parte da demanda é escoada pelo mercado institucional e as frutas não são passíveis de estocagem, por isso, atribui-se riscos em relação à especificidade dos ativos. Assim, considera-se a base de clientes um ponto forte médio;

h) **Qualidade dos produtos:** é um ponto forte alto. Os produtos são saudáveis e seguros, sem adição de açúcares ou conservantes, são produzidos com redução em torno de 60% do uso de agrotóxicos. Essa condição possibilita atingir vários nichos de mercado, além do tradicional;

i) **Capacidade de produção:** irá aumentar de 4 ton/dia para 4 ton/hora, caso haja a implementação dos recursos físicos (máquinas). Para isso, a cooperativa tem projetos de expansão produtiva mediante a viabilização de aquisição de imobilizado mediante captação de crédito e obtenção de subsídios governamentais. Este fator foi considerado um ponto forte alto;

j) **Mercado:** é um ponto forte alto, pois o mercado propõe muitas opções de capacidade de expansão produtiva e consome toda a oferta da cooperativa, caso haja expansão da capacidade



de produção. A cooperativa quer expandir o mercado de orgânicos, exportar seus produtos, tem projeto para fábrica de envase de sucos via Pró-Rural e projetos para participar do PAA – Programa de Aquisição de Alimentos;

k) **Produção dos agricultores:** toda a produção dos agricultores pode ser absorvida pela cooperativa, pois há mercado consumidor potencial, sendo também considerado um ponto forte alto;

l) **Embalagem do produto:** a embalagem é diferenciada para produtos orgânicos, de modo a salientar as características e a qualidade do produto, o que é considerado como ponto forte alto;

m) **Logística:** a cooperativa possui 60% da logística própria e os demais 40% é terceirizada. Esta condição facilita o planejamento e a definição das vendas de forma antecipada, apesar do acréscimo de custos provenientes desta terceirização, sendo um ponto forte médio;

n) **Pesquisa e Desenvolvimento:** são realizadas pesquisas para apontarem estratégias de inserção em novos mercados, sendo considerado um ponto forte alto. Existe uma pesquisa em fase mais avançada junto à UTFPR, para aproveitamento da polpa do fruto para o processamento de suco de variedade de frutas produzidas na região;

o) **Parcerias:** a cooperativa possui parceria com outras empresas, como estratégia de mercado. A produção de frutas pelos cooperados restringe-se às culturas possíveis no estado, devido às condições de clima e solo. Para suprir eventuais pedidos de clientes, como por exemplo, da fruta açaí que não é produzida no Paraná, a cooperativa firma parcerias com fornecedores desta fruta em outros estados (Região Nordeste), de modo a garantir deste fornecedor o recebimento do açaí e, em troca, fornecer à ele culturas específicas da região Sul, como por exemplo, o pêssego. Esse fator foi considerado ponto forte médio.

Constata-se com esta análise a existência de diversos pontos fortes na COAPROCOR, sendo que alguns possuem maior probabilidade de sucesso, como a abertura de novos mercados, a qualidade do produto, a base de clientes e a expansão da produção. Para que a cooperativa continue crescendo, os pontos fortes devem ser utilizados como diferenciais competitivos. Observa-se também que todos os pontos fortes são favoráveis à capacidade de expansão produtiva.



4.2.2. Análise dos Pontos Fracos da Cooperativa

Os pontos fracos identificados na COAPROCOR representam as carências da estrutura física e organizacional, conforme descritos abaixo:

- a) **Crédito:** apesar de conseguir acesso ao crédito, o volume ofertado é muito pequeno em relação às necessidades da cooperativa. Além disso, alguns programas de concessão de crédito exigem garantias que a cooperativa ainda não dispõe, bem como altas taxas de juros, tornando-se inatingível ou inviável. Este fator foi considerado um ponto fraco alto, pois dificulta a expansão da produção através de investimentos em ativos;
- b) **Tecnologia:** faltam investimentos em tecnologia antes da porteira, dificultando o dia a dia do produtor e a expansão da produção. Esta condição afeta diretamente a atividade cooperativa, limitando sua capacidade produtiva. O fator tecnologia está também diretamente ligado ao fator crédito e por isso também foi considerado um ponto fraco alto;
- c) **Restrições na compra:** existem restrições na compra uma vez que há critérios inalcançáveis pela agricultura familiar, como nas licitações. Alguns requisitos solicitados pelos editais são inexistentes na pequena propriedade de produção rural, favorecendo as propriedades de maior porte. Este fator foi considerado um ponto fraco médio;
- d) **Canais de comunicação:** podem ser mais explorados com finalidade de marketing. Atualmente a comunicação com os clientes é feita somente pela busca um a um, como por exemplo, a oferta de produtos nas escolas, diretamente para as merendeiras, além da utilização de representação de vendas nos supermercados e comércios locais. As estratégias presentes têm dado resultado, mas podem trazer maiores benefícios, caso haja expansão dos canais de comunicação, como por meio de propagandas. Assim, este fator foi considerado um ponto fraco baixo.

Identificou-se que a COAPROCOR possui alguns pontos fracos que merecem atenção e devem ser analisados pela gestão, a fim de que eles não comprometam o crescimento da cooperativa. Em relação ao crédito, é necessário que a cooperativa esteja atenta às alterações nas condições de concessão de subsídios pelo estado, bem como na oferta de crédito privado que, mediante análise econômico-financeira, pode apresentar viabilidade em relação aos retornos esperados. Em relação à tecnologia, os benefícios da inovação podem suprir as

demandas financeiras ausentes. Para minimizar os impactos das restrições na compra, sugere-se que sejam evitados os ativos específicos, de modo a garantir o suprimento de demandas por produtos através de outros canais de comercialização. Por fim, a criação de estratégias de marketing pode reverter a condição dos canais de comunicação de pontos fracos em pontos fortes.

Por fim, o Quadro 6 demonstra os pontos fracos e fortes identificados na COAPROCOR através da análise do microambiente organizacional.

Quadro 6 – Pontos fortes e fracos do microambiente da COAPROCOR, 2014.

Pontos Fortes		Pontos Fracos	
Forte Alto	<ul style="list-style-type: none"> • Instalações e bens móveis; • Capacitação e entusiasmo para o trabalho; • Características qualitativas da cooperativa; • Qualidade dos produtos; • Capacidade de produção; • Mercado consumidor; • Produção dos agricultores; • Embalagem do produto; • Pesquisa e Desenvolvimento. 	Fraco Alto	<ul style="list-style-type: none"> • Crédito; • Tecnologia.
Forte Médio	<ul style="list-style-type: none"> • Funcionários; • Sistemas de Informação e Controle; • Base de clientes; • Logística. 	Fraco Médio	<ul style="list-style-type: none"> • Restrições na compra
Forte Baixo	<ul style="list-style-type: none"> • Localização. 	Fraco Baixo	<ul style="list-style-type: none"> • Canais de comunicação.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise SWOT é essencial para as organizações observarem o andamento de suas atividades atuais e planejarem um futuro, baseado nos seus pontos fortes e fracos, bem como oportunidades e ameaças, as quais são resultantes da análise dos ambientes interno e externo. Por meio desta análise, as empresas conseguem identificar seu posicionamento em relação às exigências e constantes mudanças do mercado a fim de manterem-se competitivas.

A Cooperativa COAPROCOR apresentou mais oportunidades do que ameaças, o que a caracteriza como um negócio ideal com alta probabilidade de ser bem sucedido no mercado. O diagnóstico possibilitou também constatar uma propensão de sucesso, pois a cooperativa possui muitos pontos fortes e oportunidades e poucos pontos fracos e ameaças do mercado.



Essa constatação permite concluir a necessidade de ênfase e aproveitamento mais eficiente dos pontos fortes e das oportunidades disponíveis à cooperativa, bem como um melhor planejamento das atividades para que haja minimização dos pontos fracos possibilitando torná-los pontos fortes, fator que contribuirá para seu crescimento além de garantir bom posicionamento no mercado.

Conclui-se que a COAPROCOR possui limitações (pontos fracos) que limitam-se à sua capacidade estrutural no que se refere ao atual porte do empreendimento, tendo ampla condição de expansão e desenvolvimento devido às suas capacidades funcionais e de gestão. Além disso, pode-se afirmar que as principais ameaças por ela enfrentadas, como as variações de preço e clima, são as mesmas enfrentadas pelos concorrentes; e as oportunidades são altamente positivas em vista do avanço que a organização já teve, apesar do seu pequeno porte, como a certificação de produtos e a inserção em novos mercados. Dessa forma, torna-se possível a eficiência no mercado, uma vez que a cooperativa tem em mãos pontos fortes que favorecem alcançar as melhores oportunidades por ela vislumbradas.

Por se tratar de uma análise de ambientes, é necessário constante monitoramento das mudanças para que seja possível a permanência no ambiente competitivo. Assim, sugere-se que a análise SWOT seja constantemente revisada e que haja análises mais profundas dos fatores e pontos observados, de modo a reconhecer se referem-se à características intrínsecas à organização, ou se trata-se de rupturas e reflexos do próprio mercado.

REFERÊNCIAS

BIALOSKORSKI NETO, Sigismundo. Agribusiness cooperativo. In: ZYLBERSZTAJN, D; NEVES, M.F. **Economia e gestão dos negócios agroalimentares**: indústria de alimentos, indústria de insumos, produção agropecuária e distribuição. São Paulo: Pioneira, 2000.

BIALOSKORSKI NETO, S. **Cooperativismo é Economia Social**: um ensaio para o caso brasileiro. Disponível em: <http://www.ocbes.coop.br/ocb/m_downloads/tmp/COOPERATIVISMO%20C9%20ECONOMIA%20SOCIAL.PDF>. Acesso em 13 de março de 2015.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à Teoria Geral da Administração**. 3ª Edição. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 2000.



CHIAVENATO, Idalberto; SAPIRO, Arão. **Planejamento Estratégico: fundamentos e aplicações**. 1.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

CORDEIRO, M. A. N.; DANTAS, M. Z. Importância do planejamento estratégico para o desenvolvimento de empresas cooperativas. In: V Encontro de Pesquisadores Latino Americanos de Cooperativismo, Ribeirão Preto, 2008. **Anais...** Ribeirão Preto, 2008.

DRUCKER, Peter. **O melhor de Peter Drucker sobre administração: Fator humano e desempenho**. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 1997.

DYSON, R. *Strategic development and SWOT analysis at the University of Warwick*. *European Journal of Operational Research*, n.152, 2004, p.631-640.

FERRELL, O. C. HARTLINE, Michael D. LUCAS, George H. LUCK, David. **Estratégia de Marketing**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JOHNSON, G.; SCHOLLES, K.; WHITTINGTON, R. **Explorando a Estratégia Corporativa**. 7.ed. Porto Alegre: Bookman, 2007.

KOTLER, Philip. **Marketing Management: Analysis, Planning, Implementation and Control**, Prentice-Hall, New Jersey, 1988.

KOTLER, Philip. & KELLER K. L. **Administração de Marketing: a bíblia do marketing**. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

MACHADO, Sandra Mary Cohim Farias. **Gestão de Cooperativa: um estudo de caso**. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Humano e Responsabilidade Social) – Faculdade de Ciências Contábeis. Fundação Visconde de Cairu, Salvador, 2006.

NASSAR, André M. **Eficiência das associações de interesse privado nos agronegócios brasileiros**. São Paulo, 2001. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Administração. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

OCB. Organização das Cooperativas Brasileiras. **Evolução no Brasil**. Disponível em: <http://www.ocb.org.br/site/cooperativismo/evolucao_no_brasil.asp>. Acesso em: 19 nov. 2014.

SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Associativismo e Cooperativismo**. Disponível em: <<http://arquivopdf.sebrae.com.br/customizado/desenvolvimento-territorial/temas-relacionados/associativismo-e-cooperativismo>>. Acesso em 19 nov de 2014.

SERRA, F.; TORRES, M. C. S. & TORRES, A. P. **Administração Estratégica**. Rio de Janeiro: Reichmann e Affonso Editores, 2004.



Anais do II Seminário dos Cursos de Ciências Sociais Aplicadas do Campus de Campo Mourão da Universidade Estadual do Paraná, Campo Mourão - PR, 25-27 de outubro de 2016. v. 1. p. 000-000

SILVEIRA, Henrique. SWOT. In: **Inteligência Organizacional e Competitiva**. Org. Kira Tarapanoff. Brasília: UNB, 2001.

WAACK, R. S.; MACHADO FILHO, C. P. **Administração estratégica em cooperativas agroindustriais**. II *Workshop* Brasileiro de Gestão de Sistemas Agroalimentares – PENZA/FEA/USP, Ribeirão Preto, 1999.



CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E FORMAÇÃO DO PROFISSIONAL CONTÁBIL: UMA PERCEPÇÃO ACADÊMICA

GISELE ANTUNES AMARAL

Acadêmica, em Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Paraná- UNESPAR
www.giseleantunesamaral@gmail.com

NAYARA DIAS MIRANDA

Acadêmica, em Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Paraná – UNESPAR
nayara-1308@hotmail.com

TIAGO MARTINS DA SILVA

Contador, Mestre em desenvolvimentos e agronegócios
Universidade Estadual do Paraná – UNESPAR
tms.tiago.martins@hotmail.com

RESUMO - Este artigo objetivou conhecer a percepção dos acadêmicos concluintes de ciências Contábeis da Universidade Estado do Paraná – UNESPAR, no ano de 2016, em relação ao curso de Ciências Contábeis e seu papel na formação do profissional contábil, dando ênfase à matriz curricular. Utilizou-se uma abordagem quali-quantitativa, através de uma pesquisa descritiva, com aplicação de questionários semi-estruturados. Foram investigados 38 acadêmicos, a análise foi realizada através de estatística descritiva. Os resultados indicaram que os acadêmicos têm grande interesse pela área profissional e pela educação continuada, mas que há uma lacuna em relação às expectativas com a matriz curricular do curso, já que os acadêmicos entendem possuir preparos e conhecimentos específicos da área apenas de forma parcial.

Palavras-chave: Curso de Ciências Contábeis, Percepção acadêmica, Matriz Curricular, UNESPAR.

ABSTRACT - This article examines perceptions of academic graduates of Accounting Sciences from the University State of Paraná - UNESPAR in the year 2016, about the course of Accounting and its role in the formation of professional accounting, emphasizing the curriculum. We used a qualitative and quantitative approach, through a descriptive research with application of semi-structured questionnaires. 38 students were investigated, the analysis was performed using descriptive statistics. The results indicated that the students have great interest in the professional area and for continuing education, but there is a gap in the expectations of the curriculum of the course, as academics understand that they have preparation and expertise of only partially area of the course that they are graduating.

Keywords: Accounting Course, academic Perception, Curriculum, UNESPAR

1. INTRODUÇÃO

O mercado de trabalho atual vem passando por grandes transformações. As mudanças ocorridas no cenário contábil, fruto da revolução tecnológica atribuíram maior dinamismo na obtenção das informações contábeis que, associadas à competitividade empresarial, exigem dos profissionais contábeis capacidade de enfrentar desafios que o ambiente social lhes propõe. Intensifica-se a busca por profissionais inovadores, que estejam num processo



continuo de aprendizagem. As mudanças tendem a impactar de forma significativa na formação acadêmica dos futuros profissionais contábeis, tanto no que diz respeito aos conteúdos planejados na matriz curricular quanto nas expectativas profissionais. Segundo Silva et al. (2003, p. 1):

Vive-se na era do conhecimento e em um mundo globalizado, trazendo por consequência à exigência profissional mundial e não mais restrito ao âmbito nacional e/ou regional. Dentro desse contexto, surge a necessidade de reformulação da formação do profissional, especialmente do profissional contábil, e esse precisa da interdisciplinaridade no âmbito da sua formação para conseguir se manter competitivo no cenário global [...].

O ensino contábil superior deve possibilitar a construção de um perfil profissional baseado na responsabilidade social e na formação técnico-científica, contribuindo para a formação de profissionais competentes conforme as demandas sociais. As diretrizes curriculares do curso de Ciências Contábeis, que representam as normas obrigatórias que orientam o planejamento curricular das instituições de ensino, devem propiciar um currículo que ofereça conhecimentos e habilidades necessárias para atender as necessidades do mercado de trabalho. De acordo com a Resolução CNE/CES nº 10/2004:

As Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de graduação em Ciências Contábeis devem refletir uma dinâmica que atenda aos diferentes perfis de desempenho continuamente exigidos pela sociedade diante da heterogeneidade das mudanças sociais sempre acompanhadas de novas e mais sofisticadas tecnologias.

Por tanto é necessário que as universidades ofereçam um curso de qualidade que dê suporte às necessidades dos acadêmicos. Nesse sentido estabelece a problemática que delinea este estudo: Qual a percepção dos acadêmicos concluintes de Ciências Contábeis, no ano de 2016, em relação ao curso de Ciências Contábeis e seu papel na formação do profissional contábil, dando ênfase à matriz curricular? A pesquisa buscou conhecer a percepção dos acadêmicos em relação à formação que a universidade oferece em preparação para sua vida profissional, e seu grau de satisfação em relação ao curso.

Justifica-se o estudo pela possibilidade de contribuir para o aprimoramento do ensino superior da contabilidade na UNESPAR- Campus de Campo Mourão, analisando a percepção dos acadêmicos em relação à matriz curricular do curso de ciências contábeis, frente às



exigências do mercado de trabalho. Visando possibilitar ao(s) coordenador (es), ao núcleo docente e ao colegiado do curso conhecerem melhor esta percepção, no sentido de refletir o que pode impactar no aprimoramento da matriz curricular do curso.

A pesquisa é de abordagem quali-quantitativa. Foi realizada com os acadêmicos concluintes do curso de ciências contábeis da Universidade Estadual do Paraná (UNESPAR)-Campus de Campo Mourão, no ano de 2016. Foram aplicados questionários semi-estruturados, a fim de atingir o objetivo a que se propôs a pesquisa: conhecer a percepção dos acadêmicos concluintes, em relação ao Curso de Ciências Contábeis e seu papel na formação do profissional contábil, dando ênfase à matriz curricular.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O profissional contábil

Com o crescimento da globalização e aumento da competitividade entre as empresas, há uma demanda crescente pela busca de profissionais contábeis, que as auxiliem em busca do sucesso empresarial. Existe uma vasta área atuação profissional, como auditor, analista, acessor, consultor, perito, professor, fiscal, controller, pesquisador. Deste modo intensifica-se a necessidade de que o profissional busque qualificação e especialização.

A demanda pelo profissional de contabilidade, tem se mostrado ampla, principalmente pelas vantagens administrativas que ele pode propiciar, seja na análise dos custos, na controladoria em geral, na auditoria, na perícia contábil e na elaboração das demonstrações contábeis, o planejamento das ações nas organizações baseadas em informações confiáveis tem facilitado as escolhas a serem realizadas pelos gestores.

Atualmente o mercado de trabalho vem sendo movido pelo dinamismo gerado pela era tecnológica. A velocidade com que informações são movimentadas, a padronização das normas contábeis com as normas internacionais, os meios de contabilização digital, a competitividade empresarial são fatores que influenciaram a exigência de um profissional informado, apto a enfrentar os desafios que possam aparecer e esteja num processo contínuo de aprendizagem. Franco (1999 apud EVANGELISTA, 2005, p.15) relata que: “[...] a contabilidade exige de seus profissionais uma constante atualização e complementação de conhecimentos, para não se desatualizar e não perder a capacidade de acompanhar a constante evolução da técnica e da economia em geral”.



O profissional contábil deve ser dotado de coragem, ser íntegro, criativo, deve possuir compreensão sistêmica de nível econômico político e social, isso desde a esfera regional até a internacional. Precisa de fato entender de negócio, deve estar atualizado e conhecer o ambiente no qual prestará seu serviço, além de possuir iniciativa própria, segurança, flexibilidade e visão de futuro, com o propósito de fornecer as melhores informações possíveis e orientar as empresas para o melhor caminho, possibilitando-as tomar as decisões mais adequadas para que consigam sobreviver às constantes dificuldades do mundo globalizado.

De acordo com Leal et al. (2008, p.150) “Nesse contexto o contabilista pode e deve ser visto como um profissional que compreende os métodos técnicos, mas que também procura ser o propagador das informações contábeis com uma visão crítica global do ambiente no qual está inserido.” O autor ainda salienta que “Um dos desafios que estão diante do profissional contábil é a disposição de manter-se sempre atualizado e aperfeiçoar-se de acordo com as necessidades do mercado.” (LEAL et al., 2008, p. 151).

Acerca do assunto, segundo Leal et al. (2008, p.157- 158) ainda salienta que:

Os empregadores consideram como importante na categoria conhecimento específico: gestão da área contábil, planejamento da área fiscal e tributária e visão ampla, profunda e articulada do conjunto das áreas de conhecimento [...] Para os empregadores, as duas competências mais valorizadas pelas organizações são: capacidade de identificar problemas, formular e implantar soluções, seguida de assumir o processo decisório das ações de planejamento, organização, direção e controle e elaborar e interpretar cenários [...] As habilidades apontadas como as mais importantes pelos empregadores são: liderança e, em segundo lugar, estão proatividade, motivação e capacidade de gestão. [...] Os empregadores desejam as seguintes atitudes: comportamento ético e responsável, comprometimento com a organização e atitude empreendedora.

O mercado de trabalho contábil requer profissionais flexíveis, capazes de lidar com novos problemas, capazes de buscar soluções, com espírito de liderança e sobre tudo motivados a enfrentar os desafios do mundo moderno, que estejam num processo constante de aperfeiçoamento.



2.2 O currículo de ciências contábeis

Para que o profissional atenda as exigências do mercado de trabalho precisa de um suporte, que é oferecido nos Cursos de Ciências Contábeis. O curso busca preparar o futuro contador para o mercado de trabalho, conciliando teoria e técnica contábil, diminuindo a distancia entre ensino e prática.

A atenção que as instituições de ensino têm com a formação do profissional é antiga. Segundo Leal et al. (2008, p.3) “Desde fins da década de 1970, as preocupações com o emprego encontram-se no centro do sistema educativo [...]”. O curso de Ciências Contábeis busca fornecer ao futuro profissional uma base de conhecimentos que os auxiliem e dê suporte à vida profissional. Evangelista (2005, p. 20) afirma que o “[...] curso é um importante gerador de conhecimentos e visa fornecer ao estudante uma base sustentável, com condições de enfrentar o mercado de trabalho.” A graduação de ciências contábeis é estruturada em um Projeto Político Pedagógico (PPP), que visa estabelecer as diretrizes curriculares do curso, essas por sua vez norteiam o processo de planejamento curricular do ensino e estão sujeitas a sofrer modificações se necessário, com o propósito de aprimorar o ensino. Segundo Evangelista (2005, p. 27):

O currículo do curso de Ciências Contábeis deve ser estruturado com o propósito de oferecer ao estudante uma formação social, pessoal e profissional adequada às exigências do ambiente de trabalho no qual ele atuará. Portanto, espera-se que as instituições de ensino superior que oferecem cursos de Ciências Contábeis estruturem seus currículos visando formar profissionais de Contabilidade, conforme solicitado pelo mercado de trabalho e outros segmentos afins da sociedade.

A educação deve acompanhar o desenvolvimento do mercado de trabalho, é necessário que haja coerência entre os conteúdos disponibilizados nas instituições de ensino e as necessidades profissionais do acadêmico. É preciso que o currículo do curso de ciências contábeis disponibilize em sua matriz, disciplinas necessárias para formar um profissional dentro dos padrões empresariais que a sociedade requer. Para Slomski et al. (2010 apud SANTOS et al., 2014, p. 4):

Para equalizar a educação aos paradigmas do mundo contemporâneo e globalizado, para que se alcance uma formação com relativa liberdade e



flexibilidade, é preciso superar os restritos lineamentos dos currículos mínimos obrigatórios, de forma que as ações dos alunos sejam orientadas a partir da realidade, instalando-se, assim, uma relação de condicionalidade da construção de conhecimentos como determinante para a construção das habilidades e competências sugeridas pelos dispositivos legais [...] Nunca é demais enfatizar que a flexibilização dos currículos demarcou novos rumos no âmbito do ensino superior, elevando a educação aos novos paradigmas da contemporaneidade e da globalização.

É necessário que as instituições de ensino superior contribuam não só para a formação profissional do aluno, mas para sua formação humana e cidadã. De acordo com a UNESCO (1998), na Declaração Mundial sobre Educação Superior no século XXI: Visão e ação:

O ensino superior deve educar para a cidadania e a participação na sociedade, a partir de uma visão global, de modo que o estudante consiga o desenvolvimento individual e conquiste autonomia. É preciso que este estudante se veja como responsável pela consolidação dos direitos humanos, o desenvolvimento sustentável, a melhoria da sociedade como um todo, a democracia e a paz em um contexto de justiça.

Diante da preocupação em formar profissionais capacitados para o mercado vários órgãos vem trazendo sua contribuição, um exemplo é a Resolução nº 10/2004 do Conselho Nacional de Educação/Câmara de Ensino Superior (CNE/CES), que no Brasil, estabelece as Diretrizes Curriculares Nacionais (DCN) para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis e orienta que os cursos em todo o país tenham como disciplinas obrigatórias: Contabilidade Internacional, Estágio Supervisionado, Laboratório de Práticas em Contabilidade, Noções de Atuária, Mediação e Arbitragem e Introdução à Controladoria. As disciplinas atendem exigências da Organização Mundial do Comércio (OMC). Em síntese, normas aprovadas apontam para um curso com a finalidade de formar profissionais adequados ao mercado.

De acordo com o artigo 3º da Resolução CNE/CES nº 10/2004 é importante que o curso possa capacitar o acadêmico a:

- I) compreender as questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras, no âmbito nacional e internacional, nos diferentes modelos de organização;
- (II) apresentar pleno domínio das responsabilidades funcionais, envolvendo apurações, auditorias, perícias, arbitragens, noções de atividades atuariais e de quantificações financeiras, patrimoniais e governamentais, com plena utilização de inovações tecnológicas;



(III) revelar capacidade crítico-analítico de avaliação, quanto às implicações organizacionais com o advento da tecnologia da informação.

Nesse sentido o curso deve oferecer ao estudante uma formação mais próxima de sua realidade social. É necessário que a matriz curricular do curso esteja estruturada de forma a propiciar a formação de profissionais éticos, responsáveis, cidadãos, com conhecimentos específicos de sua área, capazes de tomar decisões e assumir novas posturas perante a necessidade do mercado de trabalho.

2.3 O curso de ciências contábeis na UNESPAR- Campus de Campo Mourão

A UNESPAR é uma universidade pública e tem como missão difundir o conhecimento científico, cultural e artístico, tecnológico e a inovação, nas mais variadas dimensões do conhecimento, a fim de promover cidadania, cultura diversificada e o desenvolvimento humano de forma sustentável englobando extensão e pesquisa, e assim trazendo referências de um ensino de qualidade (UNESPAR, 2016).

Atualmente na UNESPAR existem quatro campi que disponibilizam o curso de ciências contábeis: Campus de Paranavaí (FAFIPA), Campus de Apucarana (FACEA), Campus Paranaguá (FAFIPAR), e o Campus de Campo Mourão (FECILCAM), do qual iremos tratar.

O Curso de Ciências Contábeis da FECILCAM foi reconhecido pelo Ministério da Educação e Cultura (MEC) em 1982. Contempla a região da COMCAM- Comunidade dos municípios da região de Campo Mourão e atende as seguintes cidades: Altamira do Paraná, Araruna, Barbosa Ferraz, Boa Esperança, Campina da Lagoa, Corumbataí do Sul, Engenheiro Beltrão, Farol, Fênix, Goioerê, Iretama, Janiópolis, Juranda, Luiziana, Mamborê, Moreira Sales, Nova Cantu, Peabiru, Quarto Centenário, Quinta do Sol, Rancho alegre o Oeste, Roncador, Terra Boa e Ubitatã.

Seu objetivo é proporcionar ao acadêmico conhecimento técnico e científico, de modo a capacitá-lo para o exercício da profissão. De acordo com Ferreira et al. (2009, p.20):

O Curso de Ciências Contábeis da FECILCAM tem como objetivo principal proporcionar ao aluno a obtenção de conhecimentos de formação humana, científica e técnica através de visão sistêmica e integrada da Ciência



Contábil em si e com outras áreas do saber correlacionadas, preparando-o para o exercício profissional no mundo do trabalho.

O intuito é disponibilizar conhecimentos profissionais para que o acadêmico colabore com crescimento da sociedade em geral, e com o desenvolvimento sustentável das organizações; para que seja agente de mudanças sociais, através de sua atuação profissional; e compreenda questões técnicas científicas, socioeconômicas e financeiras, em nível regional, nacional e internacional; Busca-se formar um profissional responsável, ético, que tenha visão crítica e analítica, que saiba como utilizar os instrumentos tecnológicos.

Conforme Ferreira et al. (2009, p. 28), a instituição deseja que o egresso do curso de ciências contábeis apresente os seguintes requisitos:

Profissional com formação humanística e visão abrangente da sociedade de forma que o habilite a compreender o meio institucional, social, político, econômico e cultural no qual está inserido;
Profissional que compreenda, internalize e dissemine valores como justiça, ética, responsabilidade social e responsabilidade ambiental;
Profissional com formação técnica e científica apto à tomada de decisões, habilitado para atuar em qualquer área do mundo do trabalho em Ciências Contábeis, com perfil adequado aos recentes requisitos de padrão analítico e competência crítica e às rápidas transformações do mundo de trabalho;
Profissional com visão generalista, com elevada capacitação técnica e capaz de combinar de forma multidisciplinar a formação teórica e instrumental;
Profissional que compreenda a necessidade de constante e contínuo aperfeiçoamento profissional e de desenvolvimento de características e habilidades pessoais, tais como comunicação, relacionamento interpessoal e liderança.

Visando possibilitar ao egresso desenvolver as características acima descritas, o curso de ciências contábeis da UNESPAR pretende se utilizar de atributos voltados para a natureza humana, social e profissional.

No que se refere à matriz curricular do curso, de acordo com Ferreira et al. (2009, p.39) a graduação de Ciências Contábeis envolve as seguintes disciplinas no decorrer do curso: introdução a contabilidade na primeira série; contabilidade pública, contabilidade de custos, contabilidade societária e teoria da contabilidade na segunda série; auditoria e perícia contábil, controladoria, estágio supervisionado, contabilidade internacional, análise de demonstrações contábeis e estudos independentes na terceira série, contabilidade e planejamento tributário, contabilidade avançada, contabilidade aplicada, ética e legislação



profissional, contabilidade e simulações empresariais e trabalho de conclusão de curso (TCC) na quarta série.

Em síntese, o curso de Ciências Contábeis da UNESPAR- Campus de Campo Mourão (FECILCAM) tem seu currículo baseado nas diretrizes curriculares nacionais. E tem como objetivo disponibilizar ao acadêmico através da integração de conhecimentos, uma formação sólida, que atenda as necessidades do mercado de trabalho em que está inserido.

3 METODOLOGIA

A pesquisa é de abordagem quali-quantitativa, classificada como descritiva. É assim classificada no que se refere com a abordagem quali- quanti, pois o intuito com o estudo é analisar a percepção dos acadêmicos, em relação ao curso e seu papel na formação do profissional contábil, ou seja, a pesquisa não busca apenas registrar a percepção dos acadêmicos em números, mas entendê-la. Pode-se afirmar que é assim definida, segundo Roesch (2009, p. 93), porque visa à compreensão do assunto em debate ao mesmo tempo em que busca a revelação de dados que podem ser facilmente medidos e avaliados de forma estatística.

Referindo-se ao tipo, é classificada como descritiva, pois tem como objetivo estudar as características (neste caso a percepção) de um determinado grupo. Segundo Gil (2002, p. 42) são incluídas neste grupo as pesquisas que têm por objetivo levantar as opiniões, atitudes e crenças de uma população.

O presente estudo foi aplicado na UNESPAR- Campus de Campo Mourão. Tendo como alvo os acadêmicos concluintes do curso. A escolha deve-se a esses acadêmicos possivelmente possuírem uma visão mais ampla do curso em relação aos demais acadêmicos. Quanto à localização da instituição de ensino dos investigados, a escolha deve-se a acessibilidade na obtenção dos dados. A população total a ser investigada é representada por 62 acadêmicos, deste valor foram questionados 61,29%, que totalizam uma quantidade de 38 acadêmicos investigados, ou seja, foram questionados apenas os acadêmicos presentes, em sala, na data da aplicação do questionário.



O procedimento adotado para a coleta de dados foi o *survey*. A pesquisa com *survey* pode ser referida como sendo a obtenção de dados ou informações sobre as características ou as opiniões de determinado grupo de pessoas, indicado como representante de uma população-alvo, utilizando um questionário como instrumento de pesquisa (FONSECA, 2002, p. 33).

Os questionários foram divididos em quatro blocos, o primeiro envolvendo o perfil socioeconômico dos acadêmicos, o segundo envolvendo a percepção da área profissional, o terceiro envolvendo a satisfação e o conhecimento em relação à matriz curricular do curso, e o último envolvendo as perspectivas futuras dos investigados.

A análise dos dados foi realizada mediante a utilização da estatística descritiva simples, através do cálculo do percentual. Para a apresentação dos resultados foram utilizadas ferramentas do programa da Microsoft, o Excel.

Na parte do questionário que concerne à abordagem qualitativa, a análise foi realizada mediante a análise de conteúdo. Segundo Caregnato e Mutti (2006, p.684) na análise de conteúdo “[...] espera compreender o pensamento do sujeito através do conteúdo expresso no texto”. Ou seja, os dados foram analisados de acordo com o conteúdo subjetivo das respostas.

4 RESULTADOS

4.1 Perfil dos acadêmicos investigados

Ao identificar a distribuição de alunos por sexo, verificou-se que a maioria, ou seja, 57,89% dos questionados são representados pelo sexo feminino, sendo o sexo masculino representado por 42,11%. Considerando a faixa etária, foi possível perceber que há uma maior concentração de alunos 65,79% enquadrados na faixa etária inferior a 25 anos, o que revela uma população acadêmica jovem, o restante 34,21% está na faixa etária de 25 a 35 anos, não havendo acadêmicos com idade superior a 35 anos. Quanto ao estado civil, 81,58% dos investigados são solteiros, e 76,32% destes acadêmicos moram com os pais. No que diz respeito à renda mensal a maioria representada por 73,68% recebem até 2 salários mínimos. Em relação à experiência profissional dos questionados, de acordo com os dados obtidos, verificou-se que 47,37% não atuaram na área contábil, 52,63% atuam na área, a maioria,

representada por 31,58% exercem a profissão entre 3 e 5 anos, 15,79% exercem a 2 anos, 5,26% atuam entre 6 a 10 anos e nenhum dos investigados tem uma experiência profissional superior a 10 anos.

Em relação aos motivos que levaram os acadêmicos a ingressarem no curso de ciências contábeis, evidencia-se que 31,11% dos acadêmicos tiveram como motivos incentivadores para inserção no curso a qualificação para o mercado de trabalho, seguido do interesse profissional na área 26,67% e da influencia de pessoas conhecidas 15,56%, apenas 13,33% utilizou como fator decisório a grande chance de obter um emprego e o restante, 6,67%, 4,44% e 2,22%, escolheram aleatoriamente, já atuavam na área contábil ou pretendem mudar de carreira/área, respectivamente.

Quanto ao apreço pela contabilidade, a apreciação está presente em 100% dos acadêmicos e divididos entre os que gostam muito e gostam um pouco, nota-se que a maioria gostam um pouco 63,16% e o restante 36,84% gostam muito.

4.2 Percepção da área profissional

Considerando o nosso objetivo, foram aplicados neste bloco, questões com a finalidade de conhecer a percepção dos investigados a respeito da percepção do mercado de trabalho. Os resultados seguem conforme o quadro 1.

Quadro 1 – Percepção das exigências do mercado de trabalho.

Questões	Frequência (%)		
	Sim	Parcialmente	Não
O mercado exige conhecimentos avançados em informática.	71,05%	28,95%	0,00%
O mercado exige uma linguagem moderna e inovadora.	65,79%	28,95%	5,26%
O mercado exige que o contador esteja sempre presente para auxiliar nas tomadas de decisão.	60,53%	36,84%	2,63%
O mercado exige que o contador seja prático, objetivo e atento às mudanças no cenário contábil.	97,37%	2,63%	0,00%
O mercado exige um profissional que constantemente se atualize.	100,00%	0,00%	0,00%

Amaral, G. A; Miranda, N. D.



Considerando a linguagem utilizada no mercado de trabalho, 65,79% dos questionados entendem que o mercado exige uma linguagem moderna e inovadora, seguido de 28,95% que acreditam que está exigência seja parcial, e há também quem entenda que esse não é um fator requisitado pelo mercado. Para 71,05% dos investigados o mercado exige conhecimento avançado em informática. Quanto ao auxílio na tomada de decisões, a maioria dos acadêmicos compreendem esse fator como uma exigência do mercado, sendo representada por 60,53%, há um percentual de 36,84% que a classificam como parcial e apenas 2,63% aponta a não exigência do contador na tomada de decisão.

De acordo com as respostas dos pesquisados verificou-se que 97,37% entendem que o mercado de trabalho exige que o contador seja prático, objetivo e atento às mudanças no cenário contábil, seguido de 2,63% que a entendem como parcial. Em síntese todos os questionados acreditam ser necessário que o contador apresente essas atribuições mesmo que total ou parcialmente. Em relação à exigência do mercado para a atualização constante do profissional, todos os investigados compreendem essa atualização como uma necessidade do mercado.

4.3 Satisfação e conhecimentos com a matriz curricular do curso.

Esse bloco é voltado à satisfação e o conhecimento em relação à matriz curricular do curso. Como um dos objetivos do estudo é identificar o grau de da satisfação dos acadêmicos com a matriz curricular do curso, acredita-se que é importante saber se os acadêmicos tiveram acesso aos planos de ensino e a matriz curricular do curso.

Verifica-se com a pesquisa que a maioria, representada por 92,11% dos acadêmicos investigados, tiveram acesso aos planos de ensino e a matriz curricular do curso. Sendo que deste percentual 57,90% afirmaram que mais da metade dos professores apresentaram o plano de ensino das disciplinas no decorrer do curso. No que diz respeito ao acompanhamento da aplicação dos planos de ensino e da matriz curricular pelos acadêmicos, constatou-se que apenas 10,53% acompanharam integralmente o plano de ensino e a matriz curricular, 57,89% acompanharam parcialmente e que 31,58% não acompanharam.

Também foram aplicadas questões voltadas para conhecer a percepção dos acadêmicos a respeito dos conhecimentos específicos que acreditam possuir, e identificar seu preparo para a atuação profissional. Os resultados são representados de acordo com o quadro abaixo.

Quadro 2 – Percepção dos conhecimentos específicos.

Questões	Frequência (%)		
	Sim	Parcialmente	Não
O curso de ciências contábeis me proporcionou o domínio das práticas contábeis brasileiras e internacionais.	7,89%	78,95%	13,16%
Tenho capacidade de projetar cenário de negócios promissores para as empresas	10,50%	73,70%	15,80%
O curso qualificou-me para identificar, avaliar e gerenciar riscos.	15,79%	78,95%	5,26%
Meu conhecimento sobre as Normas Contábeis é suficiente para atender as demandas do mercado.	7,89%	81,58%	10,53%
Possuo conhecimentos contábeis suficientes para atuar na área pública.	7,90%	71,05%	21,05%
Possuo capacidade de contribuir na redução de custos de de uma entidade.	26,32%	63,15%	10,53%
Tenho conhecimento suficiente para elaborar e analisar demonstrações Contábeis	28,95%	57,90%	13,15%
Consigo realizar o Controle Financeiro e Orçamentário de de uma organização.	21,05%	68,42%	10,53%

Amaral, G. A; Miranda, N. D.

Como se pode verificar na tabela acima, a maioria dos acadêmicos percebem que adquiriram os conhecimentos específicos mencionados nesta pesquisa de forma parcial, há um percentual relativamente baixo de acadêmicos que afirmam possuir totalmente estes conhecimentos.

Dentre os conhecimentos específicos analisados, o conhecimento para elaborar e analisar demonstrações contábeis foi o conhecimento que os acadêmicos julgaram ter mais domínio, cerca de 28,95% acreditam que possuem conhecimentos suficientes, 57,90% concordaram estar parcialmente capacitados e 13,15% afirmaram não possuir conhecimentos suficientes. Seguido da capacidade para contribuir na redução de custos de uma entidade, na qual 26,32% acreditam ser totalmente capazes, 63,15% afirmam ser parcialmente capazes, e 10,53% acreditam não ser capazes.

As questões cujos acadêmicos demonstraram menor conhecimento na área, foram: normas contábeis, sendo que 7,89% dos acadêmicos concordando possuir conhecimento suficiente de forma integral, práticas contábeis brasileiras e internacionais, com 7,89% e área pública com 7,90%.

Foram aplicadas algumas outras questões em prol de identificar a satisfação dos acadêmicos considerando os conteúdos do curso. Os resultados serão apresentados no quadro 3 e 4.

Quadro 3- Percepção em relação aos conteúdos do curso.

Questão 1	Sim	Não	Parcialmente
O curso trabalha com conteúdos atualizados e estimula a aquisição de conteúdos complementares que transcendem a sala de aula (experiência prática, estágios, etc.)	34,21%	18,42%	47,37%
Questão 2	Sim	Não	
Existem conteúdos que você acha relevantes que não foram, ou foram pouco explorados durante o curso de ciências contábeis.	47,37%	52,63%	

Pode se observar na questão 1 do quadro acima que 47,37% dos acadêmicos consideram que o curso trabalha parcialmente com conteúdos atualizados, seguido por 34,21% dos investigados que acreditam que os conteúdos são atualizados, e 18,42% acreditam que o curso não trabalha com conteúdos atualizados.

Na questão 2 caso a resposta fosse positiva, os investigados poderiam responder subjetivamente quais conteúdos não foram ou foram pouco explorados durante o curso. Constatou-se que 52,63% dos investigados acreditam que não existem conteúdos relevantes que não tenham sido abordados, ou que tenham sido pouco abordados, 47,37% dos acadêmicos acreditam na existência de conteúdos que não foram ou que foram pouco explorados.

De acordo com a percepção dos acadêmicos, foram pouco ou não foram abordados, conteúdos no setor público, na contabilidade aplicada à área rural, em atuária, recursos humanos, desoneração de folha de pagamento, contabilidade societária, custos, normas internacionais. Outro aspecto apontado pelos investigados foi à falta da aplicação prática de um sistema contábil, também acreditam ser relevante para o curso, conteúdos direcionados ao



ensino de Speds, declaração de imposto de renda e outras declarações, que não foram abordadas no decorrer do curso segundo os estudantes.

Quadro 4 - Percepção do curso em relação à matriz curricular

Questão	Número	Percentual
O curso está atendendo integralmente minhas expectativas	09	23,68%
O curso está atendendo parcialmente minhas expectativas	28	73,69%
O curso não está atendendo minhas expectativas	01	2,63%
Total de respondentes	38	100,00%

Amaral, G. A; Miranda, N. D.

Nota-se, que para a maioria dos acadêmicos, 73,69%, acreditam que o curso está atendendo parcialmente suas expectativas em relação à matriz curricular, 23,68% julgam que suas expectativas foram integralmente atendidas, e apenas 2,63% não tiveram suas expectativas atendidas.

Outro aspecto investigado com a pesquisa foi à satisfação com a instituição de ensino. Observou-se que 65,79%, julgaram que a instituição de ensino é boa, 26,32% acreditam que é muito boa e 7,89% que a instituição é excelente, nenhum dos acadêmicos a julgou como ruim ou péssima.

4.4 Perspectivas Futuras

Neste bloco foram apresentadas questões que envolveram as perspectivas futuras dos acadêmicos, relacionadas ao mercado de trabalho e especialização.

Os resultados apontaram que 68,42% dos investigados pretendem atuar na área contábil, 2,63% não pretendem atuar, 26,32% ainda não sabem se pretendem atuar. Os acadêmicos que pretendem atuar têm preferência para a contabilidade privada, representado por 44,44%, seguido pela contabilidade pública com representação de 19,44%, as opções de auditoria e professor de contabilidade alcançaram 13,89%, o restante escolheram outras opções, ou não optaram.

Dentre os acadêmicos que não pretendem atuar na área, ou ainda não sabem se irão atuar (28,98%) houve uma representação de 15,78% que apontaram como motivos para a escolha: a pretensão de fazer concurso público que atingiu 7,60%, o currículo não é voltado para as necessidades de mercado, o curso não prepara para a profissão e não gostam da profissão, foram ambos representados por 2,60% dos respondentes.

Outro fato investigado com a pesquisa é pretensão da educação continuada após a conclusão do curso. De acordo 48,94% dos investigados a educação continuada é capaz de impulsionar ampliação no campo de conhecimento, aumentar as oportunidades de emprego (21,28%), aumentar salários/benefícios (12,76%), possibilitar mudança na carreira profissional (8,51%) e suprir as deficiências da graduação (8,51%).

A pesquisa indicou que 86,84% dos acadêmicos pretendem ingressar numa educação continuada, deste percentual 78,79% pretendem ingressar em uma pós graduação (Latu Sensu), e 21,21% tem pretensão a ingressarem no mestrado (Srtricto Sensu). A área de maior interesse pelos acadêmicos foi à gerencial (25,64%), seguida pela auditoria (23,08%), contabilidade publica e gestão de negócios também foram áreas escolhidas pelos acadêmicos, ambas representadas por 12,82%, custos com 7,69%, houve também acadêmicos que pretendem outras opções, representada por 15,38%, que indicaram preferência nas áreas de contabilidade ambiental, contabilidade tributária, recursos humanos, gestão de pessoas, áreas voltadas para docência.

4 CONCLUSÃO

Este estudo teve como objetivo conhecer a percepção dos acadêmicos investigados em relação ao curso de ciências contábeis e seu papel na formação do profissional, dando ênfase à matriz curricular.

Com base nos resultados, constatou-se que o perfil dos investigados é representado em sua maioria por mulheres, mas há também um percentual considerável de homens. A maioria dos investigados são jovens solteiros de até 25 anos, que em sua maioria moram com os pais. Estes jovens escolheram o curso motivados pela qualificação para mercado de trabalho, seguidos do interesse pela área profissional, influência de pessoas conhecidas e pela grande



chance de obter um emprego. Entretanto, dentre acadêmicos investigados nota-se que a parcela de acadêmicos que gostam muito da contabilidade é relativamente menor que a parcela que gosta apenas um pouco da contabilidade. O que pode sugerir uma necessidade de incentivo à área.

A maioria dos investigados entende que o mercado de trabalho exige profissionais atualizados, que sejam práticos, objetivos e atentos às mudanças do cenário contábil e que a área profissional requer uma linguagem moderna e inovadora, além de conhecimentos avançados em informática.

Ao identificar a percepção dos acadêmicos acerca de seus conhecimentos específicos foi possível notar que a maioria não se sente totalmente preparadas para realizar algumas tarefas específicas da área contábil ou não possuem conhecimentos integrais em algumas áreas afins da contabilidade. O domínio de práticas contábeis, conhecimentos sobre normas contábeis, conhecimentos para atuação na área pública, para elaboração e análise de demonstrações contábeis, redução de custos, controle financeiro e orçamentário, análise de riscos, capacidade de projetar negócios está presente de forma parcial nos acadêmicos investigados.

Os acadêmicos consideram que o curso trabalha parcialmente com conteúdos atualizados. Entretanto a maioria (52,63%) julga não existir conteúdos que não tenham ou que tenham sido pouco explorados durante o curso, os 47,37% que acreditam existem conteúdos que não ou que tenham sido pouco explorados, apontaram deficiência na área pública, atuárias, recursos humanos, dentre outros. De acordo com os investigados também há falta da aplicação prática de um sistema contábil e do ensino de declarações, dentre elas do imposto de renda. Observa-se que o curso está atendendo parcialmente a expectativa dos estudantes, com representatividade de 73,68% dos investigados.

No que se refere às perspectivas futuras dos acadêmicos, o estudo evidenciou que 68,42% dos acadêmicos pretendem atuar na área e tem preferência pela área privada e posteriormente pela área pública, há também um percentual que se interesse pela auditoria e pela docência.

Há uma parcela relevante de acadêmicos que possuem a pretensão à educação continuada (86,84%), sendo que 78,79% pretendem ingressar numa pós-graduação e 21,21%



pretendem ingressarem em um mestrado. Estes acadêmicos, em sua maioria, acreditam que a educação continuada é capaz de impulsionar a ampliação do conhecimento. As áreas preferidas são contabilidade gerencial e auditoria financeira.

Os resultados alcançados com o estudo evidenciam o interesse dos investigados pela área profissional da contabilidade, bem como o intento pela educação continuada, entretanto demonstram que há uma lacuna em relação à expectativa com o curso e os conhecimentos que eles entendem possuir.

REFERÊNCIAS

BRASIL. MEC. Resolução CNE/CES nº 10 de 16 de dezembro de 2004. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf>.

CAREGNATO, Rita Catalina Aquino; MUTTI, Regina. **Pesquisa qualitativa: Análise de discurso versus análise de conteúdo**. Texto Contexto Enferm. Florianópolis, 2006, Out-Dez; 15(4): 679-84.

EVANGELISTA, Armindo Aparecido. **O currículo de Ciências Contábeis e o Mercado de Trabalho para o profissional contador**. 2005. 149 p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) - Centro Universitário Álvares Penteado, São Paulo, 2005. Disponível em <[http://tede.fecap.br:8080/jspui/bitstream/tede/638/1/Armindo Aparecido_Evangelista.pdf](http://tede.fecap.br:8080/jspui/bitstream/tede/638/1/Armindo_Aparecido_Evangelista.pdf)>, acesso em: 30 abr. 2016.

FERREIRA, Marcelo Marchine et al. **Projeto Político Pedagógico**. Faculdade Estadual de Ciências e Letras de Campo Mourão. Campo Mourão, 2009, 101 p. Disponível em: <www.fecilcam.br/index.php?option=com_docman&task=doc...> acesso em: 12 dez. 2015.

FONSECA, José João Saraiva da. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002.

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

LEAL, Edvalda Araujo; SOARES, Mara Alves; SOUSA, Edileusa Godói de. **Perspectivas dos Formandos do Curso de Ciências Contábeis e as Exigências do Mercado de Trabalho**. Revista Contemporânea de Contabilidade, ISSN 1807-1821, UFSC. Florianópolis, ano 05, v.1, n.10, p.147-159, Jul./ Dez. 2008.



Anais do II Seminário dos Cursos de Ciências Sociais Aplicadas do Campus de Campo Mourão da Universidade Estadual do Paraná, Campo Mourão - PR, 25-27 de outubro de 2016. v. 1. p. 000-000

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2003.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de Estágio e de Pesquisa em Administração: Guia para Estágios, Trabalhos de Conclusão, Dissertações e Estudos de Caso**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SANTOS, Djalmir Gomes dos. **Formação Acadêmica em Ciências Contábeis e sua Relação com o Mercado de trabalho: A Percepção dos Alunos de Ciências Contábeis de uma Instituição de Ensino Superior**. XI Congresso USP Iniciação Científica em Contabilidade. São Paulo, 21 a 23 de julho de 2014, 17 p. Disponível em: <<http://congressosp.fipecafi.org/web/artigos142014/412.pdf>>, acesso em: 20 maio 2016.

SCATOLA, Edméia Soares Pinto. **Reformas curriculares e os desafios da coordenação de um curso de ciências contábeis diante da gestão do projeto político pedagógico**. 30 de agosto de 2013. 158 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP. São Paulo, 30 de agosto de 2013.

UNESCO “Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura”. **Declaração Mundial sobre a Educação Superior no século XXI**. 09 de outubro 1998.



CARACTERÍSTICAS DOS SERVIÇOS DE CONSULTORIA CONTÁBIL PRESTADOS POR PROFISSIONAIS ASSOCIADOS AO SINCONCAM

BIANCA CAMPOS COUTINHO

Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Paraná – *Campus* de Campo Mourão
bianca.contabeis@gmail.com

STÉFANI ELLEN TAVARES LEMOS QUEIRÓZ

Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Paraná – *Campus* de Campo Mourão
stefaniellen24@gmail.com

JORGE LEANDRO DELCONTE FERREIRA

Contador, Doutor em Economia
Universidade Estadual do Paraná – *Campus* de Campo Mourão
jorge.delconte@unespar.edu.br

RESUMO - Este trabalho tem como objetivo investigar as características da prestação de serviços de consultoria contábil, pautado na visão dos profissionais atuantes na área da região de Campo Mourão associados ao sindicato da categoria. A pesquisa foi desenvolvida utilizando-se a metodologia de pesquisa descritiva quanto aos objetivos e quali-quantitativa quanto à abordagem do problema. Além disso, foi aplicado questionário fechado aos consultores, a fim de coletar os dados e informações referentes às características da prestação de serviço de consultoria contábil. Após a coleta, os dados foram organizados e analisados por meio de gráficos e medidas de estatística descritiva. Dentre os resultados preliminares, destaca-se que, na percepção dos profissionais entrevistados, a consultoria contábil apresenta dificuldades e elevado grau de conhecimento exigido; mesmo assim, tal atividade é considerada pelos respondentes como uma opção promissora para os contabilistas que estão se inserindo no mercado de trabalho na região de Campo Mourão.

Palavras – chave: Consultoria, Contabilidade, Sindicato dos Contabilistas, Mercado de Trabalho.

ABSTRACT – The aim of this paper is to investigate the features of consulting services in accounting, based on the view of professionals that work in this area, in the region of Campo Mourão, that are affiliated to their union. This research was conducted by using a descriptive methodology, when it comes to the objectives, and the research problem was approached in a quali-quantitative way. Furthermore, it was submitted a close ended questionnaire to the consultants, to collect data and information tied to the features of accounting consulting services. Following the data collection, the data were organized and analyzed through graphical charts and descriptive statistics measurements. Among the preliminary results, is highlighted that, according to the perception of the interviewed professionals, accounting consultancy presents difficulties and requires a high level of knowledge; nevertheless, such activity is considered by respondents as a promising option for accountants who are entering in the labor market in Campo Mourão region.

Keywords: Consultancy, Accounting, Union of Accountants, Labor market



1. INTRODUÇÃO

O desenvolvimento da economia global sofisticou a estrutura econômica e tornou mais complexos os problemas gerenciais. Com isso, houve um aumento gradativo da necessidade de profissionais capacitados que auxiliem na melhoria da gestão das organizações. Este fato tem causado mudanças no perfil do profissional contábil demandado pelo mercado em geral, de modo a atender essa necessidade.

Neste contexto, uma das demandas relativamente recentes no contexto de atuação do contabilista é a consultoria contábil, ferramenta que auxilia o gestor no processo de tomadas de decisões, através da visão de profissionais qualificados aptos a fornecer conhecimento contábil de modo a proteger e melhorar a utilização dos capitais, buscando a consecução dos objetivos da organização e atentos às necessidades e incertezas do mercado que se encontra em constantes mudanças (PITANGA, 2013).

Dentre as características relacionadas a esse tipo de prestação de serviço, as mais observadas são o caráter investigativo direcionado para identificar problemas que atrapalham o desenvolvimento da empresa, a imparcialidade do consultor em relação à organização e seus componentes e a colaboração e independência do consultor em prestar um serviço de aconselhamento ao gestor sem tomar decisões em seu nome, dado que normalmente o consultor é agente externo à organização.

Diante desta breve contextualização, a presente pesquisa teve como objetivo geral identificar as características da prestação de serviço de consultoria na região de Campo Mourão, segundo profissionais atuantes na área vinculados ao sindicato da categoria.

O Sindicato dos Contabilistas de Campo Mourão, mais conhecido como SINCONCAM, foi fundado em 17 de agosto de 1991. Sua missão é: “representar e dar ao profissional o poder de crescer e atuar como agente transformador, melhorando a sociedade como um todo e fortalecendo a atuação contábil no meio empresarial” (SINCONCAM, 2016). Esta entidade procura defender os interesses da categoria, que antes era representada por uma associação criada em 1970. Atualmente o sindicato está instalado no primeiro pavimento do Centro Empresarial Cidade e congrega contabilistas da região de Campo Mourão.



A proposta de realizar a investigação da atividade de consultoria contábil a partir da visão de quem efetivamente atua na área tem dupla justificativa: por um lado, permite conhecer a realidade pelo ponto de vista de quem presta o serviço de consultoria contábil; por outro, possibilita identificar aspectos que contribuam para que profissionais em formação possam conhecer características e particularidades dessa área, de forma a auxiliá-los a ingressar no ramo (caso o pretendam).

1. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Consultoria Contábil e suas aplicações

É comum empresas se depararem diariamente com problemas organizacionais que atrapalham o desenvolvimento de suas atividades e seu progresso. Nesse contexto, a consultoria contábil, que pode ser prestada por uma pessoa ou por um grupo de pessoas independentes devidamente qualificadas, realiza um diagnóstico de aspectos relacionados à política, organização, procedimentos e métodos. Após esses procedimentos, os consultores apresentam propostas de solução, auxiliando o gestor a confrontar problemas e melhorar seus resultados (KURB, 1986).

Atualmente houve uma expansão do campo de atuação da consultoria e dos serviços oferecidos englobando outras áreas como, por exemplo, a consultoria contábil objeto de estudo deste artigo. A consultoria nesta área tem como objetivo identificar e recomendar, através de diagnósticos e processos, todas as necessidades contábeis e financeiras da empresa, repercutindo de maneira significativa no processo de tomada de decisão dos gestores.

Devido a essa expansão, existem diversas definições acerca dos tipos de consultoria. Ressaltamos a definição de Oliveira (2011), que a classifica quanto à amplitude e quanto à estrutura. Segundo o autor, no que se refere à amplitude, a consultoria contábil pode ser classificada em três categorias: específica, quando atua em um ou poucos assuntos dentro da área de conhecimento; total, quando abrange praticamente todas as atividades da empresa; e global ou globalizada, quando consolida serviços em empresas globalizadas que atuam em diversos países. Já do ponto de vista de estrutura, a consultoria contábil depende do objetivo que pretende alcançar. Poderá ser tanto uma consultoria de pacote, utilizando-se de modelos



prontos e definidos, como uma consultoria artesanal, onde serão utilizados modelos que se adaptam as necessidades do cliente.

Ainda de acordo com estrutura, podemos dizer que se a consultoria contábil visa orientar a gestão financeira da empresa, existem modelos prontos que calculam indicadores, os quais serão analisados, interpretados e comunicados aos gestores, apresentando diagnóstico e solução. Essa técnica é mais utilizada nas grandes empresas. Em pequenas empresas, em razão das diversificações dos problemas e complexas dificuldades, geralmente usa-se a consultoria artesanal (PITANGA, 2013).

Como já foi exposto, a consultoria auxilia os gestores para que conquistem seus objetivos estratégicos e aprimora a forma de pensar dos responsáveis pela gestão da empresa através da disseminação do conhecimento contábil.

Sá (2012) demonstra que o conhecimento contábil, segundo a qualidade, é definido por alguns níveis. Ordenadamente, os conhecimentos são: registro e demonstração; comentário e explicação; assessoria; e no topo dos níveis, a consultoria”.

Muitos confundem assessoria com consultoria. Conforme expõe Sá (2012), a assessoria e consultoria não são produtos de informes derivados de registros duradouros, mas, sim, que visam a oferecer e permitir caminhos para que os propósitos empresariais e institucionais sejam executados.

O assessor é contratado para entregar uma solução pronta, seria como um segundo passo após a consultoria. O assessor tanto pode iniciar os trabalhos a partir de um diagnóstico realizado por uma consultoria ou pelo próprio empresário, quanto pode começar do zero e passar por toda fase de diagnóstico e planejamento da solução. Já o consultor é contratado para realizar um diagnóstico, identificar falhas ou melhorias possíveis e indicar ao gestor alternativas para a solução de determinado problema, chegando até a indicar profissionais ou empresas que possam auxiliar no processo de implantação da solução (PITANGA, 2013).

Cacere et al (2008) ressalta que o consultor pode ou não estar ligado a uma organização específica, pois esse profissional tanto pode atuar como um consultor interno, se dedicando apenas a uma organização como funcionário desta, quanto pode prestar uma consultoria externa sendo funcionário ou proprietário de uma empresa de consultoria



empresarial. No entanto, os usuários podem optar por possuir ambos os tipos, uma complementando a outra.

Como a função do consultor está no topo da carreira da profissão contábil, é necessário que o profissional não se limite a conhecimentos específicos, que devem estar sob seu domínio, mas que assimile diversos. Isso trará ao profissional confiança perante os demais, se tornando uma referência, ou seja, ele precisa acumular um número significativo de conhecimentos, além de possuir experiência e criatividade (Sá, 2012).

Segundo o autor esses conhecimentos são compostos por conhecimentos básicos e suplementares. Quanto aos primeiros, são compostos da Doutrina Contábil, Direito, Economia e Administração; quanto aos últimos, são compostos pelas Matemáticas, Informáticas e Cultura Geral.

Além desses conhecimentos elencados acima, para a emissão de um parecer preciso e eficaz, o consultor necessita desenvolver algumas habilidades, chamada por Hoog (2006, p. 79) de “princípio de observação e da experimentação”.

Esses princípios são indispensáveis para uma consultoria adequada. O princípio da observação consiste em saber pensar, apurando e buscando compreender todos os fatos que compõem a situação e todos os caminhos possíveis de seguir. Já a experimentação está focada na vivência do consultor.

Em relação à atitude, o consultor deve ser proativo e interessado a dar o melhor de si a quem requereu seus serviços. Espera-se que ele seja interativo com o meio, persuasivo e transmissor de conhecimentos. No campo da Psicologia, Sá (2012, p. 25) comenta a importância da inteligência emocional, no sentido de não deixar que as emoções pessoais se sobreponham à razão. O consultor necessita tentar transmitir segurança e confiança.

Por último, não podemos esquecer a ética. A segurança e confiança dependem de um comportamento profissional correto do consultor, pautado nos bons costumes e filosofia de comportamento profissional.

A consultoria envolve não apenas processos, mas pessoas. Levando em consideração essa circunstância, é necessário analisar o impacto das decisões por meio das seguintes questões éticas envolvidas nesse processo: a qualificação do consultor, o sigilo das informações às quais terá acesso, respeito às pessoas e ao potencial humano, transparência nas



informações prestadas, cumprimento com os compromissos estabelecidos e buscar sempre orientar os clientes a agirem conforme o que determina a lei e os regulamentos (TEIXEIRA e COELHO, 2012).

2.2 Usuários da Consultoria

De modo geral, os usuários da consultoria são entidades, pessoa jurídica ou física, que necessitem de uma orientação de profissionais qualificados aptos a lhes dar, de uma forma objetiva, a possibilidade de identificar problemas e oportunidades de melhoria, sem se restringir a um determinado tipo de organização ou economia. Com seu desenvolvimento, a consultoria expandiu para novas áreas e essa circunstância levou-a a diferentes padrões de especialização (KUBR, 1976).

Entre os mesmos usuários da contabilidade que inclui investidores atuais e potenciais, empregados, credores por empréstimos, fornecedores, clientes, governos e suas agências e o público, há os que utilizam a consultoria para satisfazer algumas das suas diversas necessidades de informação.

Os serviços mais demandados em consultoria contábil são os que buscam auxiliar na reorganização dos sistemas contábeis antigos que não oferecem condições para ampliar a quantidade e a qualidade das informações contábeis. A ideia é transformar informações gerenciais, visando ao atendimento dos gestores do patrimônio da organização as informações contidas nos relatórios.

Por outro lado, também existe uma demanda significativa por serviços às empresas que não possuem nenhum sistema de custos ou possuem um sistema inadequado ao atual contexto, possibilitando a geração de informações para precisa determinação de custos do produto e ainda para uma boa gestão de custos. Além disso, em empresas de médio porte utiliza-se consultoria para auxiliar a administração da empresa a ajustar o controle financeiro que melhore seu desempenho de modo a garantir sua sobrevivência no mercado. Também é frequente a demanda em processos de cisão, fusões e incorporações, em que esse tipo de serviço é prestado às organizações que desconheçam os procedimentos técnicos do processo, ou não possuam pessoal qualificado para tal procedimento. Por fim, Silva et al (1996), destaca



que o serviço de planejamento tributário, também é recorrente nas demandas de consultoria, de modo a organizar na empresa contratante o emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização de incidência tributária, ou então, fazer com que sua materialização ocorra na medida e no tempo que lhe sejam mais convenientes.

2.3 O relacionamento consultor–cliente e a precificação dos serviços

Em um primeiro momento, os consultores em geral eram vistos como agentes externos que auxiliariam os gestores em processos decisórios, entretanto esta concepção vem mudando com o passar dos anos. Isso ocorre devido à ação do consultor de não apenas orientar teoricamente os gestores, mas a participar ativamente na realidade, ou melhor, no cotidiano da empresa que o contratou. A palavra relacionamento, segundo dicionário básico da língua portuguesa, significa “ato ou efeito de relacionar, amizade, intimidade” (FERREIRA, 2009). Nesse sentido, a prestação de serviços de consultoria contábil também pode ser entendida como um relacionamento (nesse caso, entre o consultor contábil e a empresa contratante dos serviços).

O relacionamento entre consultor e cliente se solidifica quando os consultores entendem que a consultoria vai além da sua capacidade de diagnosticar os problemas, e passa a colocar os interesses do cliente em primeiro lugar. O desafio do consultor é criar um relacionamento em que seu cliente confie em seu trabalho, para com base nesta confiança coletar detalhadamente a real situação da contratada, pois sem um diagnóstico adequado do problema, a identificação da melhor solução fica comprometida.

Almeida e Feitosa (2007) observam que a confiança apenas é estabelecida e solidificada entre as partes após algum tempo de trabalho juntos, ou seja, no decorrer da consultoria, no cotidiano.

Com o que foi exposto acima, além de buscar um bom relacionamento já com clientes efetivos, o consultor precisa preocupar-se em prospectar novos clientes, e uma ferramenta bastante utilizada para tal prospecção é o marketing.

Segundo Hernandez (2014) a disciplina de marketing deveria fazer parte integrante de todos os cursos de ciências contábeis. Cursos de pós-graduação em marketing contábil



poderiam ser oferecidos nas universidades e a bibliografia do tema poderia ser expandida. Seria de grande valia profissional termos domínio neste mercado para não cometermos erros grotescos, que podem prejudicam a maximização em clientes e auxiliaria muito nas elaborações de estratégias de marketing contábil.

O profissional na área contábil precisa entender que a valorização dos seus serviços dependera dele próprio. Atualmente o resultado maior não está em quem sabe mais, mas sim em quem transmite maior valor ao mercado. Para os primeiros passos às estratégias de marketing, o consultor precisará traçar metas ou objetivos, e no que se refere a este procedimento, saber inicialmente o básico, se assim almeja fomentar os seus resultados positivamente. É preciso que os profissionais saiam de sua zona de conforto e prospectem novos clientes (HERNANDES, 2014). Nesse sentido, a prospecção de clientes levanta um dilema importante, entre preço praticado e sustentabilidade da atividade de prestação de serviços:

O mercado é disputadíssimo e se não praticarmos preços mais baixos é impossível manter as portas abertas. Por outro lado, a prática de valores ínfimos também não garante a perpetuação do negócio. Se o honorário for incapaz de cobrir todos os gastos, a chance da empresa desaparecer é enorme (SILVA, 2013, p. 4).

Seguindo o mesmo raciocínio de que a valorização dos serviços prestados dependerá do próprio consultor, ressaltamos quanto aos valores a serem cobrados por estes serviços. O preço estabelecido deve ser coerente em relação a todas as atividades realizadas pelo consultor à contratante, haja vista que dele dependerá o pagamento de contas básicas como, água, luz, telefone, *software*, e se houver, funcionários e aluguel. Por isso devem ser levados em consideração todos os custos fixos e os que possam surgir para sua elaboração. Se os profissionais não souberem cobrar devidamente de seus clientes, suas empresas não permanecerão por muito tempo no mercado, pois quanto deve ser cobrado é uma visão necessária, se não a fundamental para a continuidade de qualquer negócio.

2.4 Razões para seguir a carreira de consultor contábil

É certo que a maioria dos profissionais atuantes em diversas áreas não sabia logo de início qual seria a carreira em que iriam trabalhar. Tal dúvida, também existe na cabeça dos



profissionais com formação em ciências contábeis, uma carreira das que mais cresce no Brasil (SILVA, 2013).

A profissão contábil está regulamentada pelo Decreto – lei nº 9295/46, de 27 de maio de 1946 e resoluções complementares posteriores. O artigo 25 do Decreto – lei nº 9295 dispõe sobre as prerrogativas profissionais especificados pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 560 de 28 de outubro de 1983:

Art. 2º - o contabilista pode exercer as suas atividades na condição de profissional liberal ou autônomo, de empregado regido pela CLT, de servidor público, de militar, de sócio de qualquer tipo de sociedade, de diretor ou de conselheiro de quaisquer entidades, ou, em qualquer outra situação jurídica, definida pela legislação, exercendo qualquer tipo de função (BRASIL, 1946).

O profissional bacharel em Ciências Contábeis pode atuar em diversas áreas, como por exemplo, analista, assessor, assistente, auditor, interno e externo, conselheiro, consultor, controlador de arrecadação, controller, educador, fiscal de tributos, legislador, organizador, perito, planejador. Mas então o que leva um contador, dentre as várias opções de carreira, a optar pela atuação como consultor?

A resposta a este questionamento é muito particular, e buscou-se identificá-la a partir da indagação direta aos profissionais da área. É necessário ter em mente que a realidade nem sempre é o que se deseja. Ainda mais, segundo Teixeira (2002), quando o profissional deixa de ser empregado assegurado pela CLT, renunciando a direitos como férias remuneradas, décimo terceiro salário e fundo de garantia por tempo de serviço (FGTS), e passa a ter suas responsabilidades como dono do seu próprio negócio.

Segundo Sá (1998, p. 27) “um consultor deve ter cultura científica, tecnológica, ética e geral”. Neste mesmo pensamento, o consultor deve lembrar que assim como um médico precisa fazer residência, antes de começar a cuidar de seus pacientes, o contador também precisa buscar qualificação para atuar nesta área, pois a vida de uma empresa vai estar em suas mãos.

A atividade de consultoria é caracterizada por elevado grau de customização. Por conta disso, tal área de atuação tende a ser uma das mais procuradas no futuro para os graduados em Ciências Contábeis, visto que a contabilização tradicional vem sendo a cada dia mais automatizada, o que deve de certa maneira simplificar o processo de escrituração contábil.



Como exemplo, temos o SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, instituído através do [Decreto 6.022/2007 \(BRASIL, 2007\)](#) e o e-Social, ambos com a finalidade de transmitir informações à Receita Federal, constituindo ferramenta à disposição da fiscalização². Quanto mais automatizado for o processo de contabilização tradicional, maior deve ser a demanda por serviços customizados, específicos, cuja realização depende de conhecimento técnico especializado e de interação entre empresa e profissional (como é o caso da consultoria contábil). Na era digital deve-se sim, pensar na possibilidade de o contador reduzir sua função em registrar informações e ampliar a função de orientar como transmiti-las, evitando transtorno aos empresários que não estão capacitados para tais funções.

2. METODOLOGIA

Considerando os procedimentos empregados nesta pesquisa, pode-se defini-la como quali-quantitativa, pois foi feito levantamento a partir de coleta de dados primários e a análise desses dados foi complementada com novas consultas aos entrevistados (no caso os consultores que atuam na área de contabilidade). Segundo Silva (2003, p. 84): “a pesquisa qualitativa não apresenta, necessariamente, a linguagem matemática ou estatística. Ela utiliza a análise e interpretação da realidade estudada muitas vezes sem fazer uso de amostragem, tabelas e gráficos”.

Já a pesquisa quantitativa evidencia as características de um fenômeno com apoio de uma descrição matemática. Fazendo uma relação entre a teoria apresentada nos livros e os dados observados no ambiente que estamos pesquisando (TEIXEIRA, 2002).

Quanto aos objetivos, será realizado um estudo descritivo que buscará conhecer precisamente as características particulares desta área, pautada na visão realista dos profissionais entrevistados (CERVO e BERVIAN, 1996).

Para a realização da coleta de dados, primeiramente foi identificado a quantidade de associados ao Sindicato dos Contabilistas de Campo Mourão, que totalizou 65 (sessenta e cinco) profissionais. Desse total, 18 (dezoito) profissionais prestam consultoria e aceitaram

² O SPED transmite informações como: a escrituração contábil, escrituração fiscal, E-Lalur e central de balanços. Já o e-Social é uma plataforma eletrônica que visa coletar informações de cunho trabalhista, previdenciária, fiscal e tributária decorrentes da relação do trabalho entre a empresa e o trabalhador, com ou sem vínculo empregatício, criando uma base única e centralizadora deste conjunto de informações.



participar desta pesquisa. Em seguida, foram aplicados questionários elaborados na forma de questões de múltipla escolha, na qual 15 (quinze) profissionais enviaram respostas, buscando identificar dados socioeconômicos (sexo, idade, nível de formação acadêmica, língua estrangeira, especialização, dentre outros) e dados relacionados à atividade de consultor (motivação para área de atuação, perspectivas como consultor, media de honorários, divulgação dos serviços prestados, meio de comunicação com os clientes, principais setores em que atua, dentre outros). A aplicação do mesmo foi realizada via e-mail, fornecendo aos consultores *link* que dava acesso à página inicial com nota explicativa quanto à natureza da pesquisa, sua importância e a necessidade de obter as respostas, em seguida as questões.

Para podermos analisar os dados obtidos, posteriormente foi realizada uma codificação das respostas obtidas por meio do questionário com perguntas fechadas aplicado através da plataforma *Google docs*. Depois esses dados foram tabulados com auxílio do *Microsoft Excel*, padronizando as repostas para facilitar o procedimento. Então, foi feito uma análise estatística calculando a média das respostas que ocorreram com mais frequência e logo após essas informações foram transformadas em gráficos, utilizando o mesmo *software*, com intuito de obter uma melhor visualização das possíveis discrepâncias e das características predominantes nesse tipo de prestação de serviço. Por fim, nos casos em que as respostas não clarificaram o suficiente as questão, estão sendo feitas consultas telefônicas aos respondentes para complementar dados. Este trabalho encontra-se em fase de finalização, sendo que os resultados apresentados a seguir são preliminares.

3. RESULTADOS

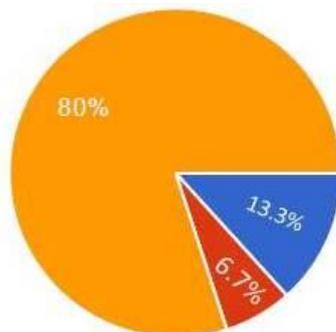
Em questionário estruturado aplicado aos profissionais que prestam consultoria contábil, no período de 23 de agosto a 6 de setembro. Primeiramente, verificamos que estes profissionais se consolidaram neste mercado oferecendo consultoria de contabilidade gerencial, contabilidade de custos, contabilidade tributária, consultoria financeira e societária. Destas categorias de consultoria, as que mais demandam contratação é a consultoria em contabilidade tributária (dado que 100% dos respondentes oferecem este serviço) e a gerencial (que totaliza 80% de oferta). O fato de a consultoria em contabilidade tributária ser a mais

procurada pode estar relacionado às peculiaridades tributárias brasileiras, levando em consideração as inúmeras exigências e atualizações que frequentemente a Receita Federal e Estadual determinam a serem seguidas pelos contribuintes; isso dá a possibilidade de que as empresas consigam ganhos significativos, a partir de práticas de elisão fiscal. Já a contabilidade gerencial, presume que a procura seja uma tentativa de aprimorar a gestão da empresa, buscando modelos gerenciais mais atuais que atendam as mudanças do mercado e impulsionem seu desenvolvimento.



Gráfico 1. Tipos de consultoria. FONTE: Dados da pesquisa (2016).

Seguindo o raciocínio referente a contratação, o fato das entidades de classe, como sindicatos e as entidades de apoio como o Sebrae, não possuírem destaque na intermediação desse serviço, dado que geralmente a contratação ocorre diretamente com cliente em contato pessoal. Supõe que se existisse esta parceria os resultados seriam mais satisfatórios. Pois essas entidades estabelecem contato com diferentes ramos de atividade e poderia auxiliar essas contratações, minimizando algumas dificuldades encontradas pelos consultores quando buscam prospectar clientes.



- Sim, por entidades de classe, como sindicato ou associação;
- Sim, por entidades de apoio, como o Sebrae ou o Senai;
- Não, normalmente não há intermediação na contratação dos meus serviços de consultoria.

Gráfico 2. Intermediação na contratação dos serviços. FONTE: Dados da pesquisa (2016).

Referente as dificuldades, observa-se que as mais consideráveis provem do gestor da empresa. Primeiro pela falta de disponibilidade para buscar os serviços e demandar esforços de modo a contribuir com o desenvolvimento do processo. Como demonstra o gráfico abaixo:

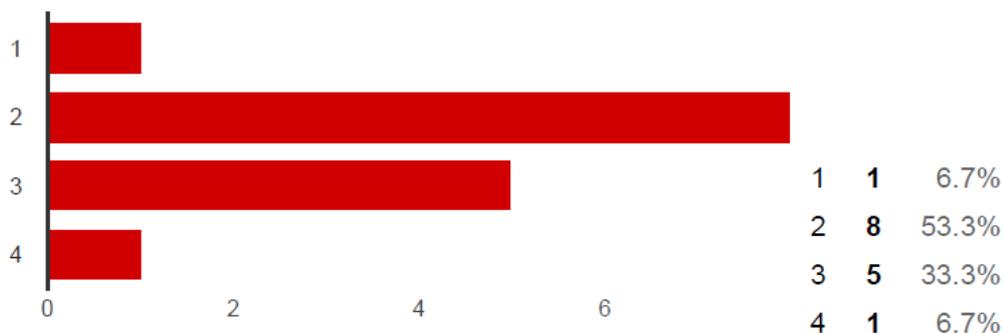


Gráfico 3. Falta de disponibilidade de tempo para buscar os serviços de consultoria. FONTE: Dados da pesquisa (2016).

Segundo, pelos gestores não possuem conhecimento suficiente dos benefícios que a realização da consultoria poderá trazer as organizações que administram.

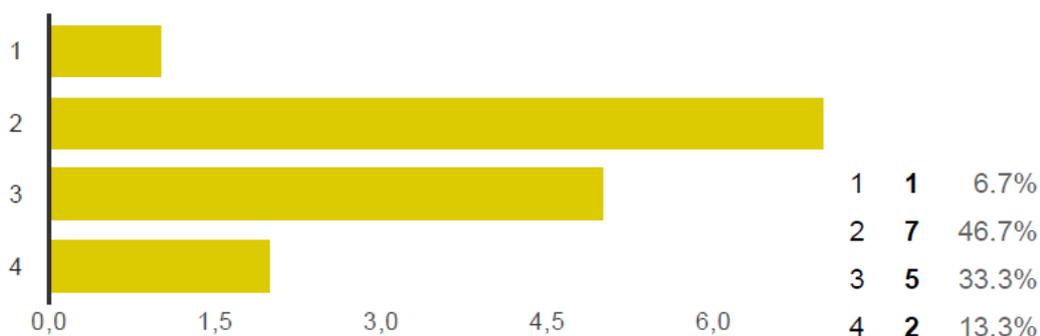


Gráfico 4. Falta de divulgação sobre o potencial da consultoria contábil. FONTE: Dados da pesquisa (2016).

Conforme o gráfico a seguir, constata-se que na região o ramo de atuação que mais contrata os serviços de consultoria é o comércio, totalizando 53,3%. Porém, o que surpreende é o fato da opção de agronegócio não ter sido apontada, visto que a região é destaque nacional em termos de atividades agropecuárias.

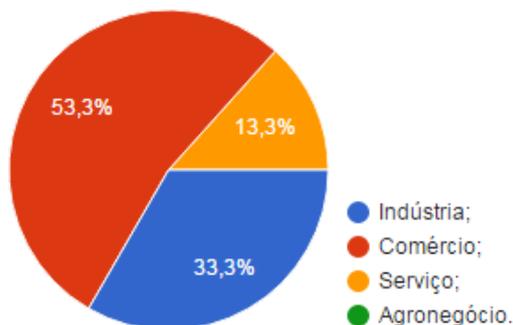


Gráfico 5. Ramo de atuação que mais contrata serviços de consultoria. FONTE: Dados da pesquisa (2016).

Foi observado também que dentre as organizações que contratam os serviços de consultoria contábil na região, a maior demanda é composta por micro e pequenas empresas. Considerando reconhecidamente que a legislação fiscal não exige escrituração contábil completa, e que por esse motivo a maioria das empresas desse porte utiliza os serviços do profissional de contabilidade apenas para a apuração de impostos, esta informação é importante, pois pode ser sinalizadora de que na região essas empresas estão se conscientizando da importância que a contratação deste tipo de serviço oferece para tornar a gestão patrimonial mais eficiente, possibilitando melhoria nos resultados organizacionais.

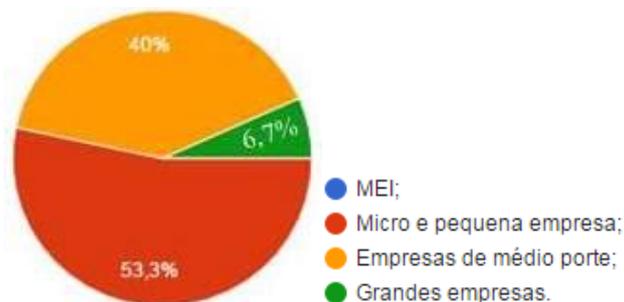


Gráfico 6. Porte das empresas que contratam serviços de consultoria. FONTE: Dados da pesquisa (2016).

Após conseguir prospectar seus clientes, o consultor deve estabelecer os honorários a serem cobrados. Segundo os entrevistados, a precificação é feita levando em consideração a estimativa de horas trabalhadas e/ou a totalidade do serviço a ser executado (empreita). Os preços praticados são definidos com base em outros serviços já prestados, isso tudo constando em contratos que geralmente se alteram conforme o tipo de cliente.

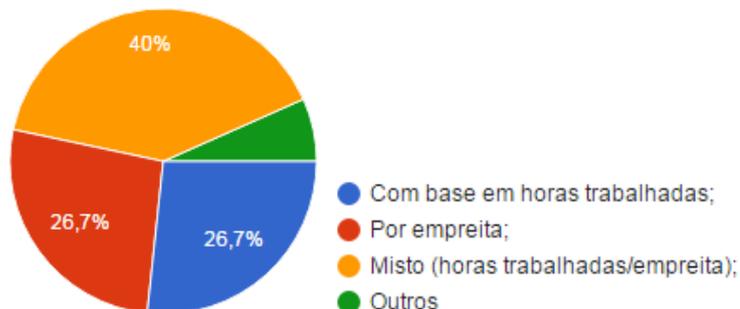


Gráfico 7. Valor a ser cobrado. FONTE: Dados da pesquisa (2016).

Buscou-se também identificar o que motivou os contabilistas a optarem por oferecerem este serviço. As respostas indicam que a maioria visa realização pessoal e retorno financeiro. Além disso, acreditam que existe demanda das empresas por consultoria ainda não atendida. Com isso, tais profissionais buscam qualificação profissional investindo em pós-graduação e cursos de aperfeiçoamento na área de modo a possuir conhecimento suficiente para transmitir informações, habilidades e confiança ao gestor.

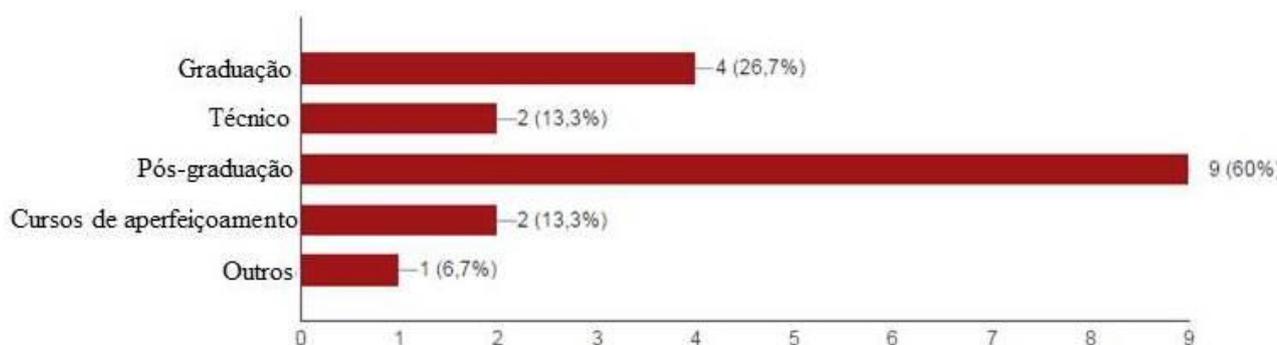


Gráfico 8. Especialização profissional. FONTE: Dados da pesquisa (2016).

Finalizando a análise dos dados, a opinião dos respondentes é de que a região de Campo Mourão oferece campo de atuação e mercado para profissionais que pretendam oferecer este serviço. Apenas um quarto dos respondentes considera escasso o campo de trabalho para a atividade de consultoria contábil. Por outro lado, cerca de metade dos entrevistados afirma que o mercado comporta tanto os profissionais atuais quanto apresenta demanda suficiente para justificar a entrada de novos contadores na atividade de consultoria empresarial.



Gráfico 9. Campo de trabalho. FONTE: Dados da pesquisa (2016).

Esta informação é de grande relevância visto que foi ressaltada por profissionais que em sua maioria estão há mais de cinco anos trabalhando neste ramo da contabilidade, como demonstrou esta pesquisa, precisamente 93,3% desses indivíduos. Portanto, tal opinião parece ser ancorada em um conhecimento razoável do mercado de atuação.



4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Atualmente as organizações requisitam profissionais cada vez mais gabaritados para competir no meio profissional. Isso faz com que ocorram mudanças no mercado de trabalho, exigindo uma nova postura profissional. No caso do profissional contábil, cabe fortalecer a elaboração de informações contábeis que agreguem valor à gestão dessas organizações, um vez que essas informações aprimoram a processo de decisão. Diante do exposto e dos dados observados no decorrer deste artigo, constatou-se que a consultoria contábil é uma nova perspectiva da profissão contábil a ser pensada, pois supre as necessidades dos gestores ao fornecer conhecimento contábil voltado para a orientação dos negócios e melhora seu desempenho, além de oferecer uma possibilidade de carreira interessante e promissora para contadores.

Nota-se que na região, ainda são poucos os profissionais que prestam esse tipo de serviço, em comparação com o número de associados ao sindicato. No entanto, a maioria dos que oferecem consultoria contábil estão estabilizados nessa atividade há mais de cinco anos e a maioria ressalta que existe campo e oportunidades para aqueles que desejam seguir este ramo. Há de se considerar também que dos campos de atuação que mais procuram pela consultoria destaca-se as micro e pequenas empresas, principalmente as ligadas ao comércio, enquanto empresas do agronegócio não são demandantes desse serviço oferecido por contadores consultores. A maior preocupação dessas empresas está em adequar os procedimentos adotados na apuração e no recolhimento dos impostos que incidem sobre suas atividades e de encontrar meios de solucionar problemas de gestão. Percebe-se que devido a isso os consultores de maneira geral buscam oferecer os tipos de consultoria que atendem essa preocupação, ou seja, a consultoria tributária e a gerencial.

Outra questão relevante é que normalmente os consultores não procuram as entidades para intermediar suas contratações, dado que na maioria das vezes o acesso ao cliente é obtido por contato direto ou por indicação de outros parceiros. No entanto, essa intermediação deveria ser considerada, já que nessas entidades comprovadamente há procura significativa por parte dos empresários em obter informações e conhecimento para apoiar as suas decisões.



A aproximação com entidades de classe ou de apoio poderia ajudar o consultor a ampliar o nível de divulgação de seu trabalho e conseqüentemente o de contratações.

Porém, é visível que consultoria requer que o contabilista amplie seus conhecimentos de modo a suprir as exigências das empresas que precisam do acompanhamento de profissionais especializados para fazer frente ao dinamismo do mercado e de aspectos como o da variabilidade da legislação fiscal, dentre outros motivos. Além disso, é importante destacar a dificuldade representada pelo repasse de informações escassas ou pouco detalhada por parte dos empresários, o que dificulta sobremaneira o alcance das soluções pretendidas.

Por fim, ao ponderar os prós e contras observados nesta pesquisa e baseada na identificação das características predominantes desta atividade, conclui-se que apesar das dificuldades e do grau de conhecimento exigido, a consultoria contábil pode ser considerada uma opção promissora para os contabilistas que estão se inserindo no mercado de trabalho na região de Campo Mourão.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Ana Maria Batista; FEITOSA, Marcos Gilson Gomes. **A construção da confiança na relação consultor/cliente**: uma abordagem baseada no conhecimento da vida cotidiana e a prática reflexiva. XXXI Encontro da ANPAD. Rio de Janeiro, 2007. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/EOR-A2047.pdf>>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL, Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC 560 de 28 de outubro de 1983. **Regulamentação da profissão de contador**. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/ser/docs/RES_560.doc>. Acesso em 10 agosto 2016.

BRASIL, Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. **Institui o Sistema Público de Escrituração Digital – Sped. Brasília, DF**. 186º da Independência e 119º da República. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/decreto_6022_2007.htm>. Acesso em 11 agosto 2016

BRASIL, Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. **Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Presidência da República, Casa Civil. Brasília, DF**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del9295.htm>. Acesso em 10 agosto 2016.

BRASIL, Ministério do Trabalho e Emprego. Resolução nº 1, 20 de fevereiro de 2015. **Dispõe sobre o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial)**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, DF. Disponível em:



<<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=80&data=24/02/2015>>. Acesso em 11 agosto 2016.

CACERE, Alex Sacilotto; CARDOSO, Juliano Damas da Silva; NORONHA, Marco Antonio Silveira. **Consultoria contábil**: uma nova perspectiva da profissão contábil. Santa Bárbara D'Oeste-SP, 2008. Disponível em: <http://www.essenciasobreaforma.com.br/tccs/tcc_alex_julian_marco.pdf>. Acesso em: 31 maio 2016.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Makron Books, 1996.

CONCISTRÉ, Luiz Antonio. **Consultoria**: uma opção de vida e carreira – um guia para a profissão. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

COURA, Maryana Andrade et al. **A construção da relação consultor/cliente**: uma abordagem baseada no conhecimento da vida cotidiana e na prática reflexiva. 13ª Semana de Iniciação Científica e 4ª Semana de Extensão - UnilesteMG "Inovação a serviço da vida e ambientes saudáveis." Coronel Fabriciano-MG - 12/09/2011 a 14/09/2011. Disponível em:<<http://www.unilestemg.br/pic/sic-13/resumos/extensao-trabalho/A-COSTRUCAO-DA-CONFIACA-DA-RELACAO.pdf>>. Acesso em: 31 maio 2016.

FERREIRA, A. B. H. **Aurélio século XXI: o dicionário da Língua Portuguesa**. 3. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FIGUEIREDO, Sandra; SAMPAIO, Juliano Matoso. **Consultoria contábil gerencial**: um produto para as micro e pequenas empresas. Disponível em:<http://www.insesonline.com.br/downloads/Sandra/artigos/ARTIGO_JULIANO.pdf>. Acesso em: 31 maio 2016.

HERNANDES, Anderson. **Marketing contábil 2.0**: como conquistar clientes para a sua empresa de contabilidade. São Paulo: Tactus, 2014.

HOOG, W. A. Z. **Tricotomia contábil & sociedades empresárias**. Curitiba: Juruá, 2006.

KURB, M. **Consultoria**: um guia para a profissão. Rio de Janeiro: Guanabara, 1986.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Mariana de Andrade. **Fundamentos de pesquisa metodológica científica**. São Paulo: Atlas, 2003.

_____, _____. **Fundamentos da metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

MICHELETTI, Camila. **Consultor é coisa (cada vez) mais séria**. 2015. Disponível em: <<http://carreiras.empregos.com.br/seu-emprego/ser-consultor-e-coisa-cada-vez-mais-seria/>>. Acesso em: 13 junho 2016.



OLIVEIRA, D. P. R. **Manual de consultoria empresarial: conceitos, metodologia e práticas.** 10.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PÁDUA, Elisabete Matallo Marchesini. **Metodologia da pesquisa: abordagem teórico-prática.** 10.ed. Campinas: Papyrus, 2004.

PITANGA, Bruno Rocha. **Consultoria contábil para micro e pequenas empresa: pesquisa de campo no Shopping Conquista Sul e escritórios de contabilidade de Vitória da Conquista-BA, em 2013.** Disponível em: <<http://www2.uesb.br/cursos/contabeis/wp-content/uploads/29-Bruno-Rocha-Pitanga.pdf>>. Acesso em: 28 maio 2016.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho científico.** 2. ed. Rio Grande do Sul: Resvale, 2013.

SÁ, Antônio Lopes de. **Consultoria e análise contábil.** Curitiba: Juruá, 2012.

_____. **Novas visões na profissão contábil.** São Paulo, 1998. Disponível em: <<http://www2.masterdirect.com.br/448892/index.asp?opcao=7&cliente=448892&avulsa=4999>>. Acesso em: 14 junho 2016.

SINCONCAM, Sindicato dos Contabilistas de Campo Mourão. Pauta de reivindicação do Sindicato dos Contabilistas de Campo Mourão 2016-2017. Disponível em: <<http://sescap-pr.org.br/editor/wp-content/uploads/2016/06/SINCOMCAM.pdf>> Acesso em: 05 julho 2016.

SILVA, Gilmar Duarte da. **Chega de sofrer para precificar os serviços.** 2012. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/temáticas/precificar-precos-servicos-contabeis.htm>>. Acesso em: 20 junho 2016.

_____. **Contabilista: a profissão do presente e do futuro.** 2013. Disponível em: <<http://www.artigos.com/artigos/13375-contabilista-a-profissao-do-presente-e-dofuturo>>. Acesso em: 14 junho 2016.

_____. **O perigo da guerra dos honorários contábeis.** São Paulo: ContimacMais. 109. ed., 2013. Disponível em: <<http://www.contmatic.com.br/dados/bo letim/pdf/76.pdf>>. Acesso em: 13 junho 2016.

SILVA, Mary Aparecida Ferreira da. **Métodos e técnicas de pesquisa.** 2. ed. Curitiba: Ibplex, 2003.

SILVA, Almir Teleset al. A consultoria contábil no contexto das atividades e serviços. **Revista Enfoque: reflexão contábil.** v. 13. Paraná: UEM, 1996. Publicação semestral.

TEIXEIRA, Elizabeth. **As três metodologias: acadêmica da ciência e da pesquisa.** 4. ed. Belém: UNAMA, 2002, p. 120.



Anais do II Seminário dos Cursos de Ciências Sociais Aplicadas do Campus de Campo Mourão da Universidade Estadual do Paraná, Campo Mourão - PR, 25-27 de outubro de 2016. v. 1. p. 000-000

TEIXEIRA, Gilmar Claret; COELHO, Rosani. **Referenciais de consultoria SEBRAE/ consultores conteudistas**. Brasília: SEBRAE, 2014.

TEIXEIRA, Renato. **Você está preparado para ser um consultor?** São Paulo, 2002. Disponível em: <<http://webinsider.com.br/2002/11/20/você-esta-preparado-para-ser-um-consultor/>>. Acesso em: 14 junho 2016.



AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO NO SETOR DE ALMOXARIFADO DE UMA EMPRESA DO SEGMENTO DE TRANSPORTE: UM ESTUDO DE CASO À LUZ DA METODOLOGIA COSO

JACQUELINE DE JESUS CUSTÓDIO
GRADUANDA EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
UNIVERSIDADE ESTADUAL DO PARANÁ
JACKYE2308@GMAIL.COM

TATYANE YUKARI FUKURO
GRADUANDA EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
UNIVERSIDADE ESTADUAL DO PARANÁ
TATYUKARI1995@GMAIL.COM

JULIANE ANDRESSA PAVÃO
MESTRE EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
UNIVERSIDADE ESTADUAL DO PARANÁ
JULIANEPAVAO@HOTMAIL.COM

RESUMO – Diante da constante mudança no mercado, como a competitividade entre as empresas e a crise econômica, o enfoque deste trabalho é analisar se as estruturas de controle interno do setor almoxarifado de uma empresa do segmento de transporte de passageiros e cargas estão suficientes segundo a metodologia COSO. Portanto, este estudo verificou se os controles internos do setor do almoxarifado estão suficientes, sugerindo propostas de melhorias com embasamento teórico na metodologia COSO. A pesquisa descritiva e qualitativa se desenvolveu por meio do estudo de caso e teve como coleta de dados questionários, entrevistas e observação. Os achados evidenciam que os controles são condizentes com a metodologia proposta, contudo, existem algumas melhorias a serem observadas quanto comunicação interna e externa à empresa, como também em relação a qualificação e treinamento dos colaboradores.

Palavras-chave: Controle interno, COSO, setor de almoxarifado.

ABSTRACT - Faced with the constant change in the market, such as competition between companies and the economic crisis, the focus of this paper is to analyze whether the internal control structures of the warehouse sector of a company's passenger and loads transport segment are sufficient according to COSO methodology. Therefore, this study found that the internal controls are sufficient stockroom, suggesting improvement proposals with theoretical background in the COSO methodology. The descriptive and qualitative research was developed through case study and was to collect data questionnaires, interviews and observation. The findings show that the controls are consistent with the proposed methodology, however, there are some improvements to be seen as internal and external communications to the company, but also with regard to qualifications and training of employees.

Keywords: Internal Control, COSO, Warehouse Sector.

1. INTRODUÇÃO

Diante do ambiente que as empresas pertencem, com relação à insegurança e dificuldade que a crise financeira proporciona, é necessária a procura por melhorias principalmente a partir de seu ambiente interno. A metodologia Coso está entre os modelos internacionais de referência para avaliação dos controles internos. Dessa forma segundo



Moraes (2003), a metodologia Coso "identifica os objetivos essenciais de qualquer organização e define o controle interno e seus componentes, assim como providencia critérios a partir dos quais os sistemas de controle podem ser avaliados" (p. 30). Assim, define controle interno como sendo processo constituído de cinco elementos essenciais, denominados: ambiente de controle, avaliação e gerenciamento de riscos, atividade de controle, informação, e comunicação e monitoramento (COSO, 2013).

O foco desse estudo está voltado ao setor almoxarifado de uma empresa de transportes de passageiros e cargas. Neste setor pode-se observar com maior intensidade a grande rotatividade das peças e considerando a importância deste departamento para a empresa, nota-se a necessidade de um controle interno consistente.

Tendo em vista a dificuldade de gerenciar e atender as grandes quantidades de itens no setor almoxarifado de modo eficiente e eficaz, torna-se o principal motivo para a avaliação dos controles internos existentes. A partir da contextualização, tem-se a seguinte questão de pesquisa: Quais os princípios da metodologia COSO podem ser aplicáveis para o aperfeiçoamento dos controles internos do setor de almoxarifado de uma empresa de transportes considerando sua estrutura de controles atual? Este estudo tem como objetivo analisar os princípios e procedimentos da metodologia COSO aplicáveis para a reestruturação dos controles internos do setor de almoxarifado de uma empresa de transportes.

A dificuldade de monitorar uma grande quantidade de estoques e com pouca mão-de-obra disponível e qualificada, mesmo já havendo um modelo de controle interno, torna-se a principal justificativa para a realização desta pesquisa. Para isto, busca-se avaliar e propor possíveis adequações com a metodologia estudada para o aprimoramento das movimentações no setor. Lembrando que a metodologia COSO "não erradica totalmente a possibilidade de ocorrência de problemas diversos, mas aumenta a confiabilidade no processo e consequentemente no seu resultado" (GONÇALVES; RICCIO, 2009, p. 117).

Vale destacar que a empresa objeto deste estudo poderá utilizar as contribuições desta pesquisa, assim como os resultados obtidos, viabilizando a melhoria na qualidade das informações. Visto que o estudo desenvolvido trata-se de um assunto pouco explorado deste ramo de atividade operacional na região em que a empresa se localiza, foram encontradas pesquisas sobre o assunto, mas não aplicada ao transporte coletivo, como por exemplo, Santos

e Souza (2013) que apresentaram um estudo sobre o Comercio Atacadista de Insumos Agrícolas, Timóteo e Ribeiro (2012) que apresentaram sobre a Adoção dos Controles Internos em uma Organização do Terceiro Setor, e Farias, Luca e Machado (2009) investigaram a adequação da metodologia COSO no gerenciamento dos controles internos do Banco do Brasil. Diante disso o estudo poderá ser usado como referência para futuros estudos sobre controle interno, confirmando os resultados obtidos e apresentando novas perspectivas.

Este estudo está dividido em cinco seções. Na primeira é evidenciada a introdução, a abordagem do problema e os objetivos da pesquisa, seguido da justificativa e contribuições. Na segunda seção, segue a base do estudo, ou seja, o referencial teórico. Na seção três especifica a metodologia aplicada à presente pesquisa, seguida com a análise de dados no item quatro. Por fim, a seção cinco aborda as conclusões finais, atendendo o problema de pesquisa e outras considerações sobre o estudo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Controle Interno

O controle interno pode ser abordado como ferramenta capaz de aprovar a retidão das informações sobre todas as atividades econômicas da organização, assim também pode ser usado como ferramenta essencial para os gestores na tomada de decisões visando o alcance dos objetivos organizacionais. (ATTIE, 2009; OLIVEIRA; PEREZ JR; SILVA, 2009; GARCIA, 2010; SCHMIDT; SANTOS; ARIMA, 2006). Com isso, vários autores definem controle interno, conforme segue a tabela:

Quadro 1 – Definições de Controle Interno

AUTOR	DEFINIÇÕES
SCHMIDT, SANTOS, ARIMA(2006, p. 12)	O Instituto Americano dos Contadores Públicos Certificados, através do relatório Especial da comissão de Procedimentos de Auditoria define controle interno como “plano de organização e todos os métodos e medidas coordenados, aplicados em uma empresa, a fim de proteger seus bens, conferir a exatidão e a fidelidade de seus dados contábeis, promover a eficiência e estimular a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas pela gestão.”
NASCIMENTO, REGINATO (2009, p. 105)	Controle interno é cada procedimento estabelecido e executado individualmente e a organização de todos os mecanismos de controle que interagem entre si, garantindo à salvaguarda dos ativos da empresa, a melhoria da eficiência operacional, a integridade e transparência das

	informações econômico-financeiras e, além disso, auxilia na adesão as políticas e normas propostas pela administração da companhia.
OLIVEIRA, PEREZ JR, SILVA (2009, p. 72)	O controle interno é o conjunto de procedimentos que, integrados ao fluxo operacional da empresa, visa detectar e prevenir desvios – erros e irregularidades, intencionais ou não.
ATTIE (2011, p. 188)	O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade dos seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas traçadas pela administração.
COSO (2013, p. 3)	Controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.

Fonte: Elaborado pelas autoras.

Por meio dessas definições percebe-se que o controle interno é de suma importância na sobrevivência de uma organização, pois a maioria dos autores afirma que ele deve ser utilizado para garantir a proteção de seus ativos, bem como, estar presente junto à realização dos objetivos específicos da empresa, concedendo efetividade e eficiência às operações; obtendo credibilidade no processo de entendimento, principalmente quando o assunto é demonstrações contábeis e garantindo a conformidade com as leis e os regulamentos (BERGAMINI JR, 2005).

Em especial para as empresas com um maior fluxo de movimentações e porte mais elevado, existe a divisão de forma segmentada em que na maioria das vezes, cada área necessita de um executivo responsável, logo, o controle interno encontra-se em todas as áreas da entidade. Neste ponto enfatiza-se a importância de um controle interno bem estruturado, pois um sistema organizacional que não possua esse apoio torna-se inútil, podendo resultar em informações contábeis distorcidas podem levar a organização a tomadas de decisões não lucrativas e prejudiciais a continuidade da empresa (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2009).

O estabelecimento do controle interno e suas normas permitem a observância do cumprimento de metas e objetivos organizacionais, mas para obter eficiência e eficácia, esses procedimentos internos devem induzir ao perfeito comportamento sistêmico da organização, pois é a base para a manutenção da integridade dos dados que se convertem em informações utilizadas durante a execução das atividades operacionais (NASCIMENTO; REGINATO, 2009).



Sabendo que o controle interno busca aperfeiçoar, monitorar e verificar as movimentações financeiras e patrimoniais efetuadas pela entidade, com enfoque na realização de suas metas e alcance de um resultado favorável com menos desperdício, foi proporcionado à busca mais clara de seus objetivos.

Oliveira, Perez Jr. e Silva (2009, p. 74) citam como principais objetivos do conjunto de controle interno os seguintes:

A) Verificar e assegurar os cumprimentos as políticas e normas da companhia, incluindo o código de ética nas relações comerciais e profissionais; B) Obter informações adequadas, confiáveis, de qualidade e em tempo hábil; C) Comprovar a veracidade de informações e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; D) Proteger os ativos da entidade; E) Prevenir erros e fraudes; F) Servir como ferramenta para localização de erros e desperdícios; G) Registrar adequadamente as diversas operações; H) Estimular a eficiência do pessoal, mediante vigilância exercida por meio de relatórios; I) Assegurar a legitimidade dos passivos da empresa; J) Assegurar o processamento correto das transações da empresa, bem como a efetiva autorização de todos os gastos incorridos no período, K) Permitir a observância e estrito cumprimento da legislação em vigor.

Assim, definições e os objetivos do controle interno também foram destacados por alguns autores. Attie (2011) enfatiza quatro objetivos fundamentais ou básicos sobre o assunto em questão: proteger ativos (dinheiro, crédito, estoques e bens); conferir a exatidão e a fidelidade aos registros administrativos e contábeis; promover eficiência e eficácia operacional; e estimular a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas pela empresa.

Em suma, um sistema de controle interno é disponibilizado para o apoio e execução das operações e tomada de decisões, mas para que este seja bem definido e atinja seus objetivos é necessário um modelo de gestão participativo, pois estão intimamente ligados e são dependentes dos recursos e apoio necessário para sua implementação. (NASCIMENTO; REGINATO, 2009)

Os sistemas de controles internos são classificados em duas categorias: Controles do Sistema Contábil e Controles Organizacionais (administrativos). Segundo Nascimento e Reginato (2009) os sistemas contábeis devem fornecer a administração e ao pessoal de supervisão, meios de identificar erros ou omissões nos registros contábeis. Já os Controles Organizacionais compreendem os métodos administrativos e operacionais implantados para uso rotineiro nas diversas atividades da empresa.

Diante disso, o controle contábil é usado para direcionar a administração e as movimentações realizadas no que se refere à organização do patrimônio. Já o controle

financeiro esta voltado para a análise com enfoque na eficiência e organização das atividades da empresa.

Santos, Schmidt e Gomes (2006) destacam que as limitações do controle interno acontecem por falta de empenho dos colaboradores, a falta de instrução no que diz respeito às normas internas ou descuido na execução das tarefas diárias. Os controles internos por si só não aprovam a excelência da gestão da empresa, como todo sistema ele necessita de apoio das pessoas que trabalham na entidade, de modo que elas irão propiciar a eficiência e a eficácia dos sistemas por meio de sua execução.

A partir disso, Nascimento e Reginato (2009, p. 126) evidenciam as seguintes limitações relacionadas ao controle interno:

Existência de conluio de funcionários na apropriação e desvio de bens da empresa;
Ocorrência de erros em virtude da falta de informação e instrução de funcionários;
Ocorrência de erros causada por negligência de funcionários na execução das tarefas diárias;
Maior exposição à fraude;
Penalidade imposta pelos órgãos regulamentadores e normatizadores;
Publicidade desfavorável, na medida em que erros contábeis e fraudes internas possam ser notificados pela imprensa;
Redução de investimentos e queda no valor das ações do mercado;

Porém, o controle interno proporciona a entidade diversas vantagens se aplicado e executado de maneira correta. Conforme Nascimento e Reginato (2009, p. 125) "É importante destacar que uma sólida estrutura de controles internos, em conjunto com a eficácia do trabalho da controladoria, pode trazer diversos benefícios para a empresa" como, por exemplo:

- Aumentar a eficiência operacional, reduzindo desperdícios de tempo de materiais;
- Tomar melhores decisões operacionais, por confiar nas informações produzidas;
- Proporcionar avaliações de desempenho mais corretas;
- Diminuir o risco de ocorrências de erros e fraudes;
- Valorizar a imagem e conquistar a confiança do mercado, evidenciando a retirada de capital por desconfiança de investidores (NASCIMENTO; REGINATO, 2009, p. 122).

Diante do exposto pelos autores Nascimento e Reginato (2009) é importante ressaltar que a falta de controle interno ou a aplicação de controle sem as qualidades esperadas pode gerar efeitos distorcidos para a entidade, pois mesmo com estruturas bem elaboradas, a execução são realizadas por pessoas, cuja estão propensas ao erro, fraudes e conluios.



2.2 Metodologia C.O.S.O.

Com a constante evolução da tecnologia, desenvolvimento dos mercados e as inúmeras fraudes e escândalos nas demonstrações financeiras, conforme alegam Farias, Machado e Luca (2009) tornou-se crescente a necessidade das empresas aprimorarem seus controles, como forma de garantir um diferencial competitivo nos mercados. Para tanto, torna-se exigência os mecanismos de gestão transparentes, e elas passaram assim, a inovar as formas de controle. Uma das metodologias existentes é a *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (C.O.S.O.)* que tem demonstrado resultados bastante eficazes quando se trata de controle interno.

Garcia (2010) menciona que as premissas COSO surgiram após alguns escândalos financeiros envolvendo companhias dos Estados Unidos da América. Assim foram criadas leis no intuito de estabelecer responsabilidade aos gestores no quesito monitoramento dos controles internos. Após isso foi criada em 1985 nos EUA, a *National Commission on Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), uma iniciativa independente para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros e contábeis. Segundo Garcia (2010, p. 53) em 1992 foi publicado o trabalho *Internal Control: integrated framework* (Controles Internos – um modelo integrado), essa publicação tornou-se referência mundial para o estudo e aplicação dos controles internos, e é reconhecida como uma estrutura modelo para desenvolvimento, implementação e condução do controle interno, e também para a avaliação de sua eficácia.

“COSO é uma instituição sem fins lucrativos que visa aprimorar e melhorar os relatórios financeiros, por meio da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa” (FARIAS; LUCA; MACHADO, 2009, p. 62). É patrocinado por cinco grandes organizações do EUA: *American Institute of Certified Public Accounts, American Accountants Association, Financial Executives International, The Institute of Internal Auditors e Institute of Management Accountants*.

Segundo a obra *Controle Interno – Estrutura integrada* publicada em 2013, foi constituído um modelo de controle que deve ser adaptado às peculiaridades de cada empresa,



de modo a resultar em uma metodologia de avaliação dos controles internos. Fornece também, um critério de avaliação dos componentes de controle com a finalidade de obter um elevado grau de transparência das demonstrações contábeis. Sua característica principal é conceder visão de integração dos controles internos contábeis.

Segundo Zonatto e Beuren (2004, p. 248), o principal enfoque desta metodologia são os controles internos, atuando no estabelecimento uma sequência de eventos que determinarão os níveis de controles necessários às atividades da empresa, sendo estes relacionados e direcionados aos objetivos da empresa.

O modelo de estrutura de controle Interno segundo COSO é seguido por cinco componentes, Ambiente de Controle, Avaliação de riscos, Atividade de Controle, Informação e comunicação e Atividade de Monitoramento. Os componentes estão interligados entre os objetivos que a entidade deseja alcançar e sua estrutura organizacional.

A primeira dimensão é composta pelos componentes, segundo a COSO (2013):

➤ Ambiente de Controle: O ambiente de controle é um conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para a condução do controle interno por parte da organização, abrange a integridade e os valores éticos da organização, assim como é resultante de um considerável impacto sobre todo o sistema de controle interno.

➤ Avaliação de riscos: Em resumo a avaliação de riscos envolve um processo dinâmico e iterativo para identificar e avaliar os riscos à realização dos objetivos.

➤ Atividade de Controle: São as ações estabelecidas para o cumprimento das instruções indicadas pela administração da entidade, podendo ser de natureza preventiva ou de detecção em várias atividades da organização.

➤ Informação e Comunicação: A informação é necessária para que a entidade cumpra responsabilidades de controle interno a fim de apoiar a realização de seus objetivos. A comunicação externa apresenta duas vertentes: permite o recebimento, pela organização, de informações externas significativas, e proporciona informações a partes externas em resposta a requisitos e expectativas.

➤ Atividade de Monitoramento: São as avaliações contínuas, inseridas no processo da entidade, proporcionando informações oportunas, sendo o melhor indicador para saber se os controles internos estão sendo efetivos ou não.



➤ A Segunda dimensão tem o finalidade de realizar os objetivos estabelecidos, e a terceira evidencia o quão importante é para a organização a estrutura de controle, levando em conta os cinco elementos da metodologia COSO, e as unidades operacionais da entidade. Estes elementos são fundamentais para o alcance dos objetivos da entidade, cada um com sendo aplicado em sua área especifica (COSO 2013).

2.3 Gestão de estoque

“Estoque é um conjunto de bens armazenados, com características próprias, e que atende as necessidades da empresa.” (MOURA, 2004, p. 2). Existem vários tipos de natureza de estoques, podendo ser administrativos, manutenção e reposição e matérias-primas. Este estudo terá ênfase nos estoques de manutenção e reposição, que traz como principal característica da empresa objeto de estudo.

A linha de transportes rodoviários requer uma demanda muito elevada para peças de reparo e manutenção dos veículos, e por isso, exige-se uma atenção especial para o setor de estoques e manutenção. Para Pereira Dias (2003, p. 7), devem-se considerar os seguintes conceitos na gestão de estoques:

1. Demanda: pode ser dependente, que acontece como consequência direta de outro evento, uma provisão de demanda, ou independente que esta associada a um fato não conhecido;
2. Estoque: com base em projeções de demanda, estabelecer quantidades e produtos a serem estocados e como atender a incertezas de demandas;
3. Nível de serviço: Cálculos para probabilidade de faltas, taxa de atendimento e pedidos emitidos completos;
4. Políticas de Estoque: como atender a demanda sem causar danos diretos ou indiretos aos controles das peças;
5. Compartilhamento de informações: em que para a comunicação de dados e informações para as demais camadas da organização é de extrema importância para reduzir o “efeito chicote” na gestão de estoques.



É evidente que o controle dos estoques é bastante complexo quando se trata de linha de transporte, por isso deve-se levar em consideração a importância da diferenciação de peças, as descartáveis de reparáveis. “Para alguns segmentos, peças de reposição são extremamente caras e seu reparo (ao invés de descarte) é vantajoso; unidades danificadas podem ser substituídas tanto por peças novas quanto por peças recuperadas” (REGO; MESQUITA, 2011, p. 645), assim, a relação entre tempo de reparo e custos.

A gestão de estoques consiste em agir sobre o processo de suprimento – já que pouca ação normalmente pode ser feita sobre o processo de demanda – e essa ação se traduz pela decisão de o que suprir, em que quantidade e em que momento (GIANESI; BIAZZI, 2011, p. 291).

Mesquita e Rego (2011, p. 645) citam alguns fatores que são bastante relevantes para a gestão de estoques para peças de reposição:

- (i) Quanto à expectativa dos clientes [...];
- (ii) Os itens com demanda elevada e os itens com demanda esporádica [...];
- (iii) O aumento da complexidade dos produtos quanto a vida útil e quantidade [...];

Em um contexto mercadológico, os clientes terão expectativas sempre maiores quanto a qualidade dos produtos e serviços oferecidos pelas empresas. Uma falha pequena pode causar grandes transtornos e trazer uma posição e visão negativa sobre a empresa. Observando que o segmento de almoxarifado de uma empresa de linha de transporte requer uma diversidade de peças necessárias para manutenção e reparo dos veículos, deve-se estar sempre atentos ao ciclo de vida e a quantidade de peças que estão constantemente em rotatividade. O controle é de suma importância para que não ocorram desvios, falhas e a obsolescência de ativos, assim controlar significa “conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para sua correção” (MARTINS, 2003, p. 305).

Entretanto, para Moura (2004), o controle em si não demonstra ser tão eficiente quanto à visão que se tinha no século passado em que tendo armazenado o suficiente e sobrando para cobrir a demanda ou a falta dela era o suficiente. Na visão tradicionalista, os produtos a serem mantidos em estoque tinham várias razões, “seja para acomodar variações nas demandas, seja para produzir lotes econômicos em volumes substancialmente superiores ao necessário, seja para não perder vendas” (CHING, 2010, p. 17).



A gestão dos estoques ganha uma atenção especial quanto ao almoxarifado para não se ater somente a ordens de compras e reposição. É preciso conhecer mais sobre a sua trajetória quantas aquisições, onde são utilizadas, qual a duração e ciclo, em quanto tempo são depositadas na expedição, e outras reflexões que serão analisadas por este estudo. Isso torna com que aumente a eficácia e eficiência do setor quanto ao atendimento de todos os requisitos citados anteriormente. Segundo Moura (2004, p. 3), o estoque é o que impulsiona, de forma correta ou não, a vida de uma empresa, e o seu perfeito gerenciamento é o que potencializa a empresa para a competitividade do mercado.

Geralmente, os custos de manutenção de estoques e de perdas de vendas são ignorados por não serem registrados na contabilidade da empresa, afirma Moura (2004). Por isso é necessário estar atento a política de estoques da empresa sobre os custos que estão sendo alocados.

A falta de conhecimento sobre a dimensão das incertezas decorridas a processos podem provocar erros graves, que se transformam e custos desnecessários, pois “nunca se tem certeza da quantidade a ser solicitada pelos clientes e a quantidade a ser enviada para armazenagem” (CHING, 2010, p. 16). Outro problema esta na utilização de metas de venda como previsão de demanda. “Essa meta muitas vezes é superestimada em relação a demanda real, e isso inclui por si só uma margem de segurança” (MOURA, 2004, p. 18). Conseqüentemente os níveis de estoque ficarão acima do mínimo necessário podendo causar também o “encavalamento” de estoques, repondo desnecessariamente e com antecedência. Acarretando em custos mais altos de manutenção de estoques, falta de tempo na resposta ao mercado e risco do inventário tornar-se obsoleto (CHING, 2010).

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa caracteriza-se por um estudo descritivo, com estratégia de pesquisa sendo o estudo de caso e abordagem qualitativa, pois segundo Cassel (1994, p. 127 - 129) a mesma possui “foco na interpretação ao invés de quantificação: geralmente, o pesquisador qualitativo está interessado na interpretação que os próprios participantes tem da situação sob estudo”. Conforme Martins e Theóphilo (2009, p. 62), o estudo de caso “Trata-se de uma investigação



empírica que pesquisa fenômenos dentro de seu contexto real (pesquisa naturalística), onde o pesquisador não tem controle sobre eventos e variáveis, buscando apreender, descrever, compreender e interpretar a complexidade de um caso concreto”.

Primeiramente o trabalho foi desenvolvido por meio de uma pesquisa bibliográfica que servirão para a fundamentação teórica do trabalho. No segundo passo foi realizado um estudo para identificação dos controles existentes no setor e de como são usados, por meio de entrevistas, questionários e observação com o gestor da empresa, o gerente do setor do almoxarifado e os funcionários do setor em estudo.

O roteiro da entrevista aplicado será semi estruturada. Segundo Lüdke e André (1986, p. 34), a grande vantagem da técnica de entrevista em relação às outras “é que ela permite a captação imediata e corrente da informação desejada, praticamente com qualquer tipo de informante e sobre os mais variados tópicos”.

Os dados colhidos por meio das entrevistas foram tabulados e transcritos por meio do *software Microsoft Excel e Microsoft Word*, a fim de promover uma melhor interpretação e análise concomitantemente com a metodologia Coso.

4. ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Descrição da empresa objeto do estudo

A empresa objeto do estudo de caso esta inserida no ramo de transporte rodoviário de passageiros, cargas e fretamento possuindo sua matriz com sede em Campo Mourão e mais 13 filiais na região inclusive em São Paulo. Segundo o gestor em entrevista, o objetivo da empresa é “ser a primeira empresa de qualidade de transporte de passageiros e cargas, com satisfação completa de todos os clientes e acionistas, gerando resultados financeiros positivos e a realização pessoal e profissional de seus colaboradores”.

A empresa é uma sociedade Empresaria Limitada e foi constituída em 27 de junho de 1963, com o nome de “EXPRESSO NORDESTE LTDA”. Em 1970, o pioneiro Vassílio instalou a Sede Administrativa da Empresa com uma área de 51.200 metros quadrados, sendo 2.000m² de área construída para a Administração, 5.000m² para a manutenção e mais 326 m²

incluindo alojamento e serviços gerais e associação esportiva. A Sede Administrativa dá apoio às demais garagens, pessoal e frota.

Com o falecimento de seu fundador em fevereiro de 1980, a Empresa Expresso Nordeste passou a ser administrada por seus filhos e seus netos, conquistando 51 anos de sucesso, viajando pelo Brasil, levando gente, levando histórias e beneficiando direta e indiretamente milhares de brasileiros.

4.2 Descrição e análise dos dados

4.2.1 Nível do controle interno atribuído pelos respondentes

Nesta seção foram analisadas 8 afirmativas relacionadas ao conhecimento básico por parte dos respondentes sobre o controle interno, sendo a legenda de 1 (discordo) até 5 (concordo).

Quadro 2 - Identificação e Qualidade do controle interno

Q. CONTROLE INTERNO	Gerente	Gestor	Funcionários			
			F1	F2	F3	F4
Controle interno é o conjunto de procedimentos, métodos e rotinas desenvolvidos para garantir com razoável certeza a eficácia e eficiência das operações.	5	5	5	4	5	4
Os controles internos existentes na empresa fornecem segurança às atividades realizadas na empresa.	4	4	4	5	4	4
Para garantia de um controle interno fidedigno é essencial envolver todas as pessoas da empresa no processo, inclusive a alta direção.	5	5	4	4	5	5
A empresa deveria apresentar diretrizes a fim de direcionar e potencializar a execução dos trabalhos.	5	5	4	5	3	4
A empresa tem um código de ética para orientação dos funcionários em devidas questões.	3	4	4	4	4	4
As delegações de responsabilidades e metas da empresa devem ser claras.	5	5	5	5	5	5
O estabelecimento dos controles internos e possível supervisão são de responsabilidade da administração da empresa.	3	4	5	4	5	5
Todos os membros da organização são responsáveis pela execução e gerenciamentos dos controles internos.	3	5	4	5	5	5

Fonte: Adaptado de SANTOS; SOUZA, 2010

Pode-se observar que o nível de conhecimento do controle interno dos respondentes é positiva, pois de acordo com as questões analisadas, nota-se que os integrantes condizem com

as práticas adotadas. Porém, percebe-se que a opinião do gerente se difere nas questões relacionadas ao código de ética e a supervisão com responsabilidade da administração.

Conforme referenciado anteriormente com base em BERGAMINI JR (2005), o controle interno é de suma importância para a sobrevivência da organização, pois garante a proteção dos ativos com enfoque na otimização dos resultados e objetivos da empresa, concedendo eficiência e eficácia às operações. Assim, por meio das notas de campo foi permitido identificar que seus controles de entrada são realizados por conferência de pedido e notas fiscais. Já suas saídas apenas por meio de requisições. Todos os funcionários do setor tem acesso ao sistema para devida baixa (saídas) dos itens, e a auditoria interna ocorre com período de aproximadamente 90 dias. Isso deixa claro que mesmo que a empresa não tenha o modelo de controle sugerido pela COSO, seus gestores e colaboradores tem pleno conhecimento dos pontos importantes e como manuseá-los.

4.2.2 Análise do Controle Interno confrontado a Metodologia COSO

Em seguida foi observado os 5 componentes da estrutura de controle interno da Metodologia COSO, no qual os respondentes deixaram explícito sua percepção no que diz respeito a empresa, considerando os pontos importantes distinguidos pelos 5 componentes da metodologia COSO. A seguir serão apresentadas as questões analisadas.

Quadro 3 - Ambiente de Controle

AMBIENTE DE CONTROLE	Gerente	Gestor	Funcionários			
			F1	F2	F3	F4
A administração supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno.	3	5	5	5	5	5
A organização demonstra ter comprometimento a integridade e os valores éticos.	5	4	5	5	5	4
A administração estabelece as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos.	3	5	5	5	4	5
A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes.	3	3	4	3	4	4

Fonte: Elaborado pelas autoras

Sabendo que um “ambiente de controle resultante tem impacto pervasivo sobre todo o sistema de controle interno”(COSO, 2013, p. 7), ao analisar as respostas obtidas percebe-se

que são satisfatórias. Contudo, observa-se que quanto ao desenvolvimento e retenção de talentos competentes possuem respostas irrelevantes, principalmente por parte da diretoria.

Conforme observação realizada na empresa objeto de estudo, recentemente houve uma mudança nos sistemas de identificação dos itens dentro do almoxarifado, que de manual passou a ser por códigos de barras. Essa transição durou de 45 a 60 dias, e o resultado após essa mudança tem sido bastante positiva, principalmente quanto ao controle e atendimento. Contudo, as baixas ainda são manuais, e uma das falhas apontadas pelo gerente foi a falta de mão de obra e qualificação, pois ocorrem omissões ou atrasos nas baixas, possibilitando o esquecimento e perdendo o controle das ordens.

Portanto, quanto ao quesito ambiente de controle, o setor está passando por adequações ao novo sistema, que estão trazendo resultados significativos, não somente à matriz, mas também às filiais. No quadro 4, a seguir, são evidenciados a percepção sobre a avaliação de risco.

Quadro 4 - Avaliação de risco

AVALIAÇÃO DE RISCO	Gerente	Gestor	Funcionários			
			F1	F2	F3	F4
A organização identifica os riscos nos processos operacionais exercidos sejam eles manuais ou informatizados.	4	4	4	5	4	4
A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar o sistema de controle interno.	3	4	4	5	4	4
A organização monitora os riscos externos inerentes ao negócio (políticas governamentais, riscos ambientais, concorrência, etc.).	5	4	5	4	5	5
A organização monitora os riscos internos inerentes aos processos (crédito a produtores, colaboradores não comprometidos, etc.).	3	5	5	4	5	5

Fonte: Elaborado pelas autoras

A partir da análise dos dados obtidos sobre a avaliação de risco, este quesito que envolve um processo dinâmico e iterativo para identificar e avaliar os riscos à realização dos objetivos (COSO, 2013) foi possível obter resultados satisfatórios com os funcionários e gestor, mas observa-se uma divergência por parte do gerente do setor almoxarifado no que diz respeito aos pontos identificação de mudanças que poderiam afetar o controle interno e ao monitoramento dos riscos internos.

Porém cabe destacar que como todos os colaboradores presentes no setor tem acesso as baixas dos itens do sistema, não tem como saber o responsável pela mesma, sendo necessário uso de algum tipo de bloqueio ou solicitação de senha para cada colaborador efetuar tal tarefa.

Quadro 5 - Atividade de Controle

ATIVIDADE DE CONTROLE	Gerente	Gestor	Funcionários			
			F1	F2	F3	F4
A organização desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução dos riscos na realização dos objetivos.	3	5	5	5	4	5
A organização desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia.	3	5	4	5	4	4
A administração organiza atividades de controle por meio de políticas que estabelecem metas e procedimentos para a sua prática.	3	4	5	5	4	4

Fonte: Elaborado pelas autoras

Quanto as respostas obtidas em relação à atividade de controle, sendo este um componente desempenhado em todos os níveis da entidade, que podem ter natureza preventiva ou de detecção e abranger uma série de atividades manuais e automáticas (COSO, 2013), observa-se que as respostas por parte do gestor da empresa e dos funcionários se encontram positivos. Porém, o gerente do setor possui um baixo nível de concordância em todos os itens questionados, pois sua função está em um patamar intermediário entre as metas e objetivos estabelecidos pela direção e os funcionários. Portanto, ele presencia a conciliação das atividades de controle de ambas as partes, e não mostra sua colocação no questionário.

Com as notas de campo, nota-se que as atividades de controle estão sendo implantadas de acordo com a adequação do novo sistema de identificação por código de barras. Ainda

existem algumas peças e controles que não estão inclusos no sistema atual, mas que estão sendo desenvolvidas, para brevemente estarem totalmente integrados.

Quadro 6 - Informação e Comunicação

INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO	Gerente	Gestor	Funcionários			
			F1	F2	F3	F4
A organização obtém ou gera informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento de controle interno.	3	4	4	4	4	4
A organização transmite internamente (alta administração e funcionários) as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno.	3	4	4	4	4	4
A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.	3	4	1	1	4	4

Fonte: Elaborado pelas autoras

Segundo Coso (2013, p. 8) “a informação é necessária para que a entidade cumpra responsabilidades de controle interno a fim de apoiar a realização de seus objetivos.” Os resultados obtidos neste quesito são em termos satisfatórios. Porém dois colaboradores discordaram no quesito comunicação com os públicos externos e por meio das notas de campo percebe-se que a comunicação tanto de filiais quanto na matriz devia ser mais frequente. Também é possível perceber que o gerente do setor nem discorda e nem concorda com relação aos quesitos mencionados, com isso deve-se haver melhorias neste elemento levando em conta que a comunicação é importante para o bom andamento da organização.

Quadro 7 - Monitoramento

ATIVIDADE DE MONITORAMENTO	Gerente	Gestor	Funcionários			
			F1	F2	F3	F4
A organização realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar do funcionamento dos componentes do controle interno.	2	3	4	5	3	3
A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas.	3	3	4	5	4	4
A organização realiza auditoria interna.	5	5	5	5	5	5

Fonte: Elaborado pelas autoras.

Em relação as atividades de monitoramento, é importante destacar que as empresas devem utilizar avaliações contínuas e independentes a fim de certificar a presença, o funcionamento e eficácia dos cinco componentes de controle interno (COSO, 2013). Com isso



percebe-se que dentre todos os outros componentes, este é o que menor concordância entre os itens avaliados, exceto quanto a auditoria, que é frequente na organização, aparentando carência quanto as constantes avaliações de funcionamento dos componentes de controle interno próprios.

A empresa passa por processo de auditoria a cada 90 dias, portanto, existe o monitoramento por entes externos ao setor, então sugere-se que busque algum tipo de monitoramento interno entre os próprios integrantes do setor, e que não dependam totalmente da auditoria interna, para identificar falhas.

Em resumo, percebe-se que a percepção dos respondentes em relação aos cinco componentes de coso é positiva, pois as maiorias dos princípios estão presentes nos controles internos da empresa, o que demonstra um controle interno correspondente ao sugerido pela metodologia coso.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Visando a eficiência e a eficácia das operações dentro das organizações empresariais, o controle interno tem se tornado instrumento primordial para atingir os objetivos da empresa com excelência, independente do tipo, de segmento e tamanho. A partir disso, este estudo buscou identificar e analisar a adequação e a utilização da metodologia COSO nos controles internos do setor almoxarifado segundo a visão de seus colaboradores, o gerente responsável pelo setor e um dos gestores da empresa considerando a estrutura atual, por meio de coletas de dados realizados por questionários, entrevistas semiestruturados e observação para confrontamento com a metodologia COSO.

Com a análise dos resultados foi identificado que o controle existente na empresa é satisfatório, mesmo a empresa não tendo conhecimento dos princípios da metodologia coso. Para a verificação das práticas de controle e averiguação das dimensões de envolvimento do setor com a empresa foi realizado observações ao ambiente de estudo. Foi possível constatar que todos os integrantes possuem conhecimento de todas as funções e objetivos do setor do almoxarifado para atender ao objetivo da empresa.



Quanto à análise dos itens das dimensões da metodologia COSO, foi verificado que a comunicação com agentes externos ao setor e o monitoramento independente das formas de controles, se encontram regulares, todavia, ficam sujeitos a melhorias dando uma maior atenção para a qualificação dos funcionários por meio de treinamentos, de modo a motivá-los a se envolverem com o objetivo do setor para com a empresa.

Também é importante destacar sobre o ponto sobre informação e comunicação que apresenta resultados não totalmente satisfatórios, pois segundo a metodologia proposta, a comunicação interna é a forma com que as informações são transmitidas para a organização, sendo que permite aos funcionários receberem uma mensagem clara da alta administração de que o controle é uma grande responsabilidade. (COSO, 2013).

Durante a coleta de dados, foi possível perceber que um dos participantes mencionou que poderia haver mais comunicação entre os colaboradores, tanto de filiais quanto da matriz. Ponto de vista considerável se comparados com os resultados obtidos no quesito informação e comunicação da metodologia COSO.

Cabe destacar também, que como todos os colaboradores presentes no setor tem acesso as baixas dos itens do sistema, não tem como saber o responsável pela mesma, sendo necessário um aprimoramento neste quesito a fim de evitar possíveis riscos e fraudes.

Segundo o gerente e o gestor, existe a falta de mão-de-obra qualificada para o atendimento de demandas específicas de peças. Também foi verificado que existe acúmulo de funções aos funcionários, por ser um setor grande e com atendimento intenso, atribuídos para poucas pessoas, devendo haver um estudo mais aprofundado se compensaria novas contratações de colaboradores ou apenas o investimento no treinamento do pessoal. Entretanto, com a atual transição do sistema de identificação por códigos de barras, este aspecto tem sido controlado suficientemente. Segundo o relatado pela auditoria interna, ainda existe uma margem de erro de aproximadamente 20% para a integração completa do sistema com a contagem de peças. Deve-se levar em consideração que algumas ainda não estão codificadas.

Este estudo foi limitado ao setor almoxarifado, portanto não se deve generalizar os resultados para a organização como um todo, sugere-se então que seja realizado futuras



pesquisas em outros setores, bem como em empresas de outros segmentos para a comprovação da aplicabilidade da metodologia coso.

REFERÊNCIAS

ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2009

_____. **Auditoria conceitos e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BERGAMINI JR, Sebastião. Controles Internos como um Instrumento de Governança Corporativa. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 24, p. 149-188, dez. 2005.

BRUNI, Adriano Leal; SILVA GOMES, Sonia Maria. **Controladoria Empresarial: conceitos, ferramentas e desafios**. 22. Ed. Salvador: EDUFBA, 2010.

CASELL, Catherine; SYMON, Gillian. **Os métodos qualitativos em organizacional pesquisa**. London: SagePublications, 1994.

CHING, HongYuh. **Gestão de estoques na cadeia logística integrada – SupplyChain**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

COCORULLO, A. **Gestão de riscos corporativos: uma comparação entre dois sistemas**. Dissertação de Mestrado. Faculdade Cenecista de Varginha, Minas Gerais, 2005.

COSO (2013) *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: Controle Interno – Estrutura integrada: Sumário Executivo*. Tradução livre do original em inglês por PWC. Maio de 2013. Disponível em: <http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/coso/COSO_ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf>.

Cópias adicionais de Gerenciamento de Riscos na Empresa – Estrutura Integrada: **Sumário Executivo e Estrutura e Gerenciamento de Riscos na Empresa – Integrated Framework: Application Techniques**. 2 vol. Set, item #990015. Disponível em <http://www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary_portuguese.pdf>

FARIAS, Rômulo Paiva; LUCA, Marcia Martins Mendes; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. **Contabilidade, gestão e governança**. Brasília, v. 12, n.3, p.55 – 71, set/dez 2009.

GARCIA, Alexandre Sanches. **Introdução a Controladoria: Instrumentos básicos de controle de gestão das empresas**. São Paulo: Atlas, 2010.



GIANESI, Irineu Gustavo Nogueira; BIAZZI, Jorge Luiz. **Gestão estratégica dos estoques.** R. Adm., v. 46, n. 3, p. 290-304, 2011.

GONÇALVES, Rosana C. MGrillo; RICCIO, Edson Luis. **Sistemas de informação: ênfase em controladoria e contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2009.

LÜDKE, Menga; ANDRÉ, Marli E. D. A. **Pesquisa em educação: abordagens qualitativas.**São Paulo: EPU, 1986.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MONTEIRO, Edite LuizaMancio. Et AL. Controladoria e o controller no processo de gestão organizacional.**Revista eletrônica: Gestão e foco**, 7. ed., p. 66 - 74, 2015.

MORAES, J. C. F.**Análise da eficácia da disseminação de conhecimentos sobre controles internos após sua implementação no Banco do Brasil.**Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2003.

MOURA, Cassia E. **Gestão de estoques: ação e monitoramento na cadeia logística integrada.** Rio de Janeiro:Ciência Moderna Ltda., 2004.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane (Organizadores). **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Luis M; PEREZ JR, José H; SILVA, Carlos A. **Controladoria Estratégica.** 5 ed. São Paulo; Atlas, 2009.

PEREIRA DIAS, George Paulus. **Gestão de estoques numa cadeia de distribuição com sistema de reposição automática e ambiente colaborativo.** São Paulo, 2005. Dissertação(Mestrado Engenharia de Produção) – Universidade Estadual de São Paulo, São Paulo, 2003.

REGO, José Roberto; MESQUITA, Marco Aurelio. **Controle de estoques de reposição: uma revisão de literatura.** Produção, v. 21, n. 4,São Paulo, USP. 2010-2011. Pdf.

SANTOS, José Luiz; SCHMIDT, Paulo; GOMES, José Mário Matsumura.**Fundamentos de auditoria contábil.** v.19. São Paulo: Atlas, 2006.

SANTOS, Cerli da Luz; SOUZA, Rita Cássia. **Controle interno: análise baseada na metodologia COSO em uma empresa de Campo Mourão/PR.** 2013. 32 f. Artigo (Graduação em Ciências Contábeis) – UNESPAR *Campus* de Campo Mourão. Paraná. 2013.



Anais do II Seminário dos Cursos de Ciências Sociais Aplicadas do Campus de Campo Mourão da Universidade Estadual do Paraná, Campo Mourão - PR, 25-27 de outubro de 2016. v. 1. p. 000-000

SMIDT, P.; SANTOS, J.L.; ARIMA, C.H.; **Fundamentos de auditoria de sistemas**. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro. **Metodologia da pesquisa aplicada a contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

VIEIRA, Samira Augusta; RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN Ilse Maria. Relatórios contábeis gerados pela controladoria para controle de Gestão: um estudo de caso em uma empresa de construção civil. **Pensar Contábil**, v. 6, n.23, p.44-50, 2004.

ZONATTO, Vinícius Costa da Silva; BEUREN, Ilse Maria. **Evidenciação de riscos do COSO (2004) nos relatórios da administração de empresas brasileiras com ADRs**. In: 7º CONTECSI – *International Conference on Information Systems and Technology Management*. Santa Catarina. 2004.



PERCEPÇÃO DOS DISCENTES DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS SOBRE FATORES INTERNOS DA INSTITUIÇÃO, QUALIDADE DE VIDA E DESEMPENHO ACADÊMICO

JANE LINARA NUNES FERREIRA

Graduanda em Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Paraná – UNESPAR
janelinaranf@hotmail.com

DAYSE GARCIA TARBONE

Graduanda em Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Paraná – UNESPAR
Dayse_garcia_tarbone@hotmail.com

JULIANE ANDRESSA PAVÃO

Mestre em Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Paraná – UNESPAR
julianepavao@hotmail.com

RESUMO – Este estudo teve como objetivo investigar a percepção dos discentes do curso de ciências contábeis da Universidade Estadual do Paraná – campus de Campo Mourão (UNESPAR) em relação aos fatores internos da instituição, qualidade de vida e desempenho acadêmico. Metodologicamente, trata-se de um estudo de cunho descritivo de abordagem qualitativa e quantitativa, com coleta de dados realizada por meio de aplicação de questionário. A análise do estudo em relação aos fatores externos, demonstrou que 100 (52,6%) respondentes nunca trabalhou na área afim, quanto aos constructos estrutura e tecnologia, os discentes estão insatisfeitos com a variável laboratório de informática, software de ensino e acesso à internet. No que concerne ao constructo qualidade de vida, a insatisfação se reflete em relação a qualidade do sono do discente.

Palavras-chave: Ciências Contábeis, Fatores internos, Qualidade de vida, Desempenho acadêmico.

ABSTRACT – This study aimed to investigate the perceptions of students of course of accounting from the State University of Paraná – campus of Campo Mourão (UNESPAR) in relation to the institution's internal factors, quality of life and academic performance. Methodologically, it is of a descriptive nature study of qualitative and quantitative approach, with data collection carried out by questionnaires. The analysis about the constructs structure and technology, the students are dissatisfied with the variable computer lab, educational software and internet access. With regard to the quality of life, construct the dissatisfaction is reflected towards the sleep quality of students.

Keywords: Accounting, Internal factors, Quality of life, Academic performance.

1 INTRODUÇÃO

A finalidade de uma Instituição de Ensino Superior (IES) é oferecer educação de qualidade aos seus acadêmicos, formando assim, profissionais preparados para um mercado de trabalho cada vez mais competitivo e exigente (AMARO, 2014).

As universidades estaduais paranaenses têm enfrentado graves problemas financeiros desde o final de 2015, decorrentes da política de ajuste fiscal dos governos estadual e federal



(SINDUNESPAR, 2016). As Instituições Estaduais de Ensino Superior (IEES) tem suas particularidades e dificuldades em relação ao ensino, com suas deficiências de infraestrutura, falta de corpo docente, de tecnologias indispensáveis para o ensino, além dos problemas políticos e sociais que afetam a qualidade de ensino público.

Contudo, o desempenho acadêmico de um aluno pode ser influenciado por diversas variáveis, porém denota-se uma influência maior no que diz respeito à uma boa estratégia de ensino contida no projeto pedagógico do curso, qualificação e domínio do conteúdo ministrado pelo corpo docente (AMARO, 2014).

Em relação à qualidade de vida Catunda e Ruiz (2008) abordam como um termo que vem sendo utilizado para avaliar as condições de vida humana e para se referir à saúde, conforto e bens materiais de uma determinada população. Em relação aos discentes, a falta de um nível de qualidade de vida satisfatório pode impactar negativamente em sua saúde mental, além de gerar dificuldades no processo de ensino-aprendizagem e até o abandono/evasão acadêmica (CATUNDA; RUIZ, 2008).

Partindo do exposto, a pesquisa teve como objetivo investigar a percepção dos discentes do curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Paraná – campus de Campo Mourão (UNESPAR) em relação aos fatores internos da instituição, qualidade de vida e desempenho acadêmico. Em virtude desse contexto apresenta-se a seguinte questão: Qual a percepção de discentes do curso de ciências contábeis da Universidade Estadual do Paraná (UNESPAR) – campus de Campo Mourão em relação aos fatores internos (ambiente interno, estrutura, sistema técnico, estratégia do projeto pedagógico e estratégia do corpo docente), qualidade de vida e o desempenho acadêmico?

A pesquisa se justifica, pois, esperou-se com ela possibilitar à instituição tomar ciência da percepção dos alunos em relação aos fatores internos da instituição e assim, poder tomar medidas para fortalecer os cursos investigados. Além de que o desempenho acadêmico pode ser influenciado por diversas variáveis (AMARO, 2014) e algumas dessas variáveis são os fatores externos e internos da instituição, tais fatores influenciam significativamente no desempenho dos discentes, outra variável de grande significância é a qualidade de vida, pois a falta de um nível satisfatório de qualidade de vida pode impactar negativamente na saúde mental do acadêmico (CATUNDA; RUIZ, 2008).



2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O ensino de Contabilidade no Brasil

O ensino da contabilidade no Brasil teve seu início com a vinda da Família Real Portuguesa no século XIX em 1808, na época se praticava o comércio para o mercado internacional da produção de alguns bens. A vinda da Família Real fez com que houvesse uma expansão nas atividades colonial, exigindo um melhor controle das contas públicas e receitas do estado, sendo assim foi adotado o método das partidas dobradas utilizado pelos países europeus (PELEIAS et al, 2007; OLIVEIRA, E., 2010). Segundo Peleias et al (2007) em 1808 foi criada uma cadeira de Aula Pública de Ciências Econômicas, esta atribuída ao Visconde de Cairu, no ano seguinte foram criadas as Aulas de Comércio iniciando-se o ensino comercial no Brasil.

Com o Decreto nº 769, de agosto de 1984 houve uma reforma da Aula de Comércio, que se concretizou no ano de 1856 com o Decreto nº 1763, de maio de 1856, de acordo com Peleias et al (2007) essa reforma deu novos estatutos à Aula de Comércio, criando um novo curso denominado Instituto Comercial do Rio de Janeiro, mudando assim a grade curricular, mas permanecendo o período de dois anos. O conteúdo foi distribuído em quatro cadeiras, sendo a primeira de Contabilidade e Escrituração Mercantil.

Com o passar dos anos e crescimento da cultura cafeeira e por consequência um aumento nas atividades econômicas do país o Governo decidiu instituir através da Lei nº 556 de 22 de junho de 1850, o Código Comercial Brasileiro, que para a contabilidade foi um elemento motivador de seu desenvolvimento no país. Esse código surgiu para regulamentar o crescente número de sociedades anônimas que surgiram no país (PELEIAS et al, 2007).

Dez anos mais tarde, foi promulgada a Lei nº 1083 de 22 de agosto de 1860, que impôs obrigações aos bancos e sociedades anônimas, essa lei é considerada por muitos estudiosos da área contábil como a primeira Lei das Sociedades Anônimas do Brasil (BUGARIN; OLIVEIRA, O., 2014). A década de 60 foi um período de grandes



transformações no cenário industrial e comercial, obrigando o Brasil a fazer uma reorganização do ensino comercial (PELEIAS, 2007).

Nesse contexto, no final do século XIX, a Associação de Guarda-livros buscava um curso que oficializasse a profissão contábil, então em 1902 foi criada a Escola Prática de Comércio, posteriormente chamada de Escola de Comércio Álvares Penteado, os diplomas expedidos foram oficialmente reconhecidos em 1905 pelo Decreto Federal nº 1.339, assim como os cursos de Guarda-livros e Perito-contador (AMARO, 2014; BUGARIM; OLIVEIRA, O., 2014).

Os cursos profissionalizantes surgiram em 1926 com o Decreto nº 17.329, ele aprovou o regulamento dos estabelecimentos de ensino que ofereciam dois cursos, um com formação geral de quatro anos que conferia o diploma de Contador, e o outro superior, de três anos que conferia o título de graduado em Ciências Econômicas (PAGOUMIAN, 2012).

Em 1931 houve a regulamentação da profissão de contador, a denominação do curso de Perito Contador mudou em 1939, com o Decreto-lei nº 1535, de 23 de agosto de 1939 para Curso de Contador conforme Peleias et al (2007).

Para Borges (2016), em 1945 após inúmeras reformulações e decretos, o Curso de Ciências Contábeis e Atuárias é elevado ao nível superior pelo Decreto nº 7988 de 22 de setembro, onde concedia grau de bacharel em Ciências Contábeis e Atuariais. Um importante passo na evolução do ensino da contabilidade no Brasil.

Outra decisão para o ensino superior de contabilidade foi a criação da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas – FCEA pelo governo do Estado de São Paulo através do Decreto nº 15601 de 1946, atualmente denominada Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA. Essa faculdade lançou as bases do primeiro núcleo de pesquisa contábil no Brasil, com importantes contribuições para a área contábil (SILVA; RODRIGUES, 2013).

Com a Lei nº 1.041 de julho de 1951 o curso de Ciências Contábeis e Atuariais foi desmembrado em dois cursos distintos, um como sendo o Curso de Ciências Contábeis e o outro como sendo o Curso de Ciências Atuariais (OLIVEIRA, E., 2010).



No ano de 1963, a Resolução sem número de 08 de fevereiro estabeleceu período de quatro anos para o curso de Ciências Contábeis e determinou um currículo mínimo para o curso (PELEIAS et al, 2007).

Em 1978 a Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA implantou o Programa de Doutorado em Ciências Contábeis, sendo a pioneira dos programas *Stricto Sensu*, e no mesmo ano a Universidade Católica de São Paulo implantou o Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciências Contábeis (PELEIAS et al, 2007). O período de 1980 a 2000, foi marcado pela extensão e crescimento de Pós-Graduação *stricto sensu* na área contábil (AMARO, 2014).

Já no século XXI, em 30 de janeiro de 2006, foi fundada a Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT), uma associação apartidária e sem fins lucrativos, que tem como objetivo atuar na área de educação, representando as instituições brasileiras que ofertem cursos de mestrado e/ou doutorado em ciências Contábeis e promovendo a união dos mesmos (ANPCONT, 2016). Tem como missão promover e fomentar o desenvolvimento de programas de Pós-Graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis (ANPCONT, 2016), contribuindo para a evolução, aprimoramento e desenvolvimento de pesquisas na área.

O curso de Ciências Contábeis atualmente é regulamentado pela Resolução CNE/CES nº 10/2004, de 10 de dezembro de 2004, que “institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, Bacharelado, e dá outras providências” (BRASIL, 2004). Tem-se também o Parecer CNE/CES nº 8, de 31 de janeiro de 2007, que estabelece a carga horária mínima para cursos de graduação e bacharelados na modalidade presencial (BRASIL, 2007). E por fim a Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, que estabelece as Diretrizes Brasileiras e Bases da Educação Nacional (BRASIL, 1996).

2.1.1 Diretrizes Curriculares do curso de Ciências Contábeis

Segundo Amaro (2014), diretriz curricular é um conjunto de regras a serem estabelecidas para um curso, conta com ações e orientações para o seu desenvolvimento de acordo com que é estabelecido por Lei.



O curso de Ciências Contábeis é regulamentado pela Resolução CNE/CES nº 10/2004 (BRASIL, 2004). Esta resolução dispõe sobre a organização curricular para os cursos de Ciências Contábeis que deve ser estabelecida por meio de um projeto pedagógico contemplando os seguintes aspectos: perfil profissional esperado para o formando, em termos de competências e habilidades; componentes curriculares integrantes; sistemas de avaliação do estudante e do curso; estágio curricular supervisionado; atividades complementares; monografia, projeto de iniciação científica ou projeto de atividade – como Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) – como componente opcional da instituição; regime acadêmico de oferta; outros aspectos que tornem consistente o referido Projeto (BRASIL, 2004).

Segundo o Projeto Político Pedagógico do Curso de Ciências Contábeis da UNESPAR – campus de Campo Mourão (2009), o curso de Ciências Contábeis tem como diretriz o fato de que seu currículo deva se constituir num sistema flexível, sujeito a reavaliações e mudanças, sempre se atualizando e se adaptando aos possíveis problemas, bem como se adequando ao contexto dinâmico da sociedade. O corpo docente do curso de Ciências Contábeis propôs-se a estudar e reestruturar a matriz curricular vigente e adequá-la a luz dos novos interesses e necessidades técnicas, tecnológicas, econômicas, culturais e sociais para preparar um profissional com habilidades e conhecimentos para enfrentar o atual mercado de trabalho.

2.1.2 Projeto Político Pedagógico

Segundo o Parecer nº 269/2004, o projeto pedagógico do curso, além da clara concepção do curso de graduação em Ciências Contábeis, com suas peculiaridades, seu currículo abrangerá, os seguintes elementos estruturais: objetivos gerais do curso; condições objetivas de oferta e a vocação do curso; cargas horárias das atividades didáticas e da integralização do curso; formas de realização da interdisciplinaridade; modos de integração entre teoria e prática; entre outros (BRASIL, 2004).

Um curso de graduação em Ciências Contábeis tem como responsabilidade formar um profissional capacitado as seguintes práticas demonstrado no quadro 1. Conforme Resolução CNE/CES nº 10/2004.



Quadro 1 - Art. 3º da Resolução CNE/CES nº 10/2004

I	Compreender as questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras, no âmbito nacional e internacional, nos diferentes modelos de organização;
II	Apresentar pleno domínio das responsabilidades funcionais, envolvendo apurações, auditorias, perícias, arbitragens, noções de atividades atuariais e de quantificações financeiras, patrimoniais e governamentais, com a plena utilização de inovações tecnológicas;
III	Revelar capacidade crítico-analítico de avaliação, quanto às implicações organizacionais com o advento da tecnologia da informação.

Fonte: Adaptado de Brasil (2004).

O Departamento de Ciências Contábeis e o Colegiado do Curso de Ciências Contábeis da UNESPAR – Campus de Campo Mourão, preocupados com os problemas e desafios expostos, empenharam-se na pesquisa para reestruturação do projeto político-pedagógico do curso, buscando disponibilizar aos alunos o que realmente o qualifica para o exercício da profissão contábil (PPP do Curso de Ciências Contábeis da UNESPAR campus de Campo Mourão, 2009).

De acordo com o Projeto Político Pedagógico do Curso de Ciências Contábeis da UNESPAR campus de Campo Mourão (2009), o projeto político-pedagógico foi reestruturado a partir da valorização do aluno como seu principal agente e centro de todo o processo educativo, comprometido em formar alunos para serem profissionais com competências e habilidades para exercer plenamente a atividade na área contábil, para que a sua inserção no mercado de trabalho seja um sucesso.

São dois fatores que levaram à alteração do projeto político-pedagógico do curso de Ciências Contábeis na UNESPAR – campus de Campo Mourão:

- As modificações verificadas no mundo dos negócios e do trabalho;
- A Resolução CNE/CES 10, de dezembro de 2004 que institui as Diretrizes Curriculares

Nacionais Para os Cursos de Graduação de Ciências Contábeis.

Tal cenário possibilitou um estudo com o objetivo de readequar o projeto político-pedagógico do curso de Ciências Contábeis, tornando-o mais próximo da nova realidade dos negócios e do trabalho. Este estudo resultou na adoção de uma nova postura cujo o objetivo é preparar profissionais com qualidade para desenvolver, no presente e no futuro, o trabalho de gerar informações oportunas e relevantes sobre as estruturas organizacionais cada vez mais complexas, mantendo o respeito aos aspectos éticos, de responsabilidade socioambiental e às



normas legalmente constituídas (PPP do Curso de Ciências Contábeis da UNESPAR campus de Campo Mourão, 2009).

2.1.3 Matriz curricular do curso de ciências contábeis

A matriz curricular é uma listagem de disciplinas e cargas horárias que a instituição deve especificar para poder demonstrar o currículo em conhecimentos que serão concedidos aos discentes, para possibilitar a construção de seu próprio conhecimento (Projeto Político Pedagógico do Curso de Ciências Contábeis da UNESPAR campus de Campo Mourão, 2009).

O novo currículo do curso de Ciências Contábeis da UNESPAR – campus de Campo Mourão visa atender os requisitos de formação do aluno que, a partir de tal formação, irá buscar atender as expectativas da sociedade na qual está inserido. Além de ser um elemento norteador do processo de ensino-aprendizagem (Projeto Político Pedagógico do Curso de Ciências Contábeis da UNESPAR campus de Campo Mourão, 2009).

2.2 Qualidade de vida e desempenho acadêmico

A definição de qualidade de vida, no uso cotidiano, apresenta-se tanto de forma global enfatizando a satisfação geral com a vida, como focando componentes específicos próximos ao conceito geral. A forma como é abordada e os indicadores adotados estão diretamente ligados aos interesses de cada abordagem, seja, por exemplo, jornalística, de pesquisa ou mercadológica. Dependendo do interesse o conceito pode ser adotado como sinônimo de saúde, felicidade e satisfação pessoal, condições de vida, estilo de vida (NAHAS, 2003), e seus indicadores vão desde a renda até a satisfação com determinados aspectos da vida.

Devido a essa complexidade, conforme aborda Almeida e Gutierrez (2004), a qualidade de vida apresenta-se como uma temática de difícil compreensão, que necessita delimitações para sua operacionalização em análises acadêmicas.

Segundo Catunda e Ruiz (2008), a Qualidade de Vida do universitário é uma área de estudos que está a merecer maiores investigações no Brasil, sobretudo porque as políticas



públicas têm favorecido o acesso de populações cada vez maiores, mais heterogêneas e não convencionais de estudantes para este nível de ensino. Em muitos desses casos, a falta de um nível satisfatório de Qualidade de Vida pode impactar negativamente sua saúde mental, além de gerar dificuldades no processo de ensino-aprendizagem e até o abandono/evasão acadêmica.

Desse modo, o desempenho acadêmico tem sido foco de estudos como Amaro (2014) que verificou a influência de fatores contingenciais no desempenho acadêmico dos discentes do curso de Ciências Contábeis de Instituições Federais de Educação Superior (IFES). Os achados afirmam que, dos fatores externos, as variáveis renda familiar, nível de instrução do pai e horas de estudo semanal extraclasse influenciaram no desempenho acadêmico, enquanto que do ambiente institucional das duas IFES, os construtos ambiente interno, sistema técnico e estratégia do projeto pedagógico do curso mostraram-se influenciadores do desempenho acadêmico dos discentes da Universidade Federal do Paraná, mas isso não se confirmou com os discentes da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul.

A pesquisa de Borges (2016) buscou verificar se há influência dos fatores contingenciais internos, ambiente interno, estrutura, sistema técnico, estratégia do projeto pedagógico e estratégia do corpo docente e do estilo de aprendizagem, no desempenho acadêmico dos discentes do curso de Ciências Contábeis de uma Instituição Estadual de Educação Superior. A autora concluiu que dos fatores contingenciais internos investigados, a estratégia do corpo docente mostrou-se influenciador do desempenho acadêmico, mas, indícios foram achados quanto a estrutura, sistema técnico e estratégia do projeto pedagógico cabendo mais investigações para a comprovação destes fatores como sendo influenciadores do desempenho.

Santos (2012) objetivou em sua pesquisa analisar o efeito de características individuais e institucionais sobre o desempenho acadêmico dos estudantes dos cursos de Ciências Contábeis, via resultados obtidos no ENC-Provão de 2002 e 2003 e Enade de 2006. Os principais resultados sugerem associação significativa entre o desempenho acadêmico dos estudantes concluintes de Ciências Contábeis de 2002, 2003 e 2006 com determinadas características próprias e da família, como gênero, horas de dedicação aos estudos, faixa de renda familiar, ter estudado o ensino médio em escolas públicas e certos insumos das IES,



como ter tido professores com domínio de conteúdo e que utilizaram como prática de ensino predominante à aula expositiva.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Classificação metodológica da pesquisa

Quanto à abordagem ao problema, a pesquisa se definiu como qualitativa e quantitativa. Segundo Beuren (2006), a pesquisa qualitativa concebe análises mais profundas em relação ao fenômeno estudado, essa abordagem visa destacar características não observadas na pesquisa quantitativa, devido esta, ser mais superficial. Já a pesquisa quantitativa caracteriza-se pelo uso de instrumentos estatísticos, tanto na coleta, quanto no tratamento dos dados.

Em relação aos objetivos do estudo, a pesquisa se demonstrou de cunho descritivo. Conforme Martins Junior (2009), esse tipo de pesquisa tem por objetivo descrever os fatos e características presentes em uma determinada população ou área de interesse.

Tendo em vista os procedimentos adotados a pesquisa se caracterizou como levantamento ou *survey*. “Embora os levantamentos possam ser planejados para estudar relações entre variáveis, inclusive as de causa e efeito, são estratégias mais apropriadas para análise de fatos e descrições” (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p. 60).

Quanto a coleta de dados, a pesquisa se realizou por meio de questionário. De acordo com Martins e Theóphilo (2009), o questionário é um importante instrumento de coleta de dados para uma pesquisa de cunho social, onde se tem um conjunto ordenado e consistente de questões a respeito de variáveis e situações que se deseja medir ou descrever.

3.2 Coleta e análise dos dados

A coleta dos dados se fez através de aplicação de questionário de perguntas fechadas e em escala intervalar de 11 pontos (0 a 10) e múltipla escolha, sendo aplicado pessoalmente aos acadêmicos do curso de ciências contábeis da UNESPAR – campus de campo mourão.



O questionário foi dividido em quatro blocos contendo os constructos, o primeiro bloco foi o socioeconômico onde os discentes informaram seus dados pessoais e profissionais, o segundo foi composto pelos fatores internos do curso (estrutura, tecnologia, projeto pedagógico e matriz curricular, corpo docente). No terceiro bloco apresentaram-se as questões sobre a auto avaliação do desempenho acadêmico. O último bloco foi composto por um breve questionário sobre qualidade de vida.

Teve-se uma população de 322 acadêmicos do curso de ciências contábeis. Foram coletados uma amostra de 190 discentes, sendo que a amostra mínima com erro amostral de 10% (74 discentes) foi superada.

Foi realizado o pré-teste com cinco alunos do quarto ano de Ciências Contábeis. O questionário teve um tempo médio de realização de aproximadamente 5 minutos. Não foi verificado relatos de inconsistências, erros, ou alguma falta de entendimento das questões.

Após a coleta dos dados, os mesmos foram organizados e tabulados na planilha Excel e serviram de entrada ao *software* SPSS versão 20. Foi utilizada para análise dos dados a estatística descritiva.

4 ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Análise descritiva das variáveis

4.1.1 Caracterização e perfil dos respondentes

A caracterização da amostra do curso de ciências contábeis é feita através da apresentação dos resultados das variáveis dos fatores externos e internos em tabelas de frequência e porcentagem e descrição dos dados. A tabela 1 evidencia o gênero da amostra.

Tabela 1 – Gênero

Gênero	Frequência	%	% Acumulado
Masculino	91	47,9	47,9
Feminino	98	51,6	99,5
Ausente	1	0,5	100,0
Total geral	190	100	

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2016.



De acordo com a tabela 1, a amostra é composta por 190 discentes, sendo 91 (47,9%) do gênero masculino, 98 (51,6%) do gênero feminino e 1 ausente (0,5%). Nota-se que a quantidade de acadêmico do gênero feminino supera o masculino, condizendo com a pesquisa realizada por Amaro (2014), onde dos 295 acadêmicos pesquisados, 128 (43,4%) do gênero masculino e 167 (56,6%) do gênero feminino.

Com relação à idade dos discentes a média de idade foi de 22,92 anos, a idade mínima apresentada foi de 17 anos e a idade máxima foi de 43 anos. Nota-se que a idade que apresentou maior predominância foi 20 anos com 25 respondentes (13,2%) e 21 anos com 27 (14,2%) respondentes, e os ausentes somam 9 (4,7%) do total da amostra.

Os resultados encontrados para a variável estado civil foram de 152 (80,0%) dos discentes indicaram solteiros, 29 (15,3%) casados, 3 (1,6%) divorciados, 5 (2,6%) outros e 1 (0,5%) ausente.

Para a variável trabalho em horas semanais, tem-se a predominância de trabalho em tempo integral com 103 (54,2%) respondentes, seguido dos que trabalham de 20 a 44 horas com 52 (27,4%), aqueles que trabalham até 20 horas somam 4 (2,1%), os que trabalham eventualmente 2 (1,1%), os que não trabalham somam 28 (14,7%) e tem-se 1 (0,5%) ausente.

Quanto à questão de quanto tempo o discente trabalhou ou trabalha na área ou afim, a situação profissional que prevaleceu na amostra foi a de nunca trabalhei com 100 (52,6%) respondentes, sendo mais da metade da amostra. Em seguida, trabalhou um ano com 27 (14,2%) respondentes, três anos com 20 (10,5%) respondentes, dois anos com 18 (9,5%) respondentes, mais de quatro anos com 14 (7,4%) respondentes, quatro anos com 9 (4,7%) respondentes e ausentes somam 2 (1,1%) no total da amostra.

Em relação a que tipo de escola o acadêmico cursou o ensino médio, os resultados encontrados foram de 170 (89,5%) respondentes cursaram em escolas públicas, predominando na maioria. Em escola privada foram 10 (5,3%) respondentes, maior parte em escola pública obteve-se 9 (4,7%) respondentes e 1 (0,5%) respondente para maior parte em escola privada.

Para a questão quantas horas de estudos extraclasse os acadêmicos dedicam semanalmente, os resultados encontrados foram predominantemente de uma a duas horas com 85 (44,7%) respondentes, seguido de três a cinco horas com 55 (28,9%) respondentes, nenhuma hora com 23 (12,1%) respondentes, de seis a oito horas com 19 (10,0%)

respondentes, nove a dez horas com 4 (2,1%) respondentes, mais de dez horas com 2 (1,1%) respondentes e ausentes somam 2 (1,1%) no total da amostra.

A tabela 2 apresenta a distribuição dos alunos por série.

Tabela 2 – Distribuição de alunos por série

Série	Frequência	%	% Acumulado
1º ano	45	23,7	23,7
2º ano	48	25,3	48,9
3º ano	52	27,4	76,3
4º ano	45	23,7	100,0
Total	190	100	

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2016.

A tabela 2 evidencia a distribuição dos alunos por série, obteve-se um equilíbrio quanto a quantidade de alunos por série, com 52 (27,4%) alunos na 3º série, 48 (25,3%) alunos na 2º série, 45 (23,7%) alunos na 1º série e também, 45 (23,7%) alunos na 4º série.

4.1.2 Análise descritiva dos constructos investigados

A tabela 3 apresenta os dados em relação a análise descritiva do constructo fatores internos, tais questões foram elaboradas com intuito de verificar a percepção dos discentes quanto a atenção recebida dos membros da instituição apresentado a seguir.

Tabela 3 – Dedicção e atenção recebida

Fatores internos	Frequência (%)										Descritivas				
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Média	Mo	Me	DP
Coordenador do curso	0,5	2,7	2,7	2,2	2,7	12,9	10,8	16,7	18,3	19,9	10,8	7,0	9,0	7,0	2,6
Corpo docente	0,5	0,5	1,1	0,5	2,7	8,1	9,2	17,8	17,3	30,3	11,9	7,7	9,0	8,0	1,9
Funcionários	1,1	1,6	0,5	2,2	1,6	8,6	7,5	13,4	21,5	25,3	16,7	7,6	9,0	8,0	2,1

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2016.

Ao analisar a média e o desvio padrão de cada item, nota-se que o item coordenador do curso apresentou uma média de 7,0, contudo dispõe de desvio padrão de 2,6 relativamente maior comparado aos demais. E o item que apresentou a maior média foi o corpo docente, com 7,7 de nota, sendo a variável que melhor foi avaliada pelos discentes. A pesquisa se mostra condizente em partes com a pesquisa realizada por Borges (2016) onde o desvio

padrão foi maior no item coordenador do curso com 2,54, mas o item com melhor média foi o coordenador de curso com nota 8,75.

A tabela 4 evidencia os dados tabulados relativos a análise descritiva do constructo estrutura, tais questões foram elaboradas com intuito de verificar a percepção dos discentes quanto a qualidade da infraestrutura da instituição de acordo com cada item apresentado a seguir.

Tabela 4 – Qualidade de infraestrutura da Instituição

Estrutura	Frequência (%)										Descritivas				
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Média	Mo	Me	DP
Adequação das salas de aula	0,5	3,7	4,3	5,9	8,5	17,0	19,1	18,1	14,9	6,4	1,6	5,8	6,0	6,0	2,1
Adequação do espaço físico da biblioteca	0,0	3,2	2,6	5,8	7,9	13,7	11,6	16,3	19,5	12,1	7,4	6,5	8,0	7,0	2,3
Qualidade do acervo bibliográfico	3,7	5,9	6,9	10,6	9,6	14,9	12,2	10,1	10,6	10,6	4,8	5,4	5,0	5,0	2,7
Modernidade dos laboratórios de informática	10,3	9,7	13,0	7,6	13,0	20,0	7,6	11,4	5,4	2,2	0,0	4,0	4,0	5,0	2,5

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2016.

Em relação a estrutura, os discentes se mostram bastante descontentes com o item modernidade dos laboratórios de informática, que apresentou média 4,0 e recebeu nota zero com frequência de 10,3% da população total, o que desperta uma preocupação em relação a modernidade dos laboratórios de informática que deveriam auxiliar na formação acadêmica do discente, mas não está atendendo às necessidades dos mesmos. A avaliação também não é boa em relação aos outros itens, já que a maior média foi a adequação do espaço físico da biblioteca com 6,5 de nota, porém o acervo bibliográfico teve média 5,4 e, por fim, a adequação das salas de aula com média 5,8.

Borges (2016) menciona que a modernidade e a tecnologia cada vez mais estão presentes nas instituições de ensino e tem como objetivo maximizar o aprendizado do aluno, mas nem sempre esse objetivo é alcançado, e os motivos para tal fracasso são diversos.

A tabela 5 evidencia os dados tabulados relativos a análise descritiva do constructo tecnologia, tais questões foram elaboradas com o objetivo de verificar a percepção dos discentes quanto a qualidade dos recursos tecnológicos da instituição de acordo com cada item apresentado a seguir.

Tabela 5 – Qualidade dos recursos tecnológicos

Tecnologia	Frequência (%)											Descritivas			
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Média	Mo	Me	DP
Recursos didáticos (multimídia e outros)	1,1	3,2	8,5	8,5	10,6	19,6	14,8	16,9	11,6	2,6	2,6	5,4	5,0	5,0	2,2
Software de ensino (laboratório)	13,0	4,9	8,6	10,3	13,0	22,7	7,0	14,1	4,3	1,6	0,5	4,1	5,0	5,0	2,5
Acesso à internet	8,0	10,1	9,6	13,8	13,8	18,6	8,5	10,6	4,3	2,1	0,5	4,3	5,0	4,0	2,4
Sistema acadêmico	2,7	2,1	2,7	7,0	11,8	17,1	14,4	18,2	16,0	5,9	2,1	5,6	7,0	6,0	2,2

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2016.

No constructo tecnologia, verifica-se uma insatisfação dos discentes em todos os itens, com médias muito próximas, se destaca média do item software de ensino com nota 4,1 que também levou nota zero com frequência de 13,0% da população total, seguido do item acesso à internet com média 4,3. As maiores médias deste constructo foram dos itens sistema acadêmico e recursos didáticos, com médias 5,6 e 5,4 respectivamente. A percepção dos discente em relação a esse constructo evidencia uma alerta de que realmente existe uma deficiência na parte de tecnologia, que não está atendendo da forma que se propunha.

A tabela 6 evidencia os dados tabulados relativos a análise descritiva do constructo estratégia do curso e projeto pedagógico do curso, tais questões foram elaboradas a fim de verificar a percepção dos discentes quanto a estratégia do curso em relação ao projeto pedagógico e matriz curricular de acordo com cada item apresentado a seguir.

Tabela 6 – Projeto pedagógico e matriz curricular do curso

Estratégia do curso e PPC	Frequência (%)											Descritivas			
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Média	Mo	Me	DP
Organização do curso (disciplinas)	0,5	1,1	1,6	2,6	5,3	7,9	13,2	26,8	25,8	11,1	4,2	6,9	7,0	7,0	1,9
Disciplinas ofertadas	0,0	0,5	0,0	4,2	2,6	11,1	8,9	16,8	34,7	16,8	4,2	7,2	8,0	8,0	1,7
Integração dos elementos curriculares (conteúdos/ementas)	0,0	0,5	1,6	2,1	6,9	11,7	10,6	18,1	27,7	17,6	3,2	7,0	8,0	7,0	1,8
Carga horária das disciplinas	0,5	1,1	3,2	2,1	3,2	13,8	10,1	20,7	22,9	16,0	6,4	6,9	8,0	7,0	2,0

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2016.

Verifica-se que o constructo estratégia do curso e projeto pedagógico do curso possuem as maiores frequências ficando entre as notas 7 e 8, dando a todos os itens um

equilíbrio nas médias. A maior média encontrada foi a do item disciplinas ofertadas, e percebe-se também que o desvio padrão de todos os itens ficou abaixo de 2,0.

A tabela 7 evidencia os dados relativos a análise descritiva do constructo estratégia do corpo docente, tais questões foram elaboradas para verificar a percepção dos discentes quanto a estratégia do corpo docente de acordo com cada item apresentado a seguir.

Tabela 7 – Corpo docente do curso

Estratégia do corpo docente	Frequência (%)											Descritivas			
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Média	Mo	Me	DP
Qualificação (titulação)	0,0	1,1	1,1	1,6	2,1	5,3	7,4	21,3	23,4	21,3	15,4	7,7	8,0	8,0	1,8
Domínio do conteúdo ministrado	0,0	1,6	1,1	1,6	5,9	7,0	9,6	19,3	20,9	23,0	10,2	7,4	9,0	8,0	2,0
Práticas de ensino	0,5	1,1	1,6	3,2	5,9	10,2	12,8	19,8	20,3	17,1	7,5	7,0	8,0	7,0	2,1
Interação com o aluno	0,5	1,1	1,6	3,8	5,4	9,7	7,0	23,7	21,0	16,1	10,2	7,1	7,0	7,0	2,1

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2016.

Quanto ao constructo estratégia do corpo docente, todos os itens ficaram com média acima de 7,0. O item com melhor avaliação dos discentes foi a qualificação (titulação) com 7,7 de média. A pesquisa se mostrou condizente com a realizada por Borges (2016) na qual as médias dos itens ficaram acima de 7,0 e a melhor avaliação dos discentes foi a do item qualificação com média 8,45.

A tabela 8 evidencia os dados relativos a análise descritiva do constructo desempenho acadêmico, tais questões foram elaboradas com intuito de verificar a percepção dos discentes quanto ao seu desempenho acadêmico de acordo com cada item apresentado a seguir.

Tabela 8 – Auto avaliação do desempenho

Desempenho acadêmico	Frequência (%)											Descritivas			
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Média	Mo	Me	DP
Pontualidade nas aulas	0,0	0,0	1,1	2,6	4,2	8,9	2,6	11,6	18,9	24,2	25,8	8,0	10,0	8,5	2,0
Frequência nas aulas	0,0	0,0	0,5	1,6	3,2	7,4	5,3	14,9	24,5	26,1	16,5	7,9	9,0	8,0	1,7
Participação nas aulas	0,0	0,5	1,6	3,2	4,7	12,1	5,8	21,6	21,1	21,1	8,4	7,2	7,0	8,0	2,0
Interesse pelas disciplinas	1,1	0,5	0,5	1,1	1,6	10,5	8,9	15,8	27,4	19,5	13,2	7,5	8,0	8,0	1,9
Acompanhamento dos conteúdos nas aulas	0,5	0,5	0,0	0,5	1,6	6,3	9,5	18,9	25,8	25,8	10,5	7,7	8,0	8,0	1,7
Desempenho na resolução dos	0,0	0,5	1,1	1,1	2,1	8,9	6,8	23,2	25,3	24,2	6,8	7,5	8,0	8,0	1,7

exercícios

Tempo dedicado ao estudo	2,1	3,2	4,8	9,6	9,6	16,5	10,6	20,7	12,2	5,9	4,8	5,7	7,0	6,0	2,4
Desempenho nas provas e testes	0,0	0,5	0,5	1,6	1,6	12,2	11,6	26,5	27,5	14,8	3,2	7,1	8,0	7,0	1,6

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2016.

Verificando o constructo desempenho acadêmico, observa-se uma proximidade das médias dos itens, com exceção do item tempo dedicado ao estudo com 5,7 de média. A maior avaliação foi a do item pontualidade nas aulas com média 8,0. Os outros itens concentraram suas médias entre 7,0 e 8,0.

A tabela 9 mostra os dados relativos a análise descritiva do constructo qualidade de vida, tais questões foram elaboradas para identificar a percepção dos discentes quanto a sua qualidade de vida de acordo com cada item apresentado a seguir.

Tabela 9 – Auto avaliação da qualidade de vida

Qualidade de vida	Frequência (%)											Descritivas			
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Média	Mo	Me	DP
Como você avalia sua qualidade de vida?	0,0	0,0	0,0	0,5	1,6	6,3	11,1	25,8	31,6	12,1	11,1	7,6	8,0	8,0	1,4
Quão satisfeito você está com sua saúde?	0,0	0,0	1,1	1,1	4,2	8,4	8,4	16,8	15,3	20,5	24,2	7,8	10,0	8,0	1,9
O quanto você consegue se concentrar?	0,0	1,6	2,1	1,6	5,8	12,1	17,4	18,9	23,7	10,5	6,3	6,8	8,0	7,0	1,9
Quão saudável é seu ambiente físico (clima, barulho, poluição, barulho)?	0,5	0,5	0,5	2,1	4,7	14,2	8,9	21,6	23,2	15,8	7,9	7,1	8,0	7,0	1,9
Você tem dinheiro suficiente para satisfazer suas necessidades (EM GERAL)?	4,2	3,2	6,3	8,9	6,8	9,5	8,4	14,7	16,3	10,5	11,1	6,1	8,0	7,0	2,8
Quão satisfeito você está com seu sono?	7,4	4,3	7,4	14,4	6,9	17,0	9,0	9,0	11,2	8,0	5,3	5,1	5,0	5,0	2,8
Quão satisfeito você está com sua capacidade para os estudos?	2,1	2,1	3,2	6,9	10,1	15,3	16,4	21,2	13,8	5,8	3,2	5,9	7,0	6,0	2,2
Com que frequência você tem sentimentos negativos tais como mau humor, desespero, ansiedade, depressão? Sendo 0 - pouco e 10 - muito	6,3	4,7	7,4	9,5	7,4	16,3	7,4	8,9	16,3	6,3	9,5	5,5	8,0	5,0	2,9

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2016.



Ao analisar o constructo qualidade de vida, os itens que mais se destacaram foram o quanto satisfeito você está com sua saúde, com a maior média do constructo de 7,8, estando condizente com a pesquisa realizada por Oliveira (2006) que abordou a necessidade de algum tratamento médico para levar a vida diária, esse constructo apresentou os melhores resultados no sentido, com 117 respondentes revelando não necessitar de tratamento médico. E a menor média do constructo foi para o item quanto satisfeito você está com seu sono, com 5,1 de média, o que também condiz com a pesquisa de Oliveira (2006) onde pode-se observar que a satisfação com o sono apresentou maior porcentagem de alunos com respostas denunciando uma má qualidade, com 27% da amostra respondendo “muito insatisfeito” ou “insatisfeito”.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Objetivou-se com a pesquisa investigar a percepção dos discentes do curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Paraná – campus de Campo Mourão (UNESPAR) em relação aos fatores internos da instituição, qualidade de vida e desempenho acadêmico. A pesquisa tem caráter qualitativo e quantitativo quanto a abordagem, e de cunho descritivo quanto ao objetivo proposto. A amostra da pesquisa se compôs de 190 discentes do curso de ciências contábeis, sendo aplicado o questionário pessoalmente.

O questionário foi dividido por constructos, como primeiro constructo tem-se os fatores externos, a parte socioeconômica do questionário, a variável que se demonstrou de grande relevância foi quanto à questão de quanto tempo o discente trabalhou ou trabalha na área ou afim, a situação profissional que prevaleceu na amostra foi a de nunca trabalhei com 100 (52,6%) respondentes, sendo mais da metade da amostra, esse resultado gera uma grande preocupação quanto a inserção desses acadêmicos no mercado de trabalho.

No que concerne ao constructo estrutura, os discentes se mostram bastante descontentes com o item modernidade dos laboratórios de informática, que apresentou média 4,0 e recebeu nota zero com frequência de 10,3% da população total, o que desperta uma preocupação em relação a modernidade dos laboratórios de informática que deveriam auxiliar na formação acadêmica do discente, mas não está atendendo às necessidades dos mesmos.



No constructo tecnologia, verifica-se uma insatisfação dos discentes em todos os itens, com médias muito próximas, se destaca a média do item software de ensino com nota 4,1 que também levou nota zero com frequência de 13,0% da população total, seguido do item acesso à internet com média 4,3. A percepção dos discentes em relação a esse constructo evidencia uma alerta de que realmente existe uma deficiência na parte de tecnologia, que não está atendendo da forma que se propunha.

Quanto ao constructo estratégia do corpo docente, todos os itens ficaram com média acima de 7,0. O item com melhor avaliação dos discentes foi a qualificação (titulação) com 7,7 de média. A pesquisa se mostrou condizente com a realizada por Borges (2016) na qual as médias dos itens ficaram acima de 7,0 e a melhor avaliação dos discentes foi a do item qualificação com média 8,45.

Em relação ao constructo qualidade de vida, destaca-se a variável quão satisfeito você está com seu sono, com 5,1 de média, o que também condiz com a pesquisa de Oliveira (2006) onde pode-se observar que a satisfação com o sono apresentou maior porcentagem de alunos com respostas denunciando uma má qualidade, com 27% da amostra respondendo “muito insatisfeito” ou “insatisfeito”.

Tem-se como limitações da pesquisa a impossibilidade de generalização dos resultados, devido a quantidade da amostra restrita ao curso estudado, e também a investigação poderia verificar outras variáveis. Diante das limitações da pesquisa, recomenda-se para futuras pesquisas, investigar outros cursos, expandir o estudo para instituições de ensino superior públicas e privadas de outras regiões, em termo de análise podem ser incluídas novas variáveis, investigar a influência dessas variáveis no desempenho acadêmico.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M.; GUTIERREZ, G. **Políticas públicas de lazer e Qualidade de Vida: A contribuição do conceito de cultura para pensar as políticas de lazer.** (67-84). In: VILARTA, R. Qualidade de vida e políticas públicas: Saúde, lazer e atividade física. Campinas, SP: IPES Editorial, 2004.

AMARO, H. D. **Influência de fatores contingenciais no desempenho acadêmico de discentes do curso de ciências contábeis de IFES.** 2014. 131 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2014.



ANPCONT. (2016). **Institucional**. Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – ANPCONT. Disponível em: <<http://www.anpcont.org.br/institucional>>. Acesso em: 01 Jun. 2016.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BORGES, I. M. T. **ENTENDENDO OS DIFERENTES: Influência de Fatores Contingenciais e dos Estilos de Aprendizagem no Desempenho Acadêmico de discentes do Curso de Ciências Contábeis**. 2016. 148 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Universidade Estadual do Paraná, Maringá, 2016.

BRASIL. **Lei n. 9.394**, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9394.htm>. Acesso em: 03 Jun. 2016.

_____. Ministério da Educação. **Parecer CNE/CES nº 8**, de 31 de janeiro de 2007. Dispõe sobre carga horária mínima e procedimentos relativos à integralização e duração dos cursos de graduação, bacharelados, na modalidade presencial. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/2007/pces008_07.pdf>. Acesso em: 03 Jun. 2016.

_____. Ministério da Educação. **Parecer CNE/CES nº 269**, de 16 de setembro de 2004. Altera o Parecer CNE/CES nº 289/2003 e da Resolução CNE/CES nº 6/2004, relativa a Diretrizes Curriculares Nacionais do curso de Ciências Contábeis. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/pces269_04.pdf>. Acesso em: 27 abr. 2016. Acesso em: 12 de jun. 2016.

_____. Ministério da Educação. **Resolução CNE/CES nº 10**, de 16 de dezembro de 2004. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf>. Acesso em: 27 abr. 2016.

BUGARIM, M. C. C.; OLIVEIRA, O. V. A Evolução da Contabilidade no Brasil: Legislações, órgãos de Fiscalização, Instituições de Ensino e Profissão. In: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 11., 2014, Resende, RJ. **Anais eletrônicos...** Resende: UNIFOR, 2014.

CATUNDA, M. A. P.; RUIZ, V. M. Qualidade de vida de universitários. **Pensamento Plural. Revista Científica do UNIFAE**, São João da Boa Vista, v. 2, n. 1, p. 01-31, 2008.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS JUNIOR, J. **Como escrever trabalhos de conclusão de curso**. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 2009.



NAHAS, M. V. **ATIVIDADE FÍSICA, SAÚDE E QUALIDADE DE VIDA: Conceitos e sugestões para um estilo de vida ativo.** 3. ed. Londrina: Midiograf, 2003.

OLIVEIRA, E. C. M. A Gestão do Ensino da Contabilidade – Trajetória. **ReFAE – Revista da Faculdade de Administração e Economia**, São Paulo, SP, v.1, n. 2, p. 21 – 28, 2010.

OLIVEIRA, J. A. C. **Qualidade de vida e desempenho acadêmico de graduandos.** 2006. 245 f. Tese (Doutorado em Psicologia) – Faculdade de Educação, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2006.

PAGOUMIAN, T. S. U. Aspectos gerais da evolução do ensino contábil no brasil, com ênfase na instituição da PUC-SP (Pontifícia Universidade Católica de São Paulo). In: ENCONTRO INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 21., 2012, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: PUC – SP, 2012.

PELEIAS, I. R. et al. Evolução do ensino da contabilidade no brasil: uma análise histórica. **Revista Contabilidade & Finanças USP**, São Paulo, SP, v. 30, p. 19 – 32, maio, 2007.

SANTOS, N. A. **Determinantes do desempenho acadêmico dos alunos dos cursos de ciências contábeis.** 2012. Tese (Doutorado em Ciências). Universidade de São Paulo. São Paulo, 2012.

SILVA, R. S.; RODRIGUES, J. C. O ensino da contabilidade no brasil características e tendências. In: ENCONTRO CIENTÍFICO SUL MINEIRO DE ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E ECONOMIA, 5., 2013, Itajubá. **Anais eletrônicos...** Minas Gerais: FACESM, 2013.

SINDUNESPAR. **Os docentes não devem pagar pelo ajuste fiscal do governo Richa.** Mar. 2016. Disponível em: <<http://sindunespar.org.br/todos/os-docentes-nao-devem-pagar-pelo-ajuste-fiscal-do-governo-richa/>>. Acesso em: 04 Jun. 2016.

UNESPAR/FECILCAM. **Projeto Político Pedagógico do Curso de Ciências Contábeis.** Campo Mourão, 2009. Disponível em: <<https://docs.google.com/viewer?a=v&pid=sites&srcid=ZGVmYXVsdGRvbWFpbm9kbWZlZmVudGU3ZGY3MjM1NDU3>>. Acesso em: 30 abr. 2016.



CARACTERÍSTICAS DOS GASTOS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO PARANÁ NO PERÍODO DE 2009 A 2012.

JOICE DE CÁSSIA CAREGNATO DE MEIRA

Graduanda em Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Paraná - UNESPAR
joicemeira1996@gmail.com

RENATA PADILHA

Graduanda em Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Paraná - UNESPAR
ree.padilha@hotmail.com

JORGE LEANDRO DELCONTE FERREIRA

Contador, Doutor em Economia
Universidade Estadual do Paraná – UNESPAR
jorge.delconte@unespar.edu.br

RESUMO – Considerando que gastos em Assistência Social e Cultura são destinados para a melhoria da qualidade de vida da população e que, a participação dos municípios é a principal forma de aplicação dos recursos e políticas públicas, o artigo pretende identificar e analisar quais os fatores condicionantes dos gastos públicos municipais discricionários em assistência social e cultura nos municípios do Estado do Paraná. Para a análise foi utilizada abordagem quantitativa, os dados coletados foram os valores de gastos e arrecadação das finanças municipais no Estado do Paraná, assim como dados socioeconômicos e características dos gestores municipais e da população. Tais dados foram organizados e inseridos no software estatístico STATA 12.0. Os resultados apontam que os fatores relevantes para a Assistência Social são: o PIB per capita, matrículas no ensino fundamental em instituições públicas e o Valor Adicionado Fiscal, e para a Cultura: a população e PIB per capita, das variáveis analisadas.

Palavras-chave: Gastos Públicos Municipais, Assistência Social, Cultura.

ABSTRACT – Considering that public spent in social care and culture are target to improve the quality of life of the citizens, and that participation of municipalities is the main way to inversion of resources and public policies, this paper aims to identify and understand which are the factors of public spent in local level, with a discretionary feature, in the areas of social care and culture in the municipalities of Paraná state. To perform this research, it was used the quantitative approach, and the data were the value of spent and revenues in the public finances of municipalities in Paraná state, besides socio economical data and features of public incumbents and population. These data were organized in the software Stata 12.0. The preliminary results suggest that the main factors to expenditure in social care are: per capita GDP, enrolls in primary level in public institutions and fiscal value added. When it comes to the spent in culture, it was highlighted the population and per capita GDP, among the variables analyzed.

Keywords: Public Spent in Municipalities, Social Care, Culture.



1. INTRODUÇÃO

Para auxiliar na tomada de decisão e conseqüentemente em busca de maior eficiência no resultado da aplicação de recursos públicos, os administradores públicos precisam conhecer as necessidades de cada função de governo nas áreas em que estes recursos serão aplicados.

Ao ganhar a eleição, o gestor assume a responsabilidade de gerenciar os gastos públicos. No entanto, muitas vezes, a compatibilização entre propostas e promessas de campanha, a governabilidade e a legislação em termos de gestão pública não é tarefa fácil (GALIZA, 2014). Um dos aspectos mais importantes a considerar, na implementação das propostas, é o que diz respeito às restrições e recomendações da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal. Tal lei estabelece normas e critérios a serem observados, quanto ao planejamento e execução de despesas do setor público.

Dada essa situação, o gestor gerencia os gastos com duas preocupações: em um primeiro lugar, busca realizar as propostas que o fizeram vencedor nas eleições – até porque isso pode assegurar reeleição, um dos principais objetivos dos agentes políticos (MANIN et al, 2006). Em segundo lugar, deve levar em consideração que parte dos gastos públicos é condicionada por regras e limites estabelecidos pela Lei. Assim, apenas parte dos gastos públicos tem característica totalmente discricionária, a decisão de como gastar essa fração do orçamento é dita discricionária porque não é afetada diretamente por limites legais, sendo do gestor a escolha de como gastar. A forma que ele vai escolher como gerenciar os gastos faz parte da materialização das propostas que o fizeram ganhar as eleições, mas também pode estar relacionada ao perfil do gestor, sua orientação ideológica, formação, conhecimento técnico, crenças, e acima de tudo as características próprias do município, dentre outros fatores.

Em relação ao desenvolvimento econômico entre os Estados brasileiros, o Estado do Paraná tem grande impacto no país por ser um Estado forte em agricultura, possuir uma das melhores distribuidoras de energia do país e uma excelente economia no comércio, sendo considerado um dos Estados mais ricos em recursos. Neste cenário, a política econômica é importante pelo desenvolvimento do Estado, pois as propostas de governo geram impacto em



diversos setores, podendo ajudar a contribuir com benefícios econômicos para as empresas ou com obras que possam influenciar no crescimento econômico.

Dessa forma, o tema deste trabalho propõe uma análise dos gastos com cultura e assistência social na execução orçamentária dos municípios do Estado do Paraná. Os gastos visam a melhoria das condições de vida da população e diminuição da desigualdade social. Tais gastos podem variar (como, de fato, variam) de município para município e também ao longo do tempo, em um mesmo município. Em última instância, a determinação do montante a ser gasto com essas rubricas é uma escolha do gestor. Neste trabalho interessa identificar quais fatores influenciam essa escolha. Para identificar tais fatores a pesquisa partira de um banco de dados em painel para, a partir de cálculos estatísticos, evidenciar as características dos gastos dos municípios paranaenses no período de 2009 a 2012. Este período de tempo foi escolhido por ser um mandato municipal completo recente, com o intuito de analisar os aspectos relevantes na aplicabilidade dos recursos públicos nas esferas sociais e culturais.

Através disso, a presente pesquisa tem o seguinte problema: Quais são os fatores condicionantes dos gastos públicos municipais discricionários em assistência social e cultura nos municípios do Estado do Paraná no período de 2009 a 2012?

Este trabalho justifica-se pelo fato de que os estudos científicos relacionados à integração entre gastos com cultura e assistência social dos municípios do Estado do Paraná para o período em análise são escassos. Interessa para este trabalho compreender a evolução desses gastos no período de 2009 a 2012, verificando se há padrões e se é possível isolar variáveis explicativas robustas para determinar o nível desses dispêndios.

Este estudo ainda, parte do interesse no conhecimento pela Contabilidade e Finanças Públicas e assuntos relacionados a área de gastos municipais, além de ser importante para as alunas na obtenção do título de graduação do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Paraná – UNESPAR e também, para estudiosos da área que queiram aprofundar no assunto ou obterem conhecimentos extras no que diz respeito ao tema, assim como, para os paranaenses de forma geral, em compreenderem como está sendo empregado os recursos utilizados para suprirem com gastos municipais do Estado.

A pesquisa visa complementar os conhecimentos adquiridos durante a graduação com a realidade prática, fundamentando com as características de cada repasse ou fonte interna de



arrecadação de receitas, e quais os motivos que mais influenciam os gastos e aplicabilidades para a melhoria da qualidade de vida da população.

A unidade de análise empregada neste estudo guarda referência com os chamados Indicadores Sociais, entendido como “um recurso metodológico, empiricamente referido, que informa algo sobre um aspecto da realidade social ou sobre mudanças que estão se processando na mesma” (JANNUZZI,2012 p.21). Os dados dos indicadores sociais retirados para a análise desta pesquisa dos municípios paranaenses serviram de base para o estudo de como o item social é avaliado e qual é a sua importância na aplicação de recursos públicos disponíveis, tendo em vista que “indicadores sociais se prestam a subsidiar as atividades de planejamento público e a formulação de políticas sociais nas diferentes esferas do governo” (JANNUZZI,2012 p. 22).

A base utilizada para elaboração do trabalho foram valores dos gastos dos municípios paranaenses, publicados nos sites que o governo disponibiliza como o Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social – IPARDES e no site do IPEADATA, o qual é disponibilizado dados macroeconômicos, regional e social do Brasil e a relação com a renda per - capita dos municípios do Estado do Paraná.

Assim sendo, a intenção deste estudo é analisar o emprego e o aproveitando da aplicabilidade dos gastos municipais em cultura e assistência social, ou se podem estar sendo empregados de maneira que trazem variações significativas entre os municípios do Estado do Paraná.

3. REFERÊNCIAL TEÓRICO

3.1 Gestão nos Municípios Brasileiros

A arrecadação de recursos dos municípios corresponde a parcela pouco expressiva do total arrecadado com tributos no Brasil. Por outro lado, as receitas próprias municipais, apresentaram incremento significativo após a constituição de 1988. Porém, mesmo os municípios apresentando um bom desempenho nas receitas, as suas responsabilidades também se ampliaram, em especial nas áreas de saúde e educação. Por isso, é importante analisar a



eficiência dos gastos públicos, o modo de administrar estes recursos, e a influência da qualidade e da eficiência dos gastos públicos.

O processo de descentralização fiscal que ocorreu no Brasil a partir da Constituição de 1988 propiciou aos municípios maior autonomia quanto ao direcionamento das políticas públicas. Entretanto, aumentaram suas responsabilidades quanto aos encargos, em especial os de cunho social. Esse processo fez aumentar a importância dos municípios no financiamento dos gastos do setor público (AFONSO; ARAÚJO, 2000).

Dentro desta perspectiva, aumenta a responsabilidade dos gestores municipais em aplicar com qualidade os recursos, quanto melhor o processo de gestão, melhores são os resultados e significa economia para os cofres públicos logo, melhor qualidade e quantidade dos serviços prestados, caso contrário, se a gestão for ineficiente, perde-se a oportunidade de reduzir os custos e afeta diretamente a qualidade de vida dos contribuintes.

3.2 Características do Estado do Paraná

A história oficial do Paraná iniciou-se em 1853 quando a província de São Paulo foi desmembrada, tornando em 1859 o Paraná em um estado. A população é formada por imigrantes e descendentes de poloneses, italianos, alemães, ucranianos, holandeses, espanhóis, portugueses e japoneses (IPARDES, 2011).

Com uma área de 199.880 km², o Paraná é um dos 26 estados do Brasil e está situado na Região Sul do País. Faz fronteira com o Paraguai e com a Argentina, limite com o Oceano Atlântico e divisa com os estados de São Paulo, Santa Catarina e Mato Grosso do Sul. A capital é Curitiba e possui outras cidades importantes como Londrina, Maringá, Foz do Iguaçu, Ponta Grossa, Cascavel, Guarapuava e Paranaguá. (IPARDES, 2011)

Segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), o estado do Paraná é o sexto mais populoso do Brasil, com cerca de 5,5% do total da população brasileira. Com um crescimento de 6,9% em cinco anos, o Paraná conta com 11,1 milhões de pessoas, sendo a capital Curitiba a cidade mais populosa, com 1,8 milhão de moradores.



3.2.1 Economia

O estado do Paraná conta com atividades econômicas variadas, dividindo-se entre a agricultura, pecuária, mineração, extrativismo vegetal e indústria. Com isso, o estado enquadra-se entre as melhores economias do país (IPARDES, 2011).

Na agricultura as culturas que mais se destacam são o trigo, milho, soja, algodão e café. Na pecuária, a criação de bovinos, suínos, produção leiteira e de ovos são as de maior relevância. Na área industrial, o Paraná concentra cerca de 24 mil empresas que superam a média nacional, com destaque para a indústria automobilística, metalomecânica, cimento, cerâmica, montagem de máquinas, tecidos, frigoríficos e agroindústrias de produtos primários (IPARDES, 2011).

Na composição do Produto Interno Bruto (PIB) estadual, a atividade agropecuária participa com 18,4%, a indústria com 40% e a prestação de serviços com 41,6%, somando uma participação nacional de 6,2%. (IPARDES, 2011).

Dados do Ministério do Trabalho e Emprego de 2014 indicam que o estado do Paraná possui 3.167.13 postos de trabalho formais. O ano de 2009 fechou com um saldo positivo de 60.084 vagas abertas, sendo o setor de serviços com o maior número, 27.377, e a agropecuária e extração mineral e pesca com o menor número, saldo negativo de -4.381 vagas. No fechamento de dados de março de 2016, o saldo total de vagas totalizou -4.792, sendo o setor de comércio com o maior declínio registrado: -7.598 e o setor de serviços com o maior saldo: 3.453 vagas. (IPARDES, 2016).

Referente a evolução do orçamento da cesta nutricional do estado do Paraná, segundo dados do Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social (IPARDES, 2011), entre o período de 2009 a 2012, itens básicos como o arroz, feijão, farinha de trigo, fubá e frango sofreram variações de R\$1,80, -R\$0,96, -R\$0,16, R\$0,10 e R\$2,81 respectivamente.

3.2.2 Política

O Estado necessita organizar-se, isso equivale a dizer que não pode exercer suas competências a partir de um núcleo central (SLOMSKI, 2009). Conforme disposto na Constituição, o poder é um só, mas há uma divisão de atribuições e funções do Estado em



três: Legislativo, Executivo e Judiciário. Estes necessitam de normas que os regulamentem e governantes que as façam cumprir e garantir o equilíbrio dos poderes no Estado.

No exercício de suas atribuições e obedecendo os limites da lei, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário devem buscar realizar a finalidade do Estado, qual seja: a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia do desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais; a promoção do bem de todos, afastando os preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (CASA CIVIL, [200,?]).

A história de governantes do Estado do Paraná, inicia-se no chamado Período Imperial, de 1853 a 1889, e o Período Republicano, de 1889 até os dias atuais.

Com base nos dados da Casa Civil, o Quadro 1 mostra os governantes do período de interesse deste artigo, ou seja, de 2009 a 2012:

Quadro 1: Governantes do Estado do Paraná no período de 2009 a 2012:

Governador	Partido	Período
Roberto Requião de Mello e Silva	PMDB	01/2007 a 04/2010
Orlando Pessuti	PMDB	04/2010 a 01/2011
Carlos Alberto Richa	PSDB	01/2011 a 12/2014
Carlos Alberto Richa	PSDB	01/2015

Fonte: Casa Civil, Governo do Estado do Paraná.

Nota-se que no período de 2009 a 2012 o Estado do Paraná foi governado por dois partidos políticos diferentes: PMDB (Partido do Movimento Democrático Brasileiro) e PSDB (Partido da Social Democracia Brasileira).

3.3 Finanças Municipais

O Município é uma subdivisão administrativa simples com governo, jurisdição próprios e certa autonomia para a tomada de decisão. Dessa forma, as prefeituras municipais possuem sua própria Administração Tributária, que é responsável pela cobrança, controle e organização das finanças municipais (SENADO, 200,?).

Existem diversas fontes de receitas municipais, dentre elas as transferências constitucionais são as responsáveis pela maior parte do orçamento. O Art. 158 da Constituição Federal trata sobre os repasses de direito dos municípios, que em síntese, são influenciados pela arrecadação do Estado: 25% do ICMS, 50 % do IPVA e 25% do IPI que o estado



receber, da União: 50% do ITR, 22,5% do IR e 22,5% do IPI, todos por meio do FPM, calculados pelo Banco do Brasil e repassados de acordo com os indicadores de população.

Conforme dados do IPARDES (2012) em média 77,05% das despesas orçamentárias municipais, com base em 397 municípios que possuíam dados disponíveis, foram custeadas com transferências correntes provenientes do Estado ou da União.

No Portal do Estado do Paraná, estão disponíveis ainda os valores repassados por município. Do total de repasse de cada ano, as três cidades mais populosas do Paraná, segundo o IPARDES (2011), Curitiba, Londrina e Maringá receberam juntas 20,88% do total de repasses em 2009; 23,33% em 2010; 23,15% em 2011 e 23,19% em 2012.

Além dos repasses do Estado e da União, os Municípios contam também com fontes próprias de arrecadação, que podem ocorrer por meio de taxas e serviços restritos que são realizados. Se a Unidade Administrativa contar com bens móveis e imóveis, pode arrecadar fundos por meio da venda e do aluguel. Alguns municípios, cobram pela prestação de serviço de transporte público e taxas para a permissão de realização de feiras e eventos, além da arrecadação por meio de multas e outras penalidades, pelo não cumprimento de normas e regulamentos.

Para o gasto das receitas arrecadadas o administrador do município deve observar também a origem do recurso, pois algumas receitas já possuem destino certo, ou seja, já são carimbadas para determinados programas e despesas que estão definidos na legislação.

As Receitas Discricionárias são aquelas que não possuem aplicação certa, ou seja, podem ser destinadas para áreas que sofreram por algum problema não programado, ou para inovações e melhorias para os moradores.

3.4 Gastos em Assistência Social

Gastos sociais são destinados para a melhoria das condições de vida da população e diminuição da desigualdade social, com isso representam uma boa parte do orçamento público. Para isso, alguns países em desenvolvimento, como o Brasil, possuem programas que têm por objetivo assistir socialmente as famílias e os indivíduos que estão em situação de pobreza (ARAUJO; ALVES; BESARRIA, 2013).



Através desta definição, a análise dos gastos públicos torna-se uma ferramenta que possibilita mensurar a ação pública destinada às áreas sociais. Tais gastos devem ser analisados com base no processo de descentralização das políticas públicas, para verificar se ocorre descentralização fiscal no que tange aos gastos dos municípios.

3.5 Gastos Culturais

Para Wu (2016) “um projeto transformador para o Brasil nos próximos anos diz respeito à necessidade de compreensão do papel estratégico das políticas culturais”. Baseia-se na ideia de que não basta somente satisfazer as necessidades materiais para se garantir a democracia, é necessário a afirmação de direitos também culturais.

O papel e participação dos municípios na esfera cultural é a grande parcela das políticas culturais adotadas.

Com a Constituição de 1988, diversas políticas, em especial as sociais, foram descentralizadas do nível federal para o municipal, com isso, os municípios tiveram aumentadas suas atribuições e responsabilidades na prestação de serviços públicos a população (KUPSKI; SILVA, 2014)

Dados do IBGE de 2013, mostram que os gastos com cultura, nas esferas federal, estadual e municipal, alcançam cerca de 0,3% do total das despesas. O atual cenário econômico do país atinge fortemente os investimentos em programadas culturais, segundo Wu, 2016 “A crise bateu forte na área cultural e ela é uma das mais afetadas por uma política que inibe a capacidade em desenvolver políticas públicas”.

Percebe-se que, grande parte das manifestações culturais que acontecem atualmente, são iniciativas da sociedade civil regional, envolvendo características próprias da comunidade. Sendo assim, a participação e responsabilidade dos municípios na demonstração e disseminação cultural é o ponto principal, devido a aproximação e conhecimento da comunidade local.

4. METODOLOGIA

4.1 Classificação da Pesquisa



Esta pesquisa teve abordagem quantitativa, a qual se caracteriza, tanto na coleta quanto no tratamento das informações, pelo emprego de técnicas estatísticas, possibilitando maior precisão na identificação de relações entre variáveis estudadas (DALFOVO; LANA; SILVEIRA, 2008). TANAKA (2001, p. 52) defende que “a abordagem quantitativa tem como característica permitir uma abordagem focalizada, pontual e estruturada, [...] e as técnicas de análise são dedutivas (isto é, partem do geral para o particular) e orientadas pelos resultados, [...] os quais são generalizáveis”.

Segundo os fins e objetivos, esta pesquisa é caracterizada como descritiva. Foram descritas características dos gastos com cultura e com assistência social pelos municípios do Estado do Paraná, descrevendo as relações entre tais gastos por meio de análises estatísticas, com intuito de proporcionar novas visões sobre a realidade do assunto proposto. Para DALFOVO; LANA e SILVEIRA (2008) um processo é caracterizado como descritivo “estando dentro de análises quantitativas e qualitativas, quando há um levantamento de dados e o porquê destes dados”.

4.2 Coleta de Dados

As variáveis dependentes neste estudo são constituídas pelos valores de gastos municipais no Estado do Paraná, sob as rubricas de cultura e assistência social. Os dados de execução orçamentária coletados foram atualizados tendo por base o índice inflacionário oficial do país, denominado Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA).

Outros dados coletados para a pesquisa revelam características dos municípios do Paraná, tais como renda da população, cobertura de programas sociais federais, saldo de empregos gerados, alinhamento político com governo estadual, matrículas na rede municipal de ensino e outras variáveis.

Em uma segunda etapa da investigação, serão adicionados mais dados, como características dos gestores (gênero, filiação partidária, escolaridade, formação) e aspectos socioeconômicos dos municípios.

Os dados coletados foram obtidos nos sítios do IPARDES e do IPEADATA.

4.3 População e Amostra

A pesquisa foi feita com os dados de todos os municípios do Estado do Paraná no período de 2009 a 2012. Tais dados foram organizados na forma de painel desbalanceado, sendo mantidos todos os municípios para a composição do banco de dados.

4.4 Análise dos Dados

Nas análises econométricas foram usadas técnicas de regressão, avaliando assim estaticamente a relação de variáveis dependentes com as variáveis independentes. Antes de rodar a regressão estatística com dados de painel, foram feitos testes econométricos para identificar o delineamento mais apropriado da modelagem estatística.

O primeiro teste usado foi o Teste de Breusch – Pagan, o qual avalia se os efeitos não observados são relevantes (ou seja, diz se é preciso estimar como painel ou se é possível estimar com o procedimento mais simples, dos mínimos quadrados ordinários). Os resultados obtidos para a assistência social e para a cultura foram ambos significativos, com $\text{Prob} > \chi^2 = 0.0000$, demonstrando que para os dois casos é necessário rodar painel de dados para obter resultados apropriados das estimações estatísticas.

O segundo teste utilizado foi o Teste de Hausman, que indica qual o modelo de painel de dados é mais adequado: efeitos fixos ou efeitos aleatórios. Para resultados significativos, não há diferenças relevantes em estimar por efeitos fixos ou efeitos aleatórios. Nesse caso, deve-se preferir painéis de efeitos fixos. Os resultados obtidos para a assistência social foram de χ^2 igual a 38.32 e para a cultura o valor de χ^2 foi igual a 35.41. Em ambos os casos a significância foi de 0.0000; logo, para as duas categorias de casos o modelo ideal para estimar é o de efeitos fixos.

O terceiro teste realizado foi o teste de Autocorrelação, que avalia se as variáveis são autocorrelacionadas. Caso o valor da probabilidade da distribuição F seja significativo, é necessário aplicar procedimento de correção de autocorrelação serial significativa. O teste aplicado para a assistência social resultou no valor de $F = 16.389$, com elevada significância ($\text{Prob} > F = 0.0001$). Já para os gastos com cultura, o valor de F foi 0.545, sem significância estatística ($\text{Prob} > F = 0.4608$). Como conclusão, para o caso de Assistência Social, é

necessário corrigir a autocorrelação com o comando *xtregar* no software Stata; já para o caso de gastos com Cultura, não é necessário corrigir.

O quarto teste foi o teste modificado de Wald para heteroscedasticidade em grupo em painéis de efeitos fixos, cuja função é avaliar se há presença de heteroscedasticidade, ou seja, se a variância dos dados é ou não igual para todas as observações. Se houver heteroscedasticidade, é necessário corrigir, dado que um dos postulados da regressão estatística é o da homocedasticidade³. Os resultados obtidos para a assistência social foram de $\chi^2(399) = 1.1e^{+06}$, com elevada significância estatística ($\text{Prob} > \chi^2 = 0.0000$). Por sua vez, a estimação com painel de efeitos fixos para gastos de cultura apresentou o valor de $\chi^2(399) = 1.1e^{+06}$, também com elevada significância estatística ($\text{Prob} > \chi^2 = 0.0000$). Interpretando esses resultados, observa-se que ambas as estimações padecem de problemas de heteroscedasticidade, sendo necessário corrigir os coeficientes estimados e sua significância. Por isso, ambas as estimações foram corrigidas por meio da estimação robusta de dados de painel (comando *vce* do Stata).

A seguir, foram feitas estimações robustas de painel por meio do software Stata, versão 12.0. Foram estimados dois painéis, sendo um considerando os gastos com assistência social como variável dependente e o outro tendo os gastos culturais como o Y da equação de painel.

Para o primeiro painel, de gastos com assistência social, os resultados da estimação estão descritos na Tabela 1. Verificou-se que, para esse caso, na constante há um padrão no nível de dispêndio no município ao longo dos anos. A constante para a estimação, cujo coeficiente é de 110.898, apresentou significância estatística a 1%.

As variáveis explicativas consideradas para a assistência social foram: população, produto interno bruto (PIB) per capita, matrículas na rede de ensino municipal, valor adicionado fiscal, alinhamento com o governo estadual (prefeito e governador de mesmo partido ou de partido como coligado principal), relação entre a quantidade de benefícios de bolsa família concedidos, a população do município e município governado por partidos de oposição ao governo estadual.

³ Segundo o teorema de Gauss-Markov, os erros E_i são variáveis aleatórias com variância constante, o que faz com que qualquer amostra do universo populacional resulte em estimações semelhantes.



Considerando que o valor de R^2 indica a qualidade explicativa do modelo, aferida a partir da estimação em painel, observa-se que o poder explicativo do modelo é adequado para a análise *whithin*, ou seja, o modelo dá conta de explicar a variação do gasto em um mesmo município ao longo do tempo. Nesse sentido, os gastos com assistência social, possuem um R^2 de 13,67%. Por outro lado, o modelo não conseguiu captar a variação entre municípios (*between*) e global (*overall*).

Ainda em relação à qualidade geral do modelo, o resultado do teste F indicou que este modelo é bem estruturado e confiável, com probabilidade F de significância 0.0000.

Em relação às variáveis explicativas, observou-se o seguinte: para os gastos com assistência social no período de 2009 a 2012, das variáveis acima analisadas, o produto interno bruto per capita, as matrículas no ensino fundamental em estabelecimentos municipais, o valor adicionado fiscal e a constante, são as variáveis com significância estatística, por possuir valores de $P > |t|$ abaixo de 0,10, ou seja, é possível afirmar com segurança estatística que tais variáveis contribuíram para a variação do gasto com assistência social nos municípios.

Tabela 1: Análise de variáveis para gastos com assistência social.

Fixed-effects (within) regression	Number of obs	=	1596
Group variable: cod	Number of groups	=	399
R-sq: within = 0.1367	Obs per group: min =		4
between = 0.0019	avg =		4.0
overall = 0.0000	max =		4
	F(7, 398)	=	12.59
corr(u _i , X _b) = -0.4170	Prob > F	=	0.0000

(Std. Err. adjusted for 399 clusters in cod)

asoc	Coef.	Robust Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]	
pop	.0001144	.000099	1.16	0.248	-.0000802	.0003091
pib	.0009765	.0002783	3.51	0.001	.0004295	.0015235
mat	-456.1724	116.6068	-3.91	0.000	-685.4146	-226.9302
vaf	.000904	.0002405	3.76	0.000	.0004312	.0013767
ali	-2.865228	2.591597	-1.11	0.270	-7.960157	2.229701
bfam	71.98619	105.9852	0.68	0.497	-136.3745	280.3469
opo	-3.458782	4.048948	-0.85	0.393	-11.41878	4.501216
_cons	110.898	17.95798	6.18	0.000	75.59367	146.2024
sigma_u	58.60709					
sigma_e	22.545802					
rho	.87108806	(fraction of variance due to u _i)				

Nota: Estimação robusta feita a partir do software Stata 12.0.

A variável do produto interno bruto (PIB) per capita demonstrou significância estatística a 1% (um $P > |t| = 0.001$), com um coeficiente de .0009765, ou seja, quanto maior o produto interno bruto per capita, maior é o gasto com assistência social per capita nos municípios do Paraná no período analisado. Uma das interpretações é que municípios com maior PIB tendem a dispor de um orçamento per capita maior. Assim, têm maior capacidade de gasto. Além disso, mesmo os municípios sendo mais ricos, tal riqueza está concentrada nas mãos de poucos, indicando que há desigualdade de renda da sociedade, fazendo com que os gestores gastem mais na área social com a parte da população mais necessitada.

As matrículas no ensino fundamental em estabelecimentos municipais também mostraram significância a 1% (com $P > |t| = 0.000$), e seu coeficiente é negativo, na ordem de -456.1724. Isso significa que quanto maior o volume de matrículas no ensino fundamental nos



municípios em proporção ao total da população, menores são os gastos com assistência social. Uma das possíveis explicações para isso é que a população escolar demanda menor investimento em assistência social do que outros grupos demográficos, como idosos, por exemplo.

O valor adicionado fiscal também apresentou significância estatística a 1% (com $P > |t| = 0.000$) e coeficiente de .000904, indicando que quanto maior for o valor adicionado fiscal em um município paranaense no período analisado, maior é o gasto com assistência social. Esse valor é explicável pois quanto maior for o índice, maior será a arrecadação local e o volume de transferências de recursos do governo do estado. Dessa forma, o município terá condições de gastar mais com assistência social.

As variáveis explicativas consideradas para a cultura, após expurgar variáveis cuja significância estatística não era apropriada, foram: população, produto interno bruto (PIB) per capita, densidade demográfica, gastos municipais com turismo, gastos municipais com lazer, alinhamento com o governo estadual (prefeito e governador de mesmo partido ou de partido como coligado principal) e município governado por partidos de oposição ao governo estadual. Os resultados da estimação para os gastos municipais com cultura estão expressos na Tabela 2.

Para os gastos com cultura na análise em relação aos gastos com assistência social, o poder explicativo foi menor, resultando em $R^2 = 2,19\%$. Contudo, a estatística do teste F evidenciou que o modelo também é bem estruturado e confiável, com $\text{Prob} > F = 0.0109$.

Tabela 2: Análise de variáveis para gastos com cultura

Fixed-effects (within) regression	Number of obs	=	1586			
Group variable: cod	Number of groups	=	399			
R-sq: within = 0.0219	Obs per group: min =	=	2			
between = 0.0021	avg =	=	4.0			
overall = 0.0026	max =	=	4			
	F(7, 398)	=	2.65			
corr(u_i, Xb) = -0.4352	Prob > F	=	0.0109			
(Std. Err. adjusted for 399 clusters in cod)						
cult	Robust					[95% Conf. Interval]
	Coef.	Std. Err.	t	P> t		
pop	.0001639	.0000902	1.82	0.070	-.0000134	.0003412
pib	.0003384	.0001145	2.96	0.003	.0001133	.0005634
dens	-.0410943	.0304826	-1.35	0.178	-.1010213	.0188328
tur	-.0299597	.0321464	-0.93	0.352	-.0931576	.0332382
laz	-.0708377	.0672438	-1.05	0.293	-.2030352	.0613597
ali	-1.490509	1.248513	-1.19	0.233	-3.945014	.9639954
opo	-1.241253	1.898248	-0.65	0.514	-4.973099	2.490593
_cons	9.251678	2.552174	3.63	0.000	4.234251	14.2691
sigma_u	21.343603					
sigma_e	11.988077					
rho	.76018227 (fraction of variance due to u_i)					

Nota: Estimação robusta feita a partir do software Stata 12.0.

Para essa categoria de gasto, considerando todas as variáveis descritas na Tabela 2, as que obtiveram significância estatística com $P > |t|$ abaixo de 0,10, foram a população, o produto interno bruto (PIB) per capita e a constante.

A população apresentou significância estatística ao nível de 10% (com um resultado de $P > |t| = 0.070$), e seu coeficiente foi de 0.0001639, ou seja, quanto mais populoso for um município, maior foram os gastos per capita com cultura no período de 2009 a 2012.

Assim como para os gastos com assistência social, o produto interno bruto (PIB) per capita também apresentou significância estatística nos gastos com cultura ao nível de 1% (com $P > |t| = 0.003$) e o coeficiente dessa variável foi de 0.0003384. Por conta disso, verifica-se que quanto maior for o PIB per capita, maior é o gasto com cultura em um município. Tal resultado pode ser explicado devido ao desenvolvimento econômico do município; quanto maior a riqueza local, maior tende a ser a demanda por bens complexos, como os bens



culturais. A teoria da Pirâmide das Necessidades de Maslow, por exemplo, ajuda a compreender porque os gestores tendem a gastar mais com cultura em municípios mais ricos.

Por fim, a constante também apresentou significância estatística ao nível de 1% (com valor para o teste t de 0.000), tendo exibido um coeficiente de 9.251678. Com isso, conclui-se que, embora não haja obrigatoriedade legal para gastos com cultura nos municípios estudados, observou-se a ocorrência de um gasto mínimo per capita nos municípios do Paraná, para o período estudado.

4. CONCLUSÕES

A eficiência da gestão dos recursos públicos é a melhor forma de garantir os benefícios de Assistência Social e Cultura, resultando assim na melhoria da qualidade de vida da população e diminuição da desigualdade social. O objetivo deste trabalho foi analisar os gastos nas áreas de Assistência Social e Cultura, compreendendo o período de 2009 a 2012.

Através da análise de diversas variáveis julgadas possíveis de explicação para justificar os gastos municipais nas áreas de Assistência Social e Cultura, concluiu-se que o Produto Interno Bruto (PIB) per capita, as matrículas no Ensino Fundamental em instituições públicas e o Valor Adicionado Fiscal (VAF) foram fatores condicionantes na aplicabilidade de investimentos na área de Assistência Social no período analisado. No que diz respeito à análise dos gastos culturais, o PIB e a população aparecem como fatores significativos na divisão dos recursos.

Visando a continuidade e aprimoramento deste estudo, o banco de dados empregado será enriquecido, com a inclusão de mais períodos. Isso permitirá superar uma limitação estatística na modelagem de painéis, que diz respeito à baixa variabilidade do comportamento de algumas variáveis. Dessa maneira, será possível adicionar à análise questões como o gênero do gestor público, o calendário eleitoral, o índice de urbanização, dentre outros. Dessa forma, serão obtidos novos resultados e novas possíveis variáveis de significância estatística, resultando em uma explicação mais detalhada dos dispêndios nas áreas de Assistência Social e Cultura.



REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAÚJO, Érika Amorim. **A capacidade de gasto dos municípios brasileiros: arrecadação própria e receita disponível.** 2000.

ARAUJO; ALVES; BESARRIA. **O impacto dos gastos social sobre os indicadores de desigualdade e pobreza nos estados brasileiros no período de 2004 a 2009.** Revista Economia Contemporânea. Rio de Janeiro, 2013. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-98482013000200003&lang=pt>. Acesso em: 08/2016.

BENTO, Antonio. **Como fazer uma revisão da literatura: Considerações teóricas e práticas.** Revista JA (Associação Acadêmica da Universidade da Madeira), nº 65, ano VII (pp. 42-44).

BRASIL. 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.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 08/2016.

DALFOVO, Michael Samir; LANA, Rogério Adilson; SILVEIRA, Amélia. **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. Disponível em: <http://www.unisc.br/portal/upload/com_arquivo/metodos_quantitativos_e_qualitativos_um_resgate_teorico.pdf>. Acesso em 06/2016.

FARIA, Flavia Peixoto; JANNUZZI, Paulo de Martino; SILVA, Silvano José da. **Eficiência dos gastos municipais em saúde e educação: uma investigação através da análise envoltória no estado do Rio de Janeiro.** Revista de Administração Pública, v. 42, n. 1, p. 155–177, 2008.

GALIZA, Leandro Felipe. Desafios de um prefeito: promessas de campanha e a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Escola Nacional de Administração Pública (ENAP).** 2014. Disponível em: <www.enap.gov.br>. Acesso em 08/2016.

GOVERNO DO ESTADO DO PARANÁ. Casa Civil. **Organização dos Poderes: Conceito.** Curitiba, PR. Disponível em: <<http://www.casacivil.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=26>>. Acesso em 06/2016.

GOVERNO DO ESTADO DO PARANÁ. Casa Civil. Período Republicano. Curitiba, PR. Disponível em: <<http://www.casacivil.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=95>>. Acesso em 06/2016.

GOVERNO DO ESTADO DO PARANÁ. Transparência. **Repasses aos municípios.** Curitiba, PR. Disponível em: <



<http://www.portaldatransparencia.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=73>>. Acesso em 06/2016.

GRODRILLI, Ricardo; PEREIRA, André da Silva; RACTZ, Juliana. **Os gastos sociais no Brasil e os seus impactos na desigualdade social entre 1980 a 2002**. Disponível em: <<http://www.gerenciamentoeconomico.com.br/economia/os-gastos-sociais-no-brasil-e-os-seus-impactos-na-desigualdade-social-entre-1980-a-2002/>>. Acesso em 05/2016.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Estimativas da população dos municípios brasileiros**. 2014. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/pdf/analise_estimativas_2014.pdf>. Acesso em 06/2016.

IPARDES – Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social. **Indicadores Econômicos**. 2011. Disponível em: <http://www.ipardes.gov.br/index.php?pg_conteudo=1&sistemas=1&cod_sistema=5&grupo_indic=1>. Acesso em: 06/2016.

IPARDES – Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social. **Paraná em Números**. 2011. Disponível em: <http://geo.pg.pr.gov.br/portal/planodiretor/X_referencias.pdf>. Acesso em: 06/2016.

IPARDES – Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social. **Saldo do emprego com carteira assinada no paraná - janeiro 2001 - abril 2016, 2016**. Disponível em: <http://www.ipardes.gov.br/pdf/indices/emprego_formal.pdf>. Acesso em 06/2016.

JANNUZZI, Paulo de Martino. **Indicadores Sociais no Brasil**. 5ª edição. Campinas, SP: Editora Alínea, 2012.

KUPSKI, Larisse; SILVA, Rosimeri Carvalho da. **O Campo das políticas culturais em Rio Grande-RS diante das mudanças propostas no Governo Lula**. Rio de Janeiro: EBAPE.BR, 2014. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1679-39512016000700656&lang=pt>. Acesso em 08/2016.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Mariana de Andrade. **Fundamentos de pesquisa metodológica científica**. São Paulo: Atlas, 2003.

LAVAREDA, Antonio; TELLES, Helcimara. **Como o eleitor escolhe seu prefeito: campanha e voto nas eleições municipais**. Editora FGV, 2015.

LOPES, D. A. F. et al. Determinantes da eficiência dos gastos públicos municipais em educação e saúde: O caso do Ceará. IV Encontro de Economia do Ceará em Debate, p. 16, 2008.

MANIN, Bernard; PRZEWORSKI, Adam; STOKES, Susan C. Eleições e representação. **Lua Nova**, v. 67, p. 105-138, 2006.



MATOS ROCHA, Flávio de; LIMA, Jandir Ferrera de; PIACENTI, Carlos Alberto. **As despesas municipais e os gastos sociais na região Sul do Brasil.** *urbe. Revista Brasileira de Gestão Urbana*, v. 3, n. 1, p. 89-102, 2011.

MONTES, Gabriel Caldas; REIS, Artur Faria dos. **Public investment in infrastructure post privatization.** *Economia e Sociedade*, v. 20, n. 1, p. 167-194, 2011.

NETO, Nicolino Trompieri et al. **Determinantes da Eficiência dos Gastos Públicos Municipais em Educação e Saúde: O Caso do Ceará.** GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ, p. 57, 2008.

PÁDUA, Hosamis Ramos. **Perfil dos Estudantes de Libras e Inglês em Goiânia: compreensão pela análise de conteúdo.** *Observatório em Debate*, n. 2, p. 100-119, 2015.

POSGRADUANDO. **As diferenças entre pesquisa descritiva, exploratória e explicativa.** Disponível em: <http://posgraduando.com/diferencas-pesquisa-descritiva-exploratoria-explicativa/>. Acesso em 06/ 2016.

ROCHA, Flavio de Matos; LIMA, Jandir Ferreira de; PIACENTI, Carlos Alberto. **As despesas municipais e os gastos sociais na região Sul do Brasil.** *urbe. Revista Brasileira de Gestão Urbana*, v. 3, n. 1, p. 89–102, 2011. Disponível em: < <http://www2.pucpr.br/reol/pb/index.php/urbe?dd1=4771&dd99=view&dd98=pb>>. Acesso em 06/2016.

SANTOS, André Marenco dos. Topografia do Brasil profundo: votos, cargos e alinhamentos nos municípios brasileiros. **Opinião Pública**, v. 19, n. 1, p. 01-20, 2013.

SENADO FEDERAL. **Orçamento Público Municipal: As fontes da Receita.** Brasília. DF. Disponível em: < <http://www.senado.gov.br/noticias/Jornal/emdiscussao/contas-publicas/realidade-brasileira/orcamento-publico-municipal-as-fontes-de-receita.aspx>>. Acesso em jun 2016.

SILVA, MAURICIO Corrêa da Silva. **Análises das variações das despesas do Governo Federal no período de 1995 a 2010.** *Revista Urutágua*, DCS UEM, nº 27, 12 de dezembro de 2012.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública.** São Paulo, SP: Atlas, 2009.

TAROUCO, Gabriela S.; MADEIRA, Rafael M. Partidos, programas e o debate sobre esquerda e direita no Brasil. **Revista de Sociologia e Política**, v. 21, n. 45, p. 149, 2013.

TANAKA, Oswaldo; MELO, Cristina. Avaliação de Programas de saúde do Adolescente – um modo de fazer. São Paulo: Edusp, 2001. Disponível em: < <https://docs.ufpr.br/~nilce/metci.%20contrib.%20de%20Joel%20.%20abordagens%20quali%20e%20quanti..pdf>>.

TOBERGTE, D. R.; CURTIS, S. No Title No Title. **Journal of Chemical Information and Modeling**, v. 53, n. 9, p. 1689–1699, 2013.



Anais do II Seminário dos Cursos de Ciências Sociais Aplicadas do Campus de Campo Mourão da Universidade Estadual do Paraná, Campo Mourão - PR, 25-27 de outubro de 2016. v. 1. p. 000-000

WU, Vinícius. **A Gestão cultural sob ataque: crise e direitos culturais no Brasil.** Ministério da Cultura. 2016. Disponível em:< http://www.cultura.gov.br/artigos/-/asset_publisher/WDHIazzLKg57/content/a-gestao-cultural-sob-ataque-crise-e-direitos-culturais-noBrasil/>. Acesso em: 08/2016.



O CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA DE GESTÃO DE CUSTOS: UM ESTUDO APLICADO EM UMA FÁBRICA DE RAÇÃO AVÍCOLA

MAURO JÚNIOR MENEGHETTI

Acadêmico de Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Paraná - UNESPAR
mauro.jm20@gmail.com

PAULA CARVALHO DE SANTANA

Acadêmica de Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Paraná - UNESPAR
paulinha_carvalho19@hotmail.com

MOACIR PROENÇA MORAIS

Professor especialista em Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Paraná - UNESPAR
moacontador@gmail.com

RESUMO – O presente trabalho trata-se de um estudo realizado em uma empresa localizada na cidade de Ubitatã-PR, tendo como objetivo averiguar a estrutura e a eficiência dos controles internos como ferramenta de gestão na área de custos de uma Fábrica de Ração Avícola. O desenvolvimento deste trabalho foi fundamentado em uma pesquisa bibliográfica seguida de um estudo diagnóstico, com enfoque qualitativo, sendo abordado vários conceitos relacionados ao controle interno e custos para que fosse possível progredir à pesquisa. A técnica de coleta dos dados utilizada para este estudo foi à aplicação de um questionário aos responsáveis pela produção. Pretendeu-se com isso, observar se há discordâncias dos procedimentos relacionados ao controle interno na área de custos adotados pela fábrica, com os descritos na literatura. Os resultados obtidos demonstram que o controle interno da fábrica traz vários benefícios, porém existem alguns problemas que podem ocasionar retrabalho e perda de lucro. Através das sugestões pode-se obter melhorias e aumentar a eficiência dos controles.

Palavras-chave: Controle Interno, Princípios do Controle Interno, Gestão de Custos, Fábrica de Ração.

ABSTRACT – This paper deals a diagnostic study realized in a company located in Ubitatã/PR, aiming to ascertain the structure and efficiency of internal controls as a management tool in the costs area of a poultry feed factory. The development of this work was based in a bibliography review followed by a diagnostic study, with qualitative approach, being addressed various concepts related to internal control and cost to make it possible to progress the research. The data collection technique used for this study was a questionnaire application to those responsible of the control. It was intended with this, observe if there are disagreements in the procedures related to the internal control in the cost area adopted by the factory, with the described in the literature. The results show that the internal control of the factory brings many benefits, but there are some problems that can result in rework and loss of profit. Through suggestions can obtain improvements and increase the efficiency of controls.

Keywords: Internal Control, Internal Control Principle, Costs Management, Feed Factory



1 INTRODUÇÃO

Nas pequenas e médias indústrias de diversos segmentos, está havendo um crescimento na visão dos empresários e gestores, da importância do controle interno, motivada pela busca no alcance de metas. Nessa perspectiva, o posicionamento do controle interno centra a sua atenção nos diversos setores da indústria, a fim de proteger seus ativos, proporcionando a produção de dados confiáveis, auxiliando a contabilidade e por fim, contribuindo na obtenção de metas cada vez mais ambiciosas.

Conforme cita Chiavenato (1997, p.273), o controle interno pode ser definido como meio “de assegurar que os resultados daquilo que foi planejado, organizado e dirigido se ajustem tanto quanto possível aos objetivos previamente estabelecidos.”

Na contabilidade de custos, o controle interno contribui com informações para o gerenciamento e processo decisório nas indústrias, tornando-as competitivas. A contabilidade de custos, apoiada ao controle interno, objetiva o fornecimento de informações consistentes para escolha da melhor estratégia, isto é, para tomada de decisão.

Atualmente as indústrias estão percebendo a relevância do controle interno e a contabilidade de custos como ferramentas de gestão, pois se mostram bastante eficiente ao evitar a ocorrência de erros.

Este estudo justifica-se por ser o controle interno de fundamental importância para todos os segmentos comerciais, e em particular para a fábrica de ração avícola objeto do estudo, permitindo verificar se há falhas em seus procedimentos, avaliando a eficiência dos controles existentes, buscando eliminar possíveis erros ou falhas, intencionais ou não, e proporcionar maior desempenho na área de custos. Justifica-se também para o meio acadêmico e a profissionais da área de custos, por propiciar uma gama de informações, servindo de base teórica para futuros trabalhos acadêmicos e podendo ser utilizada por administradores e gestores de custos.

O presente trabalho foi desenvolvido através de pesquisa em artigos científicos, monografias, dissertações e livros. A abordagem da pesquisa é de cunho qualitativo, sem se preocupar com representatividade numérica, apenas com o aprofundamento da compreensão dos controles. Quanto à natureza, qualifica-se como pesquisa aplicada, pois parte do



pressuposto da pesquisa básica e seus fundamentos, para sanar problemas encontrados na realidade. Já em relação aos objetivos a pesquisa caracteriza-se como Pesquisa Diagnóstico, visto que visa coletar informações para posteriormente analisá-las, com o objetivo de avaliar a eficiência dos controles internos na área de custos da empresa e se necessário propor hipóteses ou sugestões.

Como instrumento de coleta de dados aos procedimentos, a estratégia de investigação optou-se pela pesquisa de campo, na busca por entender os fatos exatamente de acordo como ocorrem na realidade, a partir da realização de visitas diretamente na Fábrica de Ração Avícola. Foi realizada a coleta de dados, através de questionários abertos e fechados, além de entrevistas com os usuários que utilizam os controles, com o Supervisor de Setor e o Gerente da Fábrica.

A análise das informações obtidas foi realizada através do estudo da entrevista realizada e dos questionários respondidos, para assim, comparar com base nas informações sobre controles internos verificada na pesquisa bibliográfica, para avaliar a eficiência dos controles na tomada de decisão. Caso for encontrada alguma(s) falha(s) no processo, serão indicadas sugestões de melhorias.

2. CONTROLE INTERNO

2.1 Aspectos Conceituais de Controle Interno

O controle interno compreende o conjunto de procedimentos, métodos e medidas estabelecidos pela administração, com a finalidade de proteção do patrimônio, exatidão e confiabilidade em seus dados contábeis, eficiência operacional e adesão as políticas da organização.

Segundo Barreto e Graeff (2014, p. 97), pode-se afirmar que o “controle interno são ações tomadas pela administração para aumentar a probabilidade de que as metas e os objetivos estabelecidos serão atingidos”.

O controle interno possui um papel de grande significância em uma organização, ele representa um conjunto de procedimentos, que possuem o objetivo de proteger os ativos,



produzirem informações contábeis de confiança, de forma a auxiliar a administração na condução dos negócios de forma organizada (ALMEIDA, 2012).

Attie (2007, p. 182) cita o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados – AICPA que afirma:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger o seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração. (ATTIE, 2007, p. 182).

Com base no exposto, pode-se atestar que o controle interno são “[...] todos os meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas várias atividades com o propósito de fazer cumprir seus objetivos”. (ATTIE, 2011, p. 190).

Os controles internos segundo Barreto e Graeff (2014) podem ser divididos em controles contábeis e controles operacionais. A primeira classificação se relaciona ao controle físico sobre ativos, segregação de funções, sistemas de conferência, aprovação e autorização e aos inventários periódicos. Já a segunda classificação diz respeito a análise de lucratividade, controle de qualidade, treinamento de pessoal e estudos para aumento de eficiência produtiva. Assim, os controles contábeis visam salvaguardar o patrimônio e os controles operacionais almejam a eficiência na realização das operações.

Ainda segundo Barreto e Graeff (2014), o controle interno é responsabilidade de todos aqueles que compõem o quadro de funcionários de uma determinada organização, pois se trata de um processo planejado e gerenciado pela administração, com auxílio dos demais funcionários. Dessa forma, os objetivos, as metas e a política da organização vão sendo alcançadas, a partir do comprometimento e da consecução das atividades realizadas nos vários níveis organizacionais.

2.2 Objetivos do Controle Interno

Segundo Bordin e Saraiva (2005, p. 203), “o controle interno tem como objetivo proteger os ativos, produzir os dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”.

Desta forma, o controle interno objetiva assegurar que não ocorram erros potenciais que ocasionem danos a empresa, como afirma o autor Fayol (1981, p. 139), o controle tem por objetivo “assinalar as faltas e os erros a fim de que se possa repará-los e evitar sua repetição”.

O controle interno possui quatro objetivos básicos, que utilizados em conjunto possibilita a consecução de determinados fins, conforme contextualiza Barreto e Graeff (2014):

- **Salvaguardar os interesses da empresa:** o principal objetivo do controle interno em relação à salvaguarda dos interesses refere-se à proteção do patrimônio contra eventuais perdas e riscos devidos a erros ou irregularidades.
- **A precisão e confiabilidade de informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais:** em relação a este objetivo, pode-se dizer que a precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais devem fornecer embasamento para compreensão dos fatos, de forma segura para a organização.
- **Estímulo à eficiência operacional:** neste objetivo, o propósito é o de promover a eficiência operacional, fazendo uso de todos os meios necessários à condução de tarefas, de forma a obter entendimento, aplicação e ações assertivas.
- **Aderência às políticas existentes:** este objetivo de controle tem a finalidade de assegurar que as políticas e os demais procedimentos definidos na em uma empresa sejam seguidos e respeitados por todos.

A união dos objetivos do controle interno contribui significativamente para empresa e deve representar-se como um benefício, sendo que sua implantação merece análise para averiguar se o custo não será superior às vantagens que o mesmo oferece (ATTIE, 2000, p. 114).

A execução dos objetivos do controle interno trará à organização bons resultados, como a proteção do patrimônio de futuros riscos, perdas ou irregularidades, além de maior confiabilidade nos relatórios, eficiência na consecução das atividades operacionais e de gestão e segurança no seguimento das políticas existentes na organização, desde que os custos não ultrapassem seus benefícios.



2.3 Princípios do Controle Interno

Segundo Barreto e Graeff (2014, p. 99), “a administração da empresa é responsável pela criação, implantação e monitoramento do sistema de controles internos.” Em outras palavras, a administração é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno e pela verificação se estão sendo seguidos por todos os funcionários.

Todo este processo fundamenta-se em nove princípios, conforme contextualiza Barreto e Graeff (2014):

- **Custos versus Benefícios do Controle:** os custos dos controles internos não devem ser superiores aos benefícios por ele gerado.
- **Atribuição de Responsabilidades:** as atribuições dos funcionários devem ser claramente definidas, de forma que cada um saiba quais as suas responsabilidades.
- **Definição Rotinas Internas:** a empresa deve definir em seus manuais organizacionais todas as rotinas internas executadas no setor, como procedimentos de saída de mercadoria, entre outros.
- **Limitação do Acesso aos Ativos:** A empresa deve limitar o acesso dos funcionários aos ativos, através de mecanismos de controle, de forma a preservar seu patrimônio.
- **Segregação de Funções:** as operações da empresa devem ser estabelecidas de forma que um mesmo indivíduo não possua poder para realizar funções incompatíveis, ou seja, um funcionário não deve exercer duas funções que gerem conflitos de interesse, qual possa cometer um erro ou fraude por conta de sua função, e ao mesmo tempo estar posição de esconder seus desvios.
- **Confronto dos Ativos com os Registros:** é cabível a administração de a empresa estabelecer procedimentos que permitam confrontar ativos de propriedade da organização com os registros da contabilidade, avaliando se não há desfalques, registros e atos inadequados no patrimônio.
- **Amarrações do Sistema:** o sistema interno da empresa deve agir interligado nas transações autorizadas, para com isso possibilitar analisar a transação de um setor para com outro, com mecanismos que permitam a confrontação de dados, evitando fraudes e detectando erros.



- **Auditoria Interna:** é o controle do controle, apesar de a empresa possuir um sistema de controle interno, é necessário alguém que verifique periodicamente as ações de controle realizadas pelos funcionários e determine a modificação conforme necessário.
- **Limitações do Controle Interno:** o controle interno traz uma razoável segurança, pois há diversas limitações existentes que não permitem a segurança absoluta, A empresa deve adequar seus funcionários dentro dos setores, com isso a execução de cada profissional deve ser avaliada dentro de suas características.

2.4 Componentes do Controle Interno

Controle interno é um processo constituído de cinco componentes, sempre presentes e inter-relacionados (BARRETO; GRAEFF, 2014).

Os componentes do controle interno devem trabalhar interligados, é um processo que visa atingir os objetivos propostos pela empresa e o que irá determinar o sucesso destes procedimentos é forma qual a empresa é conduzida por seus administradores.

Podemos classificar os componentes do controle interno como:

- **Ambiente de Controle:** o ambiente de controle diz respeito ao conjunto de normas, procedimentos e estruturas que fornece a base para a condução do controle interno por toda a organização. O ambiente de controle abrange todos os conceitos básicos da organização, como a integridade, ética, responsabilidades e competências.
- **Avaliação de Riscos:** a avaliação de riscos envolve um processo que objetiva identificar e avaliar os riscos que podem prejudicar à realização dos objetivos da organização. Portanto, a avaliação de riscos estabelece a base para determinar a maneira como os riscos serão gerenciados.
- **Informação e Comunicação:** a informação é necessária para que a entidade cumpra as responsabilidades do controle interno a fim de apoiar a realização de seus objetivos. E a comunicação é o processo que proporciona a partilhar e assimilação das informações necessárias. Desta forma, as informações de qualidades atreladas com meios de comunicações eficazes fazem que todos os membros da organização cumpram de maneira assertiva as suas responsabilidades.



- **Atividades de Controles:** atividades de controle são ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos que visam garantir o cumprimento das diretrizes determinadas pela administração para minimizar os riscos à realização dos objetivos.
- **Atividades de Monitoramento:** o monitoramento possui o intuito de avaliar o controle interno, a fim de verificar se a deficiências nos controles e o nível de eficácia, através destas atividades de monitoramento a organização pode certificar-se do funcionamento dos demais componentes.

O processo de aplicação dos conceitos de controle interno, interpretação e compreensão da importância dos mesmos, envolvem imensa gama de procedimentos e práticas que, apenas em conjunto possibilitam a consecução de objetivos específicos (ATTIE 2010, p. 195).

3 CONTABILIDADE DE CUSTOS

3.1 Conceito de Custo

A contabilidade de custos vem adquirindo uma atenção cada vez maior por parte dos gestores, buscando-se um controle mais eficaz desde o primeiro lançamento até a emissão de relatórios finais.

Silva (2008) descreve que a contabilidade de custos é um ramo da ciência contábil utilizada para identificar, mensurar, registrar e informar os custos dos produtos, mercadorias ou serviços vendidos, aplicando os princípios contábeis da mesma forma que a contabilidade geral, com a finalidade de se apurar resultados e valorizar os estoques, alertando os administradores para quaisquer resultados que exijam correção.

Leone (2008), textualiza a contabilidade de custos como uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para diversos níveis gerenciais.

Pode-se tentar definir o conceito de custos através da posição de Wernke (2004):

Gastos efetuados no processo de fabricação de bens ou de prestação de serviços. No caso industrial, são os fatores utilizados na produção como



matérias-primas, salários e encargos sociais dos operários da fábrica, depreciação das máquinas, dos móveis e das ferramentas utilizadas no processo produtivo. (WERNE, 2004, p. 11 e 12).

De acordo com Martins (1998), o custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço.

3.2 Objetivos da Contabilidade de Custos

Cherman (2002) define o objetivo da contabilidade de custos, sendo avaliação dos estoques; apuração dos resultados; controle das atividades produtivas e tomada de decisão.

Dentre seus principais objetivos práticos e rotineiros que estão em apurar o efetivo custo dos produtos/mercadorias/serviços vendidos, controle de estoque e atendimento das exigências do fisco, pode-se dar um enfoque especial ao auxílio aos gestores no processo de tomada de decisão, conforme Leone (2000, p. 128) afirma, “o objetivo de fornecer informações gerenciais que sejam solicitadas em função do planejamento e de tomada de decisão”.

3.3 Classificações de Custos

Conforme afirma Martins (1998), os custos podem ser classificados em fixos e variáveis ou em diretos e indiretos ao mesmo tempo. Geralmente os custos diretos são variáveis, porém os indiretos são tanto fixos como variáveis.

Os custos diretos, de acordo com Silva (2008), é aquele diretamente identificado e associado ao produto, e não necessita de nenhum critério de rateio para essa associação.

Segundo Crepaldi (1998), custos diretos:

São os que podem ser diretamente (sem rateio) apropriados aos produtos, bastando existir uma medida de consumo (quilos, horas de mão-de-obra ou de máquina, quantidade de força consumida etc.). Em geral, identificam-se com os produtos e variam proporcionalmente à quantidade produzida. São aqueles que podem ser apropriados diretamente aos produtos fabricados, porque há uma medida objetiva de consumo nesta fabricação. (CREPALDI, 1998, p. 59).



Já Lopes de Sá (1990, p. 115) conceitua custo direto como: “o momento do custo representado apenas pelos valores da mão-de-obra e da matéria-prima, ou seja, os elementos especiais ou diretos da produção”.

Crepaldi (1998, p. 59) diz que os custos indiretos “são os que, para serem incorporados aos produtos, necessitam da utilização de algum critério de rateio. Exemplos: aluguel, iluminação, depreciação, salário de supervisores, etc.”.

Para Leone (1981), custos indiretos são todos os outros custos que dependem do emprego de recursos, de taxas de rateio, de parâmetros para o débito às obras.

A partir dos custos indiretos, pode-se adotar o método de rateio, muito comum e utilizado em várias empresas. Lopes de Sá (1998, p. 385) explica que o rateio: “processa-se, normalmente, mediante tabelas previamente estudadas. As bases são variáveis, porque dependem muito de critérios especiais, aplicáveis a cada caso”.

Crepaldi (1998) exemplifica o processo de rateio:

Para efetuar o rateio dos CIF que são indiretos em relação aos departamentos e dos que representam custos comuns a todos eles, cada empresa deve estudar sua situação específica para escolher critérios adequados que efetivamente reflitam a carga de custos que devam ser descarregados em cada um deles. (CREPALDI, 1998, p. 91).

3.4 Métodos de Custeio

Silva (2008) contextualiza que os sistemas de custeamento surgiram em decorrência do aumento do tamanho e complexidade das organizações, da necessidade de integração e coordenação das operações nas matrizes e filiais das empresas, crescente importância dos custos indiretos de fabricação, e a concorrência que trouxe no bojo a necessidade de estabelecer preços, como talvez, o mais importante fator do desenvolvimento desses sistemas.

O custeio por absorção é o mais utilizado nas empresas brasileiras, além de ser menos custoso para sua implantação, está de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade e Leis Tributárias. Já o custeio variável permite ao administrador utilizá-lo como ferramenta na tomada de decisão, por trazer informações mais precisas.

A partir da análise de Megliorini (2001) o custeio por absorção é um método de custeio que atribui aos produtos fabricados todos os custos de produção, quer de forma direta



ou indireta. Assim, todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis, são absorvidos pelos produtos.

Silva (2008) diz que o sistema de custeio por absorção classifica os custos em diretos e indiretos, de acordo com a sua possibilidade de serem apropriados aos produtos. Considera que todos os custos de produção são alocados ao produto, e não considera os gastos ocorridos fora da produção, que são custos do período: venda, administração e pesquisas e desenvolvimento.

No método de Custeio Variável são apropriados todos os Custos Variáveis, sejam eles diretos ou indiretos, e tão somente as variáveis, ficando separados e desconsiderados os custos fixos. (MARTINS, 2000).

Para Leone (1997, p. 322), “o critério do custeio variável fundamenta-se na idéia de que os custos e as despesas que devem ser inventariáveis (debitadas aos produtos em processamento e acabados) serão apenas aqueles diretamente identificados com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base, volume) dessa atividade”.

A partir da utilização do método de custeio variável podemos elencar informações que possibilitam uma análise mais detalhada dos custos do período por parte do gestor, porém o custeio por absorção é o único aceito pelo fisco.

4 SISTEMAS DE INFORMAÇÕES E PROCEDIMENTOS OPERACIONAIS

As informações obtidas dizem respeito ao levantamento de informações levantadas na fábrica objeto do estudo, com relação à estrutura dos sistemas de controles internos. Todas essas informações foram colhidas através de perguntas abertas complementadas por um questionário, para que as informações fossem obtidas com mais precisão para se atingir o objetivo do estudo. O questionário aplicado foi o que está exposto abaixo.

PRINCÍPIOS DO CONTROLE INTERNO NA ÁREA DE CUSTOS A SEREM AVALIADOS PELO GESTOR	1	2	3	4	5
Os custos dos controles internos da empresa estão sendo equivalentes aos benefícios gerados por ele?					
Em relação a atribuição de responsabilidades, as delegações de funções estão claramente definidas e limitadas, de uma forma que todos os funcionários saibam quais as suas responsabilidades?					
A empresa possui roteiros detalhados dos procedimentos, rotinas e métodos realizados no decorrer dos processos internos na área de custos?					
Em relação à limitação do acesso aos ativos, a empresa estabelece certa restrição aos ativos e outros controles?					
O departamento de custos na empresa está estruturado de forma que os indivíduos não realizem funções incompatíveis, para garantir que uma mesma pessoa não exerça atividades que gerem conflitos de interesses?					
A empresa estabelece procedimentos que visam o controle no intuito de comparar os ativos com registros, como, inventário físico, fluxo de caixa, entre outros?					
O sistema de controle interno na área de custos possui mecanismos capazes de confrontar os dados corretamente afim de evitar fraudes ou erros?					
A comunicação das informações gerada na área de custos é devidamente repassadas por todos os setores, auxiliando na tomada de decisão mais precisa e adequada?					
Os relatórios gerados pelo sistema na área de custos atendem todas necessidades para que se possa fazer uma boa análise da situação da empresa?					
Como você avalia o sistema de controle interno implantado?					

Fonte: Elaborado pelos autores.

Escala de valores da avaliação: (1) Muito suficiente (2) Suficiente (3) Neutro (4) Insuficiente (5) Muito insuficiente.

O controle interno da fábrica tem como objeto os sistemas de informação, que estão dispostos no ambiente físico da indústria e nos setores de RH e Contabilidade.

Primeiramente ressalta-se saber que dentro da fábrica de ração existem cinco sistemas de processamento de dados relacionados à área de custos, onde se pode exemplificá-los desta maneira:

- **R3:** Sistema da empresa Copacol (que trabalha em parceria com a Coagru na área avícola), responsável pelo controle da matéria-prima, fretes, produção de ração, emissão de notas fiscais e controle de estoques;
- **AGROSYS:** Sistema da Coagru, que controla todos os itens do sistema R3, além de fazer uma conferência de todas as informações que estão nesse sistema;

- **HP:** Sistema da Coagru, responsável pelo controle de estoques de materiais de expediente, consumo, segurança e emissão de requisições para pagamento desses materiais, além de ser o sistema contábil de toda a Cooperativa utilizado para fechamento das informações contábeis;
- **SENIOR:** Sistema da Coagru, utilizado pelo setor de RH, que elabora e controla todas as ações da área de Gestão de Pessoas, inclusive as despesas com pessoal da fábrica;
- **SISPROD:** Sistema da Coagru, que controla apenas a produção da fábrica.

A implantação do SISPROD e R3 ocorreu no mês de Setembro de 2011, e do AGROSYS, HP e SENIOR ocorreram no mês de Outubro de 2014 (momento que a fábrica passou a pertencer a Coagru).

O processamento de dados inicia-se na coleta de informações da produção, lançadas no sistema SISPROD, concomitantemente o sistema R3 lê essas informações e controla toda a matéria-prima utilizada e seu estoque. Este sistema também é responsável pela emissão da nota fiscal.

No sistema AGROSYS coleta as mesmas informações que o R3, o correto é que esses dois sistemas andem juntos, portanto diariamente são emitidos relatórios desses dois sistemas com os dados gerados no decorrer do dia para confrontar as informações, já que ocorrem vários erros de leitura. O sistema SENIOR gera informações referentes à despesa com pessoal.

Por fim, as informações de custo, despesa, receita e estoque são transferidas ao final do mês para o sistema HP para fechamento do Balanço e outras informações contábeis.

Os procedimentos de entrada de insumos na fábrica são os seguintes:

- A partir da chegada do caminhão com os produtos, a pesagem na balança e entrada no ambiente da fábrica; é realizado o controle de qualidade com uma amostra do produto, e descarregado o caminhão; após, o mesmo é pesado vazio, através de seu peso é confrontado com a Nota Fiscal, permitindo uma tolerância de 0,3%; caso ultrapasse esse limite a matéria-prima é devolvida, caso contrário estocado na fábrica.
- Na saída da ração já produzida, os sistemas realizam a leitura da produção e um funcionário emite a nota fiscal, logo o caminhão é carregado e pesado, e encaminhado o produto ao seu destino final.

Os responsáveis pela compra da matéria-prima são funcionários da empresa Copacol, já a contratação dos fretes de produtos macro ingredientes é realizado pelo funcionário da Coagru, e o restante dos fretes por outro funcionário da Copacol. Quanto à conciliação das compras é realizada por duas funcionárias da fábrica. Em relação aos estoques, os insumos ensacados são conferidos diariamente e os insumos a granel e a produção de ração estocada são conferidos semanalmente pelos funcionários operacionais da fábrica. O ambiente onde ficam os estoques, de acordo com as informações colhidas, é seguro e evita desvios e perdas naturais.

5 AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

O quadro de avaliação abaixo foi constituído através dos questionários respondidos pelos funcionários da fábrica. Foram impostos 10 quesitos quais dizem respeito a pontos consideráveis do controle interno. Dessa forma, a percepção dos funcionários foi avaliada considerando um ponto máximo (muito suficiente) e um ponto mínimo (muito insuficiente) conforme quadro.

PRINCÍPIOS DO CONTROLE INTERNO NA ÁREA DE CUSTOS A SEREM AVALIADOS PELO GESTOR	1	2	3	4	5
Os custos dos controles internos da empresa estão sendo equivalentes aos benefícios gerados por ele?	1-25%	3-75%	0-0%	0-0%	0-0%
Em relação a atribuição de responsabilidades, as delegações de funções estão claramente definidas e limitadas, de uma forma que todos os funcionários saibam quais as suas responsabilidades?	0-0%	1-25%	2-50%	1-25%	0-0%
A empresa possui roteiros detalhados dos procedimentos, rotinas e métodos realizados no decorrer dos processos internos na área de custos?	0-0%	1-25%	3-75%	0-0%	0-0%
Em relação à limitação do acesso aos ativos, a empresa estabelece certa restrição aos ativos e outros controles?	0-0%	4-100%	0-0%	0-0%	0-0%
O departamento de custos na empresa está estruturado de forma que os indivíduos não realizem funções incompatíveis, para garantir que uma mesma pessoa não exerça atividades que gerem conflitos de interesses?	0-0%	0-0%	3-75%	1-25%	0-0%
A empresa estabelece procedimentos que visam o controle no intuito de comparar os ativos com registros, como, inventário físico, fluxo de caixa, entre outros?	2-50%	2-50%	0-0%	0-0%	0-0%

O sistema de controle interno na área de custos possui mecanismos capazes de confrontar os dados corretamente afim de evitar fraudes ou erros?	0-0%	0-0%	4-100%	0-0%	0-0%
A comunicação das informações gerada na área de custos é devidamente repassadas por todos os setores, auxiliando na tomada de decisão mais precisa e adequada?	0-0%	2-50%	2-50%	0-0%	0-0%
Os relatórios gerados pelo sistema na área de custos atendem todas necessidades para que se possa fazer uma boa análise da situação da empresa?	2-50%	2-50%	0-0%	0-0%	0-0%
Como você avalia o sistema de controle interno implantado?	1-25%	3-75%	0-0%	0-0%	0-0%

Com base nas informações colhidas de 04 (quatro) funcionários responsáveis pelos controles internos e pelo gestor da indústria, pode-se notar quanto à eficiência dos sistemas de controles internos correspondentes a atribuição de responsabilidade ou delegação de funções, não está satisfatória (Suficiente 1-25%, Neutro 2-50%, Insuficiente 1-25%), pois os colaboradores que executam as atividades de compra, conferência da entrega dos insumos, conferência de estoque, apuração da produção e dos custos nos sistemas informatizados são executados por um mesmo grupo de funcionários havendo apenas rodízio nas atividades, não existindo, por tanto, uma clara distinção das funções de cada um.

Também foi constatado que a empresa não possui roteiros detalhados dos procedimentos, rotinas e métodos realizados na área de produção, o que pode resultar em deficiências operacionais decorrentes da não padronização na área de custos (Suficiente 1-25%, Neutro 3-75%). Essa falta de um manual operacional pode ser observada principalmente quando ocorre a contratação de novos funcionários para executar as atividades de controle, destacando que existem alguns fluxogramas com os procedimentos da fábrica, porém incompletos e desatualizados.

Outra constatação foi em relação à segregação de funções, no setor de custos não se tem um padrão estabelecido, por ser um setor pequeno acontece dos funcionários executarem tarefas que segundo os princípios deveriam ser executadas por diferentes funcionários, para que não haja conflitos de interesse (Neutro 3-75%, Insuficiente 1-25%).

Observou-se que, os sistemas de informação da área de custos possuem algumas falhas, na transição do sistema de produção para os sistemas de controle, necessitando a realização de



conferências diariamente, podendo ocorrer facilmente falhas nessas conferências, além de possíveis fraudes (Neutro 4-100%).

Por fim, as informações geradas pela área de custos referente ao resultado da fábrica não são repassados a todos os usuários da área de controles e custos, sendo encaminhada em sua maioria apenas para a Supervisora (Suficiente 2-50%, Neutro 2-50%), com exceção da despesa geral, essa sim, informada e divulgada a todos os funcionários da fábrica de ração.

Para atribuição de eficiência os itens avaliados como “Muito suficiente” ou “Suficiente” possuem algumas falhas, porém com menor impacto, não afetando consideravelmente o controle interno.

6 CONCLUSÕES E SUGESTÕES

Para garantir a sobrevivência de uma empresa nos dias atuais, é necessária a criação de um controle interno eficaz para proteger o patrimônio, sendo ele uma ferramenta fundamental e primordial para a manutenção da empresa no mercado.

Logo, é de extrema importância que as organizações procurem utilizar um sistema de controle interno apropriado, com a finalidade de resguardar seu patrimônio e, conseqüentemente, a empresa estará evitando e prevenindo futuros erros ou fraudes, além de indesejáveis custos, que poderiam ser evitados.

Os controles internos quando bem estruturados e executados trazem segurança e principalmente bons resultados a empresa. Pode-se destacar que através da coleta das informações vários pontos estão de acordo com a literatura estudada, dentre eles podemos citar a limitação de acesso aos ativos; o fato da empresa estabelecer controles que comparam os registros com os ativos, através de inventários que são realizados pelo conselho fiscal; a geração de relatórios pelos sistemas atendem a necessidade da gerencia e diretoria; além de ser bem avaliado no geral pelos usuários e gestores. Porém existem algumas divergências, não observadas pela gerencia que, de certa forma, acarreta em alguns problemas à fábrica.

Para melhorar o controle, sugerem-se para a empresa objeto de estudo:

- Definir funções específicas a todos os funcionários ligados a produção e ao controle da produção, delimitar suas atividades, além de deixar um substituto definido para cada função, caso ocorra de algum colaborador não poder executá-la no momento.
- Atualizar os fluxogramas existentes, além de repassar para todos os funcionários, para tomarem ciência do processo com que são executadas as atividades, através de treinamentos.
- Melhorar os sistemas (R3 e AGROSYS) da área de custos, com a finalidade de evitar falhas e retrabalho por parte dos usuários.
- Informar a todos os usuários do controle as informações da área de custos, tomando ciência dos pontos a serem melhorados, possibilitando até novas ideias e projetos de melhorias vindos dos próprios colaboradores.

No decorrer desse estudo observou-se que o controle interno quando bem utilizado dentro da empresa, traz benefícios diversos a instituição, assim como, quando mal executado pode gerar retrabalho e perda de lucro dentro da empresa, além de dificultar a busca de um melhor posicionamento no mercado atual devido às falhas no controle.

Contudo, pode-se concluir de maneira geral que o sistema de controles internos é suficiente, traz inúmeros benefícios, no entanto há alguns pontos que podem ser melhorados através das sugestões relatadas, para que as ações realizadas dentro da Fábrica de Ração Avícola sejam mais assertivas.

Através da realização desse trabalho, conseguiu-se responder o problema de pesquisa, através dos objetivos específicos, possibilitando a elaboração de propostas de melhorias. Conclui-se que o teor do projeto será repassado a Empresa estudada, permitindo melhorias na Fábrica de Ração Avícola, além de disponibilizar informações aos demais leitores.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. **Auditoria: curso moderno e completo**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

APPOLINÁRIO, F. **Dicionário de metodologia científica: um guia para a produção do conhecimento científico**. São Paulo: Atlas, 2004.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2000.



ATTIE, William. **Auditoria Interna**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BARRETO, Davi; GRAEFF, Fernando. **Auditoria: Teoria e Exercícios Comentados**. 3. ed. São Paulo: Método, 2014.

BIANCHI, Anna; ALVARENGA, Marina; BIANCHI, Roberto. **Manual de orientação: estágio supervisionado**. São Paulo: Pioneira, 1998.

BORDIN, Patricia; SARAIVA, Cristiane J. **O controle interno como ferramenta fundamental para a fidedignidade das informações contábeis**. Revista eletrônica de contabilidade. Edição especial. Santa Maria-RS, p. 200-218, 2005.

CHERMAN, Bernado C. **Contabilidade de custos**. VemConcursos, 2002.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1998.

CHIAVENATO, Idalberto. **Teoria Geral da Administração. Abordagem prescritivas e normativas da administração**. 5º ed. São Paulo: Makron Books, 1997.

GONÇALVES, Carlos Alberto; MEIRELLES, Anthero de Moraes. **Projetos e relatórios de pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2004.

LEONE, George S. Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

LEONE, George S. Guerra. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle**. São Paulo: Editora Atlas, 1981.

LEONE; George S. Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos**. Editora Atlas S.A. 2000 São Paulo, 2ª Edição.

LOPES DE SÁ, A. **Dicionário de Contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 6º Ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MINAYO, M. C. S. (Org.). **Pesquisa Social: Teoria, Método e Criatividade**. Petrópolis: Vozes, 1994.

SANTOS, A. R. D. **Metodologia Científica a construção do conhecimento**. Rio de Janeiro: DP&A editora, 2004.



Anais do II Seminário dos Cursos de Ciências Sociais Aplicadas do Campus de Campo Mourão da Universidade Estadual do Paraná, Campo Mourão - PR, 25-27 de outubro de 2016. v. 1. p. 000-000

SANTOS, J. J. **Contabilidade e análise de custos.** São Paulo: Atlas, 2011.

SANTOS, José Luis dos; SCHIMIDT, Paulo; PINHEIRO, Paulo Roberto; NUNES, Marcelo Santos. **Fundamentos de Contabilidade de Custos.** 22. Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2006.

SILVA, Benedito Albuquerque da. **Custos e Estratégias de Gestão.** Apostilado de pós-graduação, 2008.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: Uma abordagem prática.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.



DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO: UM ESTUDO APLICADO EM UMA EMPRESA DA CONSTRUÇÃO CIVIL DE CAMPO MOURÃO/PR

CAMILA LAZARINI MOURA

Acadêmica do curso de Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Paraná – UNESPAR
lylazarini@hotmail.com

DÉBORA VITORINO DA ROCHA

Acadêmica do curso de Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Paraná – UNESPAR
deborahvitorino10@yahoo.com.br

NIVALDO APARECIDO GREGO

Professor, Especialista em Contabilidade
Universidade Estadual do Paraná – UNESPAR
ngregol@gmail.com

RESUMO - Para fortalecer a competitividade das empresas e estimular o emprego formal, o Governo Federal criou o Plano Brasil Maior através da Lei nº 12.546/11, e uma de suas medidas foi substituir a contribuição previdenciária incidente na folha de pagamento pelo faturamento. O objetivo foi diagnosticar qual das duas opções de contribuição previdenciária proporcionou vantagem financeira para a empresa M. F. Construtora de Campo Mourão no segundo semestre de 2015 e no primeiro semestre de 2016. Foi utilizada uma abordagem metodológica qualitativa, sendo que a coleta de dados se deu por meio de documentos colhidos junto à empresa, os quais foram calculados e comparados entre a sistemática sobre a folha de pagamento e sobre a receita bruta. Em seguida, os resultados e análises indicaram que a medida referente à desoneração da folha de pagamento alcançou seu objetivo reduzindo consideravelmente a carga tributária de uma empresa da construção civil.

Palavras-chave: Contribuição Previdenciária, Plano Brasil Maior, Desoneração da Folha de Pagamento, Construção Civil.

ABSTRACT - To strengthen the companies' competitiveness and stimulate the formal employment, the Federal Government created the Greater Brazil Plan through Law No. 12,546 / 11, and one of its measures was to replace the social security contribution that falls on the payroll by billing. The goal was to diagnose which of the two social security contribution options provided financial advantage for the company M.F. Construtora in Campo Mourao in the second semester of 2015 and the first semester of 2016. A qualitative methodological approach was used, and the data collection was carried out through collected documents from the company, which were compared between the calculation system on the payroll and the gross earnings. Afterwards, the results and analysis indicated that the measure regarding the payroll exoneration achieved its goal reducing considerably the tax burden of a construction company.

Keywords: Social Security Contribution. Greater Brazil Plan. Construction. Payroll Exoneration.

1. INTRODUÇÃO

Com o objetivo de incentivar a competitividade, promover o ganho de produtividade nas empresas e a empregabilidade no País, o Governo Federal criou o Plano Brasil Maior por meio da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, instituindo uma série de medidas para alcançar estes objetivos.



Dentre essas medidas permitiu que alguns setores recolhessem parte das contribuições previdenciárias com base na receita bruta e não sobre a folha de pagamento.

A princípio, a desoneração foi tida por algumas empresas como obrigatória. Contudo, a Lei nº 13.161/15 alterou a Lei nº 12.546/11 quanto à contribuição previdenciária sobre a receita bruta, determinando o acréscimo de alíquotas e tornando a regra da desoneração da folha de pagamento opcional.

Devido a essas recentes modificações este tema vem sendo muito discutido e, conseqüentemente, tem gerado inúmeras dúvidas para as empresas, visto que essas alterações da legislação quanto à forma de calcular o tributo patronal afeta diretamente o custo e a saúde financeira das empresas.

Partindo do exposto, a pesquisa tem como objetivo diagnosticar qual das duas opções de contribuição previdenciária proporcionou vantagem financeira para a empresa M. F. Construtora: Folha de Pagamento ou Faturamento.

Dessa forma, a pesquisa é considerada bibliográfica acerca do tema e quanto à metodologia uma pesquisa diagnóstica, a qual por meio de documentos investigou a posição da M. F. Construtora em relação às mudanças na contribuição patronal ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Construção civil

A construção civil é um setor da economia que agrega um conjunto de atividades. Estão incluídas obras de edificação, infraestrutura, montagem entre outras. (Câmara Brasileira da Indústria da Construção, 2014).

E por apresentar inúmeras e variadas atividades, a construção civil é um ramo da indústria importante para o crescimento da economia brasileira e mundial. Segundo dados do IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, as empresas de construção em 2012 realizaram incorporações, obras e serviços no valor de R\$ 336,6 bilhões, com um crescimento



real de 10,2% em relação ao ano anterior. E este acréscimo está diretamente relacionado à maior oferta de crédito imobiliário, crescimento do emprego e consumo.

2.2 Previdência Social

Previdência Social é um seguro social por meio de contribuições mensais, objetivando ao indivíduo uma renda no momento em que ele não tiver condições de trabalhar. Complementando essa afirmativa o art. 1º da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991 descreve que:

A Previdência Social, mediante contribuição, tem por fim assegurar aos seus beneficiários meios indispensáveis de manutenção, por motivo de incapacidade, desemprego involuntário, idade avançada, tempo de serviço, encargos familiares e prisão ou morte daqueles de quem dependiam economicamente.

Portanto, o modelo da Previdência Social é abastecido na contributividade. Conforme Kertzman (2012) isso quer dizer que, para ter direito a qualquer benefício é necessário enquadrar-se na condição de segurado, devendo colaborar para a manutenção do sistema previdenciário.

2.3 Contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento

A contribuição previdenciária foi instituída na Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 como pagamento por meio do empregado e empregador para a Previdência Social.

Vale salientar que, o art. 22 da lei supracitada, trata em seus incisos sobre a contribuição em relação ao cargo da empresa, no qual cita no inciso I:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

A contribuição previdenciária patronal corresponde a 20% da folha de pagamento acrescidos os valores do Risco Ambiental do Trabalho (RAT) e Terceiros (outras entidades).

O quadro 1 ilustra mais detalhadamente os percentuais para fins de cálculo.

Quadro 1 – Contribuição Previdenciária Patronal.

Previdência Social	20,0%
Seguro Acidente do Trabalho	1,0%, 2,0% ou 3,0%
Terceiros	5,8%

Fonte: Ministério do Trabalho e Previdência Social (2016).

Portanto, a contribuição patronal abrange 20% adicionado o RAT e Terceiros totalizando um percentual entre 26,8% a 28,8% sobre os demonstrativos de pagamento.

2.4 Plano Brasil Maior

O conturbado momento econômico que o país enfrenta, já vem sendo previsto há algum tempo pelo governo. Também não é de hoje que as empresas buscam reduzir custos e despesas para manter-se no mercado.

Deste modo, com o objetivo de incentivar a competitividade da indústria brasileira, promover o ganho de produtividade nas empresas e a empregabilidade no País, o governo federal criou o Plano Brasil Maior (PBM), “com vistas a integrar as ações governamentais de política industrial, tecnológica e de comércio exterior”. (Decreto nº 7.540, de 2 de agosto de 2011).

Anunciado em agosto de 2011, este plano estabeleceu medidas com a finalidade de cumprir basicamente dois objetivos, conforme IOB (2013):

Sustentar o crescimento econômico inclusivo em um contexto econômico adverso; e fazer com que o País saia da crise internacional em melhor posição do que entrou, o que resultaria em uma mudança estrutural da sua inserção na economia mundial.

As medidas adotadas pelo governo foram anunciadas em dois blocos, entre as quais se encontra a desoneração da folha de pagamento, medida essa que pretendeu estimular a contratação de empregados, um dos objetivos de estudo do presente trabalho.

2.5 Desoneração da folha de pagamento e a Lei nº 12.546/2011

Em regra geral, antes do PBM, a única opção de contribuição previdenciária patronal era o cálculo sobre a folha de pagamento. Assim, a incidência da contribuição previdenciária patronal de 20% se dava, exclusivamente, sobre o valor da mão de obra.

Conforme art. 195 da Constituição Federal (BRASIL, 1988):

A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
 - b) a receita ou o faturamento;
- [...]

Todavia, com a implantação da desoneração da folha de pagamento, a contribuição de alguns setores de empresas passou a incidir sobre a receita bruta por meio de um novo tributo, a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB). Silva et. al., explicam que esta aplicaria uma alíquota “ad valorem” sobre a receita bruta mensal, conforme o tipo de atividade, o setor econômico e o produto fabricado.

São diversos os objetivos que o Governo Federal buscava ao desonerar a folha de pagamento:

Em primeiro lugar, ampliar a competitividade da indústria nacional, por meio da redução dos custos laborais, e estimular as exportações, isentando-as da contribuição previdenciária;

Em segundo lugar, estimular ainda mais a formalização do mercado de trabalho, uma vez que a contribuição previdenciária dependerá da receita e não mais da folha de salários;

Por fim, reduz as assimetrias na tributação entre o produto nacional e importado, impondo sobre este último um adicional sobre a alíquota de Cofins-Importação igual à alíquota sobre a receita bruta que a produção nacional pagará para a Previdência Social. (Ministério da Fazenda, 2012).

Entretanto, a política de desoneração da folha de pagamento vem sofrendo reviravoltas desde quando foi iniciada em 14 de dezembro de 2011, com a publicação da Lei nº 12.546 que converteu a Medida Provisória nº 540/11 em norma permanente do legislativo. Vale citar que a desoneração da folha, a priori, era uma medida obrigatória aos setores elencados pelo governo.



A desoneração da folha de pagamento foi inicialmente discutida por meio da Lei nº 12.546/11 e ampliada com a aprovação das Medidas Provisórias 563/2012, 582/2012, 601/2012 e 612/2013, expandindo assim o programa de desoneração da folha de pagamento a 56 setores da economia, com o intuito de ajudar o fluxo de caixa das empresas e tentar manter postos de trabalho.

Contudo, a partir do dia 1º de dezembro de 2015, entraram em vigor as novas regras relativas à desoneração da folha de pagamento. Ocorreu que a Lei nº 13.161 de 31 de Agosto de 2015 alterou a Lei nº 12.546/11 e aumentou as alíquotas cobradas sobre o faturamento das empresas, de 1% e 2% para 2,5% e 4,5%, reduzindo portanto, a desoneração da folha de pagamento. A exceção foi apenas na construção civil, para obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS (CEI), que permaneceria a alíquota de 2% até o encerramento dos projetos.

Ao mesmo tempo, a medida tornou a desoneração da folha de pagamento opcional para as empresas, permitindo que elas optem a cada ano, se vão continuar ou não no regime. Lembrando que a princípio, a desoneração não foi adotada como medida facultativa para as empresas, e sim obrigatória.

Em relação a isso, o Centro de Orientação Fiscal (CENOFISCO) traz:

A opção pela tributação substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/11 será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, e será irretroatável para todo o ano calendário.

Sendo assim, a opção feita para o pagamento em janeiro de cada ano valerá para o ano todo, ou seja, uma vez feita a escolha, a empresa apenas poderá mudar a forma de recolhimento no ano seguinte. Além disso, para as empresas que contribuem simultaneamente por terem atividade mista, deverão optar apenas por uma das duas opções, sobre a receita bruta ou sobre a folha de pagamento.

2.5.1 Base de cálculo sobre a Receita Bruta

Para fins de cálculos da CPRB, alguns fatores devem ser observados.

Primeiramente, segue o conceito de Receita Bruta de acordo com o Portal Tributário:



Considera-se receita bruta o valor percebido na venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia, bem como o ingresso de qualquer outra natureza auferido pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou de sua classificação contábil, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida pela empresa.

Assim, conforme citadas nos Artigos 7º, 8º e 9º da Lei 12.546/11, deverão ser excluídas da base de cálculo da contribuição sobre a receita bruta:

- a) as [vendas canceladas](#);
- b) os [descontos incondicionais concedidos](#);
- c) o valor do [Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI](#) destacado em nota fiscal;
- d) o valor do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - [ICMS](#) devido pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário, desde que destacado em documento fiscal; e
- e) a receita bruta de exportações.

Após essa abordagem geral sobre a desoneração da folha de pagamento e suas características, o próximo enfoque será especificamente no âmbito do objeto da pesquisa, a construção civil.

2.5.2 Desoneração Tributária na Construção Civil

O regime da desoneração da folha de pagamento para este setor foi aplicada entre 1º de abril de 2013 a 31 de dezembro de 2014, em dois grupos, a saber.

Pelo fato de ter sido adotada e gerado bons resultados em vários países, a Câmara Brasileira da Indústria da Construção (CBIC) foi quem solicitou ao Governo Federal a inclusão de alguns segmentos desse setor na desoneração da folha de pagamento. Assim, a MP 601 de 28 de Dezembro de 2012, acrescentou o inciso IV no art. 7º da lei nº 12.546, o qual inclui empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0. Logo, também estendeu-se às empresas dos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0, por meio do inciso VII.

De acordo com Ministério da Fazenda (2014), a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) “é o instrumento de padronização nacional dos códigos de atividade



econômica e dos critérios de enquadramento utilizados pelos diversos órgãos da Administração Tributária do país”.

Não demorou a se perceber que a desoneração da folha de pagamento beneficiaria o setor de forma significativa, devido a sua representatividade (alta demanda) de mão de obra.

Conforme Bezerra (2012), “o setor da construção civil, diante do grande peso que a mão de obra representa em seu processo construtivo, é considerado um segmento intensivo em mão de obra”.

Vale ressaltar que não foram abrangidos todos os serviços de construção e, que não se trata de todo o valor devido calculado sobre a folha de pagamento.

2.5.3 Regras de recolhimento na Construção Civil

Os valores de competência da empresa deverão ser pagos normalmente conforme Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF), todo dia 20 do mês subsequente à prestação de serviços.

De acordo com Estudo Técnico nº 6 da Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Indústrias da Construção e do Mobiliário – CONTRICOM (2014) deverão ser pagos:

O valor da contribuição descontada dos funcionários, o valor destinado a outras entidades e fundos (terceiros) de 5,8% sobre a remuneração, e o valor relativo ao Seguro de Acidente de Trabalho (SAT), que representa em média 3% da remuneração do trabalhador.

É importante salientar que a desoneração em regra geral, substitui apenas a contribuição previdenciária patronal de 20% sobre a folha de salários, não alterando a forma de recolhimento da contribuição para o RAT e a contribuição para outras entidades e Fundos (terceiros).

Conforme Governo Federal (2012), “todas as demais contribuições incidentes sobre a folha de pagamento permanecerão inalteradas, inclusive o FGTS e a contribuição dos próprios empregados para o Regime Geral da Previdência Social”.

Segundo CENOFISCO (2015), “aplicam-se às empresas de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, responsáveis pela matrícula da obra, as seguintes regras para fins de recolhimento”:



- a) para obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS (CEI) até o dia 31/03/2013, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma dos incisos I a III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212/91, ou seja, sobre a folha de pagamento até o seu término;
- b) para obras matriculadas no CEI no período compreendido entre 01/04/2013 e 31/05/2013, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma do item 1 deste trabalho, até o seu término;
- c) para obras matriculadas no CEI no período compreendido entre 01/06/2013 a 31/10/2013, o recolhimento da contribuição previdenciária poderá ocorrer, tanto sobre a receita bruta, como sobre a folha de pagamento; e
- d) para obras matriculadas no CEI depois de 01/11/2013, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma do item 1 deste trabalho, até o seu término.

Em suma, as obras que tiveram seu CEI realizado a partir do dia 1º de Abril de 2013, recolherão o INSS de forma desonerada, ou seja, será calculado a CPRB de 4,5% sobre as receitas obtidas por meio destas, e serão recolhidas por meio de DARF. Já para as obras matriculadas no CEI até o dia 31 de Março de 2013, continuarão recolhendo mediante Guia da Previdência Social (GPS) 20% de INSS Patronal sobre o total da folha de pagamento dos funcionários dessas obras.

3. METODOLOGIA DE PESQUISA

Para melhor compreensão desse trabalho, é necessário conhecer seus métodos de pesquisa. Assim, quanto à abordagem do problema, a tipologia do estudo é considerada de natureza qualitativa tomando por base a intenção de diagnosticar qual das duas opções de contribuição previdenciária proporcionou vantagem financeira para a empresa M. F. Construtora: Folha de Pagamento ou Faturamento.

Para Richardson (1999, p. 80) “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Com vistas a auxiliar na melhor explicitação dos objetivos, o presente trabalho se caracterizou como uma pesquisa diagnóstico, uma vez que visou a avaliação interna do ambiente organizacional.

Nesta perspectiva, Diehl e Tatim (2004) destaca que, esse tipo de pesquisa apresenta um conjunto de técnicas e instrumentos de análise que permitem não só o diagnóstico, como também a racionalização dos sistemas. A vantagem em analisar uma situação organizacional é



que geralmente não implica em custos muito altos, porém há uma certa dificuldade na obtenção dos dados pela questão da desconfiança do empresário, que tem de abrir informações para os pesquisadores.

Referente aos procedimentos utilizados para elaboração dessa pesquisa, a mesma é classificada como bibliográfica, pois segundo Silva (2006) esse estudo dialoga e explicita determinado assunto alicerçado em referências teóricas já publicadas em livros, periódicos, artigos científicos etc.

Em consonância com este pensamento Marconi e Lakatos (2002) ressalta que, a pesquisa bibliográfica não é mera repetição do que já foi publicado sobre determinado assunto, mas sim, uma análise de um tema sob um novo enfoque, permitindo conclusões inovadoras.

Dessa forma, a realização desse estudo contemplou pesquisas bibliográficas e a legislação, onde se encontra grandes referências literárias.

Em relação à coleta de dados foi utilizado o modelo de pesquisa documental. Conforme Beuren (2009), essa pesquisa dá ênfase para materiais que ainda não receberam um tratamento aprofundado e que podem servir como fonte de informação para a pesquisa científica.

Portanto, a pesquisa se confirmou documental, pois por meio de documentos obtidos junto à empresa, foram colhidos dados correspondentes ao faturamento mensal, folha de pagamento mensal, informações quanto ao objeto social da empresa e dados da matrícula CNAE em que a referida empresa se enquadra.

Posteriormente, os dados foram calculados sobre as duas formas de contribuição previdenciária, considerando a remuneração dos funcionários e o faturamento da empresa.

Dessa maneira, na presente investigação, os documentos foram analisados de acordo com o referencial teórico, mantendo relação com os objetivos específicos a fim de responder a questão da pesquisa.

Portanto, os dados coletados foram analisados e tabelados via software excel. Conforme Barros e Lehfeld (1986), esta etapa de análise evidenciou as relações existentes entre os dados conseguidos e o fenômeno estudado conduzindo o pesquisador a dar um significado mais amplo às respostas.



4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Caracterização da Empresa

A empresa objeto do estudo, por ora denominada M. F. Construtora, está inserida no ramo da construção civil e possui matriz na cidade de Campo Mourão/PR. Trata-se de uma organização de pequeno porte, voltada à incorporação imobiliária, optante do regime tributário Lucro Presumido.

A mesma se configura como Sociedade Empresária Limitada e foi constituída em 20 de janeiro de 2011. Sua atividade principal está enquadrada no CNAE 41.20-4-00 (grupo 412 - Construção de edifícios), e tem como atividade secundária a construção de instalações esportivas e recreativas. Sua principal área de atuação são os estados de Goiás e Minas Gerais, porém também presta serviços no Paraná.

Devido ao ramo de atividade, ela contrata mão de obra por CEI (Cadastro Específico do INSS), ou seja, por obra realizada. Sendo assim, seu quadro de funcionários é bastante oscilante. Atualmente, seus funcionários fixos são: 2 (dois) sócios administradores, 1 (um) engenheiro civil e 1 (um) encarregado do setor pessoal, onde os três primeiros são membros da mesma família, caracterizando-se como empresa familiar.

4.2 Contribuição Previdenciária sobre a Folha de Pagamento – 2º semestre 2015

Inicialmente, calculou-se a CPP sobre a folha de pagamento com base nos dados do segundo semestre de 2015. É importante salientar que, em razão da Lei 12.546/11, a empresa objeto desse estudo, estava calculando o INSS patronal sobre a receita bruta. Mas, para fins de comparação e análise a tabela 1 demonstra a incidência desse tributo sobre a remuneração dos empregados e contribuintes.

Tabela 1 - Contribuição Previdenciária sobre a Folha de Pagamento - 2º Semestre de 2015

Mês	Pró-Labore	Salários dos Empregados	Base de Cálculo	Alíquota (%)	Valor CPP
Julho	8.000,00	73.615,80	81.615,80	20	16.323,16
Agosto	8.800,00	84.311,76	93.111,76	20	18.622,35
Setembro	8.800,00	78.113,84	86.913,84	20	17.382,77
Outubro	8.800,00	83.313,02	92.113,02	20	18.422,60
Novembro	8.800,00	58.981,47	67.781,47	20	13.556,29
Dezembro	8.800,00	23.564,38	32.364,38	20	6.472,88
TOTAL	52.000,00	401.900,27	453.900,27		90.780,05

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Como visto na tabela, se não houvesse a desoneração, a empresa teria feito por esse método de apuração e, recolheria no semestre 20% de INSS patronal, totalizando assim R\$ 90.780,05 de tributos.

4.3 Contribuição Previdenciária sobre o Faturamento – 2º semestre 2015

Em relação ao recolhimento da CPP sobre a receita bruta nesse período, os cálculos são demonstrados na tabela 2.

Tabela 2 - Contribuição Previdenciária sobre o Faturamento - 2º semestre de 2015

Mês	Receita Bruta	Alíquota (%)	Valor CPRB
Julho	967.348,22	2	19.346,96
Agosto	240.000,00	2	4.800,00
Setembro	311.042,53	2	6.220,85
Outubro	250.000,00	2	5.000,00
Novembro	308.700,00	2	6.174,00
Dezembro	88.000,00	4,5	3.960,00
TOTAL	2.165.090,75		45.501,81

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Considerando o cálculo sobre a receita bruta, observou-se um considerável ganho financeiro no valor do recolhimento da empresa comparado com a tabela anterior. Vale frisar que, por força da Lei 13.161/15, a aplicação da desoneração sofreu aumento da alíquota de 2% para 4,5% e ao mesmo tempo, passou ser facultativa, ou seja, permitiu que as empresas fizessem a escolha anualmente entre ficar sob a regra antiga (folha de pagamento) ou sob a

nova forma (receita bruta). E ainda a referida lei determinou que, caso a empresa optasse pela desoneração, a CPP de competência do mês de dezembro de 2015 já seria calculada com base na alíquota 4,5%, sendo paga no mês subsequente.

4.4 Contribuição Previdenciária sobre a Folha de Pagamento – 1º semestre 2016

A próxima tabela evidencia a CPP sobre a folha de pagamento no 1º semestre de 2016. Para um melhor entendimento veja os cálculos:

Tabela 3 – Contribuição Previdenciária sobre a Folha de Pagamento - 1º Semestre de 2016

Mês	Pró-Labore	Salários dos Empregados	Base de Cálculo	Alíquota (%)	Valor CPP
Janeiro	8.800,00	14.901,76	23.701,76	20	4.740,35
Fevereiro	8.800,00	33.997,91	42.797,91	20	8.559,58
Março	8.800,00	34.640,00	43.440,00	20	8.688,00
Abril	8.800,00	19.427,47	28.227,47	20	5.645,49
Maior	8.800,00	18.485,15	27.285,15	20	5.457,03
Junho	8.800,00	9.554,00	18.354,00	20	3.670,80
TOTAL	52.800,00	131.006,29	183.806,29		36.761,25

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Os dados acima demonstram que, se a empresa tivesse optado pelo método sobre a folha, ela pagaria R\$ 36.761,25 de CPP.

4.5 Contribuição Previdenciária sobre o Faturamento – 1º semestre 2016

A referida empresa estudada, optou em continuar recolhendo a CPP no ano de 2016 sobre seu faturamento. Sendo assim, a alíquota aumentou em praticamente 125% com a alteração de 2% para 4,5%. Portanto, apurou-se 4,5% sobre a receita bruta do semestre, segue os cálculos:

Tabela 4 - Contribuição Previdenciária sobre o Faturamento - 1º Semestre de 2016

Mês	Receita Bruta	Alíquota (%)	Valor CPRB
Janeiro	0,00	4,5	0,00
Fevereiro	0,00	4,5	0,00
Março	90.000,00	4,5	4.050,00
Abril	51.657,93	4,5	2.324,61
Maior	231.763,01	4,5	10.429,34
Junho	0,00	4,5	0,00
TOTAL	373.420,94		16.803,94

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Com esses resultados, percebe-se que o custo da empresa com a CPP pela desoneração de R\$ 16.803,94 ainda foi menor ao comparado com a tabela anterior, mesmo com o aumento da alíquota.

Observa-se nas tabelas 5 e 6, um comparativo entre os valores que a empresa pagaria se os cálculos fossem sobre a folha de pagamento e os valores que realmente a empresa pagou com os cálculos sobre o faturamento.

Tabela 5 – Comparativo dos valores da CPP e CPRB do 2º semestre de 2015

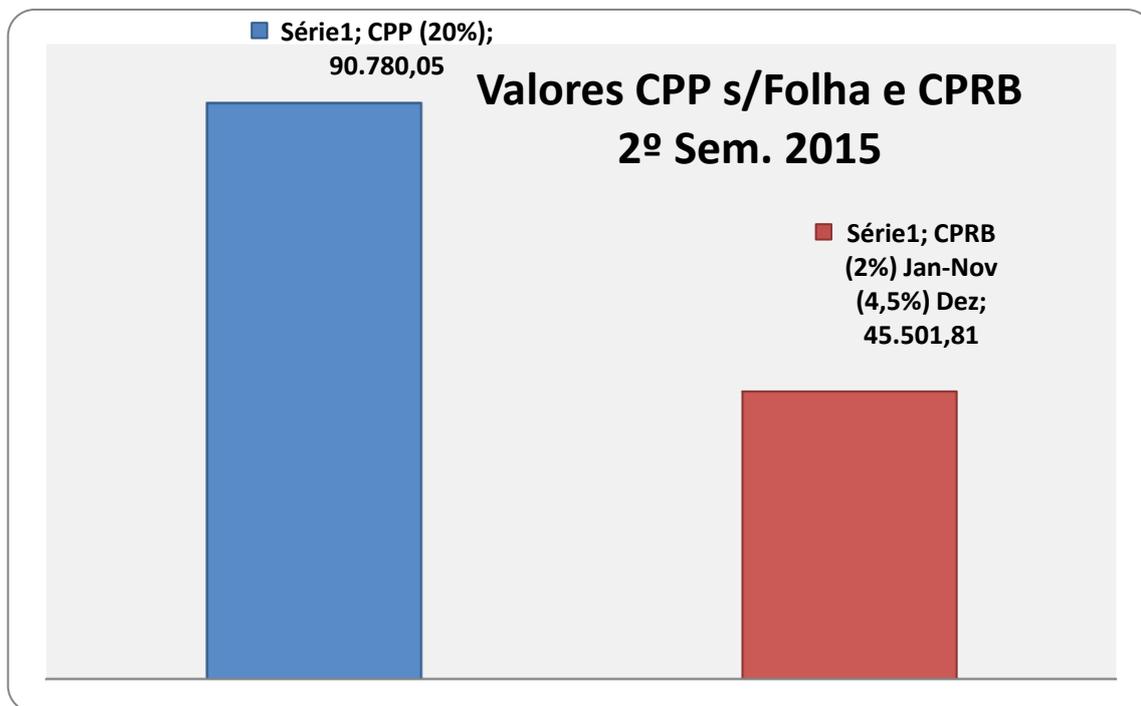
Mês	CPP (20%)	CPRB (2%) Jul - Nov		Impacto Financeiro
		(4,5%) Dez		
Julho	16.323,16	19.346,96		3.023,80
Agosto	18.622,35	4.800,00		-13.822,35
Setembro	17.382,77	6.220,85		-11.161,92
Outubro	18.422,60	5.000,00		-13.422,60
Novembro	13.556,29	6.174,00		-7.382,29
Dezembro	6.472,88	3.960,00		-2.512,88
TOTAL	90.780,05	45.501,81		-45.278,24

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A tabela 5 constata que, apenas no mês de julho não compensou para a M. F. Construtora recolher o valor da CPP pelo faturamento. No entanto, levando em consideração ao todo, pode-se reiterar que a desoneração da folha de pagamento ainda indicou ser um fator positivo em relação à saída de caixa da empresa no pagamento de tributos.

No gráfico 1, pode-se visualizar o impacto financeiro do 2º semestre de 2015.

Gráfico 1 – Impacto Financeiro – 2º Semestre de 2015



Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A ilustração gráfica demonstra os valores totais da Contribuição Previdenciária Patronal tanto sobre a folha de pagamento bem como sobre o faturamento do 2º semestre de 2015. Comprova-se assim, que a empresa obteve um considerável ganho de 49,88% com a desoneração do que se recolhesse sobre a folha de pagamento no período.

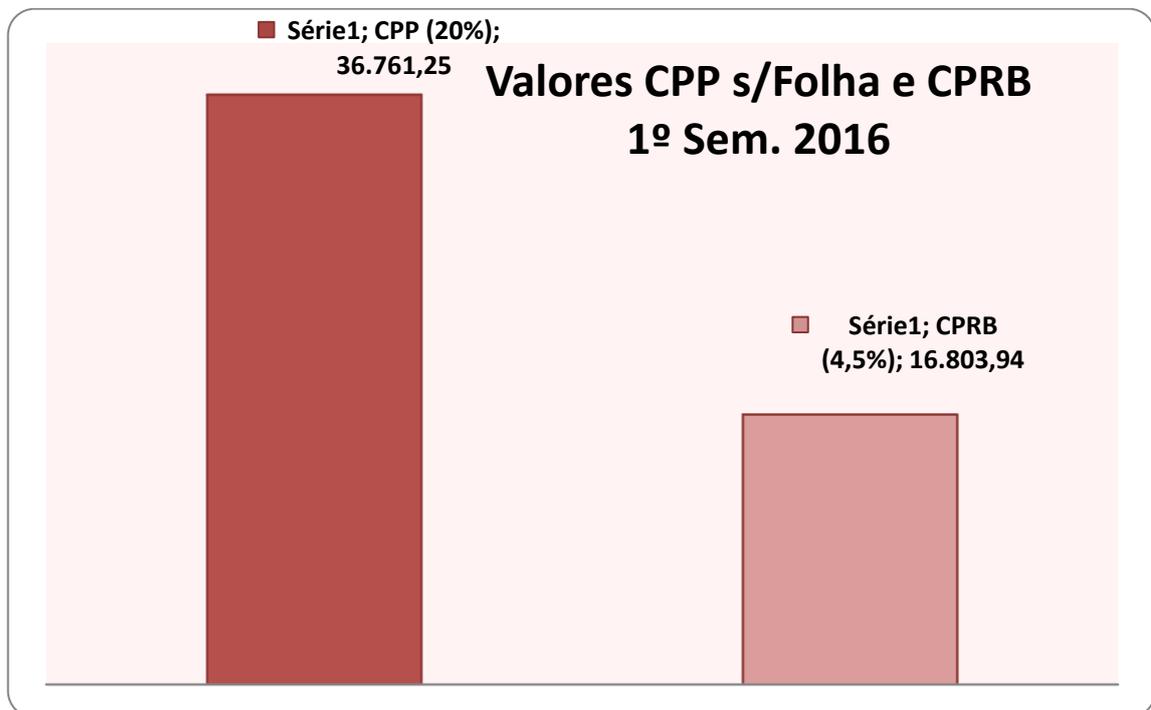
Tabela 6 – Comparativo dos valores da CPP e CPRB do 1º semestre de 2016

Mês	CPP (20%)	CPRB (4,5%)	Impacto Financeiro
Janeiro	4.740,35	0,00	-4.740,35
Fevereiro	8.559,58	0,00	-8.559,58
Março	8.688,00	4.050,00	-4.638,00
Abril	5.645,49	2.324,61	-3.320,88
Maio	5.457,03	10.429,33	4.972,30
Junho	3.670,80	0,00	-3.670,80
TOTAL	36.761,25	16.803,94	-19.957,31

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Com os dados levantados verifica-se que, um dos objetivos do Governo Federal ao criar a medida de desonerar a folha de pagamento foi atingido para essa empresa especificamente. Temos uma redução expressiva de R\$ 19.957,31 da CPP. A diferença que a M. F. Construtora deixou de pagar pode-se observar no gráfico 2 abaixo.

Gráfico 2 – Impacto Financeiro – 1º Semestre de 2016



Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Através da representação gráfica pode-se confirmar que mesmo a lei tendo tornado a desoneração opcional e ainda ter aumentado a alíquota, ainda assim compensou para a empresa optar pela desoneração, pois ela obteve um ganho de R\$ 19.957,31 no semestre, representando um percentual de 54,29% de redução em relação ao total do gasto que ela teria se fizesse os 20% sobre a folha de pagamento.

5. CONCLUSÃO

É de conhecimento geral que, para uma empresa ser competitiva é preciso que seus gestores estejam sempre orientados, para que assim possam encontrar o melhor caminho para



gerenciar e reduzir a carga tributária de suas empresas. Visto que, principalmente a diminuição dos encargos trabalhistas é algo sempre proposto pelos empresários.

Para que isso pudesse ocorrer, o governo desenvolveu o Plano Brasil Maior, que contempla a Lei nº 12.546/2011. Uma das medidas dessa legislação trata-se da desoneração da folha de pagamento a qual, consiste na substituição do cálculo do INSS Patronal sobre a folha salarial, por um percentual sobre a receita bruta. E, para verificar se essa nova regra atingiu seus propósitos, foi realizado um estudo aplicado em uma empresa do segmento da Construção Civil da região de Campo Mourão - PR, desempenhando a apuração pelo método antigo e novo.

Assim, por meio desse estudo constatou-se que, a desoneração da folha de pagamento proporcionou vantagem financeira para a empresa estudada onde, a mesma obteve um ganho de R\$ 45.278,24 representando um percentual de 49,48% de redução em relação ao total da CPP de 20% sobre a folha salarial no segundo semestre de 2015, bem como um ganho de R\$ 19.957,31, representando um percentual redutor de 54,29% referente ao primeiro semestre de 2016.

Conclui-se que, a diminuição dos encargos trabalhistas, ou seja, da contribuição do INSS Patronal é sem dúvida, um alívio em tempos de crise econômica. Haja vista que, o profissional contábil tem papel fundamental nessa questão, para isso, é preciso estar sempre atualizado com as alterações das legislações para que possa fornecer informações corretas e oportunas para os gestores contribuindo de maneira eficaz para o crescimento das empresas.

REFERÊNCIAS

BARROS, Aidil Jesus Paes de; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos da metodologia**. 1. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 1986.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BEZERRA, Sandra. **Inclusão do setor da construção na desoneração da folha de pagamento. Câmara Brasileira da Indústria da Construção - CBIC**. 2012. Disponível em: <<http://www.cbic.org.br/sala-de-imprensa/noticia/inclusao-do-setor-da-construcao-na-desoneracao-da-folha-de-pagamento>>. Acesso em: 12 jun. 2016.



BOLETIM IOB. **Plano Brasil Maior – Desoneração da Folha de Pagamento.** 2013. Disponível em: <http://www.iob.com.br/documentos/cartilhaicms/pdf/plano_brasil_maior.pdf>. Acesso em: 22 mai. 2016.

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

_____. **Decreto nº 7.540, de 02 de agosto de 2011.** Institui o Plano Brasil Maior – PBM e cria o seu Sistema de Gestão. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7540.htm>. Acesso em: 05 jun. 2016.

_____. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 16 jun. 2016.

_____. **Lei nº 8.213 de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8213cons.htm>. Acesso em: 16 jun. 2016.

_____. **Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011.** Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra); dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112546.htm>. Acesso em: 29 mai. 2016.

_____. **Lei nº 13.161, de 31 de agosto de 2015.** Altera as leis nºs 12.546, de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária sobre a receita bruta, 12.780, de 9 de janeiro de 2013, que dispõe sobre medidas tributárias referentes à realização, no Brasil, dos Jogos Olímpicos de 2016 e dos Jogos Paraolímpicos de 2016, 11.977, de 7 de julho de 2009, e 12.035, de 1º de outubro de 2009; e revoga dispositivos da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, quanto à tributação de bebidas frias. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13161.htm>. Acesso em: 29 mai. 2016.

_____. Ministério da Fazenda. **Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE.** Por Subsecretaria de Arrecadação e Atendimento. 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/cadastros/cadastro-nacional-de-pessoas-juridicas-cnpj/classificacao-nacional-de-atividades-economicas-2013-cnae/apresentacao>>. Acesso em: 12 jun. 2016.

_____. Ministério da Fazenda. **Desoneração da Folha de pagamento.** Cartilha Desoneração.pdf. 2012. Disponível em:



Anais do II Seminário dos Cursos de Ciências Sociais Aplicadas do Campus de Campo Mourão da Universidade Estadual do Paraná, Campo Mourão - PR, 25-27 de outubro de 2016. v. 1. p. 000-000

<<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2012/abril/CartilhaDesoneracao.pdf/view>>. Acesso em: 19 jun. 2016.

CÂMARA BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DA CONSTRUÇÃO. **Produtividade da Construção Civil Brasileira**. 2014. Disponível em: <<http://www.cbicdados.com.br/media/anexos/070.pdf>>. Acesso em: 02 jun. 2016.

CENTRO DE ORIENTAÇÃO FISCAL – CENOFISCO. **Desoneração da Folha de Pagamento – Alteração de Alíquotas**. Trabalho e Previdência. Disponível em: <<http://www.cenofisco.com.br/>>. Acesso em: 29 mai. 2016.

CENTRO DE ORIENTAÇÃO FISCAL – CENOFISCO. **Desoneração da Folha de Pagamento – Procedimentos**. Trabalho e Previdência. Disponível em: <<http://www.cenofisco.com.br/>>. Acesso em: 29 mai. 2016.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS TRABALHADORES NAS INDÚSTRIAS DA CONSTRUÇÃO E DO MOBILIÁRIO – CONTRICOM. **A Desoneração Tributária na Construção Civil**. Estudo técnico – Ed. nº 06 – abril de 2014. Disponível em: <http://contricom.org.br/novoportal/images/arquivospdf/Estudo_tecnico_n_06_CONTRICO_M.pdf>. Acesso em: 05 jun. 2016.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Pesquisa Anual da Indústria da Construção**. 2012. Disponível em: <http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/54/paic_2012_v22.pdf>. Acesso em: 02 jun. 2016.

KERTZMAN, Ivan. **A desoneração da folha de pagamento**. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal da Bahia - UFBA. Salvador, p. 163, 2012.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa: Planejamento e execução de pesquisa, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MINISTÉRIO DO TRABALHO E PREVIDÊNCIA SOCIAL. **Tabela de contribuição mensal**. 2016. Disponível em: <<http://www.mtps.gov.br/servicos-do-ministerio/servicos-da-previdencia/mais-procurados/calculo-de-guia-da-previdencia-social-carne/tabela-de-contribuicao-mensal>>. Acesso em: 02 jun. 2016.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **CPRB - Receita Bruta - Desoneração da Folha de Pagamento**. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributario/cprb-receita-bruta.htm>>. Acesso em: 29 mai. 2016.



Anais do II Seminário dos Cursos de Ciências Sociais Aplicadas do Campus de Campo Mourão da Universidade Estadual do Paraná, Campo Mourão - PR, 25-27 de outubro de 2016. v. 1. p. 000-000

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999; p. 80.

SILVA, Alessandro Costa. et. al. **Desoneração da Folha de Pagamento – Estimativa de Renúncia e Metodologia de Cálculo**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/RenunciaFiscal/Desoneracaodafolha.pdf>> Acesso em 05 jun. 2016.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.



ANÁLISE DE BALANÇO DO ESTADO DO PARANÁ

ANA PAULA ANTUNES DE OLIVEIRA

Estudante, em Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Paraná – UNESPAR
aninha.antunes@hotmail.com

TAYNARA RIBEIRO PISSINATO

Estudante, em Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Paraná – UNESPAR
taynara.pissinato@hotmail.com

JORGE LEANDRO DELCONTE FERREIRA

Contador, Doutor em Economia
Universidade Estadual do Paraná – UNESPAR
jorge.delconte@unespar.edu.br

RESUMO - Tendo em vista a recente crise nacional, e que possivelmente afeta as finanças públicas do Paraná, com a falta de recursos para cobrir gastos e investimentos, o trabalho se insere no contexto político e econômico atual, a fim de analisar o balanço orçamentário deste Estado no período de 2010 a 2014, para verificar possíveis aspectos que contribuíram para tal situação. A contabilidade pública visa demonstrar a clareza na apresentação dos gastos públicos, com isso utilizaremos as informações provenientes do Sistema de Coleta de Dados Contábeis de Estados e Municípios – SISTN, disponível no site do Tesouro Nacional, através da aplicação de indicadores como: Quociente de Execução da Receita; Quociente do Equilíbrio Orçamentário; Quociente da Execução da Despesa. Agregado também da análise horizontal e vertical.

Palavras-chave: Contabilidade Pública, Balanço Orçamentário, Indicadores, Análise Horizontal e Vertical.

ABSTRACT - In view of the recent national crisis, and that possibly affects public finances of Paraná, with the lack of resources to cover expenses and investments, the work falls within the current political and economic context, in order to analyze the budget balance in this State during the period from 2010 to 2014, to check possible aspects that have contributed to this situation. The public accounting aims to demonstrate the clarity in the presentation of public expenditure, with this we will use the information from the Accounting data collection system of States and municipalities-SISTN, available on the website of the National Treasury, through the application of indicators such as: revenue Execution quotient; The Budget Balance ratio; Quotient of the implementation of the expenditure. Also added the horizontal and vertical analysis.

Keywords: Public accounting, Budget Balance, Indicators, Horizontal and Vertical Analysis.

1. INTRODUÇÃO

O Estado do Paraná encontra-se em uma crise financeira sem precedentes, conforme Ruschel (2015), complementando que seu resultado pode ser mensurado pelo índice de inflação no Paraná — o maior do Brasil, apresentado em abril, pelo IBGE, onde a média nacional foi de 0,71%, no Paraná a taxa ficou em 1,46%. Tendo em vista tal situação, com a falta de recursos para cobrir gastos e investimentos, onde muito se tem falado da competência



do Poder Executivo Paranaense, o trabalho se insere no contexto político e econômico atual, a fim de analisar as demonstrações contábeis deste Estado para verificar aspectos que contribuíram para tal situação.

O tema proposto surgiu a partir da realidade vivenciada pelos alunos de uma Instituição de Ensino do Estado (UNESPAR), que depende de recursos públicos para seu funcionamento e que em meio essa desestabilidade na administração do governo, diversos campus entraram em um grande período de greve, prejudicando assim os alunos que delas dependiam.

O trabalho proposto, alcançando qualidade e profundidade necessárias, poderá contribuir para o entendimento de como se encontra o cenário do governo do Estado do Paraná, no período em estudo, o que se tornará relevante nos próximos anos. As análises e demonstrações apresentadas irão evidenciar possíveis pontos críticos, que contribuirão na compreensão do desenvolvimento econômico-financeiro do Estado.

A partir da informação que a contabilidade pública visa demonstrar a clareza na apresentação dos gastos públicos, o presente trabalho tem por objetivo analisar o balanço orçamentário publicado no período de 2010 a 2014, a fim de verificar a situação e fatores que contribuíram para a atual posição econômico-financeira do Estado, através de indicadores como: Quociente de Execução da Receita; Quociente do Equilíbrio Orçamentário; Quociente da Execução da Despesa. Agregado também da análise horizontal e vertical, para auxiliar na interpretação dos dados. Tais índices são importantes, pois além de apresentarem o desenvolver da execução dos gastos do Estado do Paraná, contribuirá para projeção de tendências referente à mesma.

O período em questão deve-se ao fato de que houve alteração nas normas contábeis do setor público, relacionado às práticas, elaborações e divulgações das demonstrações contábeis. O Estado do Paraná readequaram-se as modificações no período de 2015, não sendo incluso no período em análise.

Com isso pretende-se responder a seguinte questão: Quais aspectos da evolução das contas públicas do governo do Estado do Paraná, de 2010 a 2014, contribuíram para essa situação? Tal questionamento proporciona à realização da presente pesquisa, na qual, está dividida em cinco partes, sendo a introdução à primeira parte, seguida do referencial teórico,



metodologia utilizada, resultado da pesquisa e análises. Finalizando com a parte cinco, através da conclusão e as referências.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Contabilidade no Setor Público

A contabilidade pública se aplica à administração pública nos três níveis de governo: Federal, Estadual e Municipal e surgiu para contribuir com a transparência na gestão dos recursos públicos, uma vez que se destina a evidenciar a situação orçamentária, financeira e patrimonial da instituição por meio dos balanços públicos.

O principal normativo legal para Contabilidade Pública é a Lei n. 4.320/64. Essa lei estabelece normas gerais que devem ser obedecidas. Aplicam-se na administração pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e elaborando relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro, os princípios gerais de finanças públicas e os princípios de contabilidade. Portanto, ao final de cada exercício social, os órgãos públicos devem demonstrar os resultados obtidos na gestão dos recursos, evidenciados nos balanços orçamentário, financeiro, patrimonial e das variações patrimoniais, a fim de se cumprir o propósito da transparência.

Kohama (2006) caracteriza a contabilidade pública como aquela que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da fazenda pública, além de controlar o patrimônio e suas variações, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Cruz (1989) acrescenta que a mesma é responsável pela formação do resultado que integram o conteúdo para a tomada de contas dos bens e valores públicos.

A Resolução CFC Nº. 1.128/2008, que trata de conceituação, objeto e campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, dispõe que seu objetivo é:

Fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social. (CFC, 2008, p.6).



A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é um importante instrumento de controle e acompanhamento das ações e políticas públicas, materializadas na correta aplicação dos recursos públicos, na condução ética da gestão e na obrigação dos gestores públicos de prestar contas, alinhando as ações dos gestores e a compreensão dos cidadãos, em consonância com as boas práticas da governança pública.

2.2. Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios – MCASP (2009) relata que as demonstrações contábeis assumem papel fundamental, por representarem importantes saídas de informações geradas, promovendo transparência dos resultados orçamentário, financeiro, econômico e patrimonial do setor público.

Visando a padronização da contabilidade pública nacional com a internacional, ocorreram algumas mudanças na área contábil pública. Em 25 de agosto de 2008, pela Portaria nº 184 do Ministério da Fazenda, foram dispostas diretrizes quanto aos procedimentos, práticas, elaborações e divulgações das demonstrações contábeis do setor público. Em 21 de novembro de 2008, o Conselho Federal de Contabilidade emite a Resolução 1.133, que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC T SP 16.6, que dita sobre as Demonstrações Contábeis. Essa norma tornou-se obrigatória para todos os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010 e esclarece que os demonstrativos contábeis das entidades do setor público deveriam ser acrescidos da Demonstração dos Fluxos de Caixa e Demonstração do Resultado Econômico.

Em 15 de dezembro de 2009, a Secretaria Do Tesouro Nacional – STN emitiu a Portaria nº 749, na qual aprovou a alteração dos anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial), nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais) e incluiu os anexos nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico), da lei nº 4.320/64.



Essa nova determinação, pela legislação, teve seus efeitos de forma facultativa a partir de 2010, sendo aplicada no Estado do Paraná em 2015.

2.3. Análise das Demonstrações Contábeis Públicas

A análise de balanço é de grande importância para usuários da contabilidade, pois as demonstrações não se tornam apenas fatos registrados, mas sim, fonte de informação e projeção. Assaf Neto (2006, p. 143) afirma que:

A análise de balanços visa a relatar, a partir das informações contábeis fornecidas pelas empresas, a posição econômico-financeira atual, as causas que determinaram a evolução apresentada e as tendências futuras. Em outras palavras, pela análise de balanços, extraem-se informações sobre a posição passada, presente e futura (projetada) de uma empresa.

A demonstração base para estudo será o Balanço Orçamentário, onde o mesmo demonstra as receitas e despesas presumidas em confronto com as desempenhadas. Conforme MCASP (2009), a estrutura do balanço orçamentário deve demonstrar as receitas e despesas orçamentárias por categoria econômica. Bem como, confrontar o orçamento inicial e suas alterações com o orçamento executado, evidenciar o resultado orçamentário e discriminar as receitas por espécie e as despesas por grupo de natureza.

De acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, o Balanço Orçamentário apresentará as receitas, detalhadas por categoria econômica, origem e espécie (destacando as receitas intra-orçamentárias), especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre atual, a realizada até o bimestre atual e o saldo a realizar. Demonstrará também as despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa (destacando as despesas intra-orçamentárias), discriminando a dotação inicial, os créditos adicionais, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas no bimestre atual e até o bimestre atual, as despesas liquidadas no bimestre atual e até o bimestre atual, e o saldo a liquidar

Tendo como característica da contabilidade, o fornecimento de informações úteis para o processo decisório, se torna interessante o uso de índices para facilitar a análise do balanço orçamentário. Porém, não existe uma padronização no que se refere ao uso de indicadores

contábeis para a análise dos balanços públicos, contrariamente à contabilidade comercial, na qual os indicadores para a análise dos demonstrativos contábeis são de uso comum e relativamente padronizado.

Os indicadores contábeis auxiliam na interpretação dos balanços, permitindo aos usuários, a extração de dados relevantes, facilitando na obtenção de conclusões a cerca da situação econômico-financeira da entidade. Kohama (2000) propõe alguns indicadores aplicados aos balanços orçamentários das entidades públicas, como:

a) Quociente de Execução da Receita: Esse quociente indica o quanto foi realizado de Receita Executada em comparação com a Receita Prevista, e o resultado normal deverá ser 1 ou próximo de 1, ou seja, evidenciando que a Receita Executada esteve próxima da Receita Prevista. Caso seja muito acima ou abaixo de 1, deve-se procurar as causas e possíveis justificativas convincentes;

b) Quociente do Equilíbrio Orçamentário: Esse quociente deve demonstrar quanto a Despesa Fixada é maior do que a Receita Prevista, pois revelará também o quanto foi aberto de Crédito Adicional, e o resultado normal será 1 ou pouco maior do que 1. Caso seja menor do que 1, a tendência é de considerá-lo normal, entretanto, deverá ser uma hipótese, na atualidade, atípica, que precisa ser verificada;

c) Quociente da Execução da Despesa: Esse quociente deve demonstrar quanto da Despesa Fixada foi utilizado em Despesa Executada, e o resultado menor do que 1 será considerado normal. Dificilmente ocorrerá um resultado 1 e jamais poderá ser maior do que 1, porque, nesse caso, executar-se-á despesa sem autorização;

d) Quociente do Resultado Orçamentário: Esse quociente deve demonstrar quanto da Receita Executada serve de cobertura para a Despesa Executada.

Como complemento na análise do balanço orçamentário, é interessante o uso da análise horizontal e vertical, pois são mecanismos importantes para interpretação das demonstrações contábeis.

Na Análise Vertical de Balanço, tem-se como objetivo a identificação do percentual de cada verba ou de cada grupo de verbas, em relação ao valor global do demonstrativo, ou, ainda, de cada verba em relação ao total do seu respectivo grupo.



Na Análise Horizontal de Balanço, também é conhecida como análise de tendência ou análise de evolução, se compara em forma de percentual, o valor de determinada verba ou de determinado grupo de verbas em relação a um ano anterior, tomado como base. Sua técnica consiste em dividir todos os elementos do ativo pelo valor do total desse mesmo ativo e todos os valores do passivo pelo total desse passivo no ano base.

A combinação entre a avaliação por índices e a análise horizontal e vertical são fundamentais na análise de balanço, sendo completamente aplicáveis ao setor público.

4. METODOLOGIA

Esta pesquisa caracteriza-se como qualitativa na abordagem do problema, pois se pretende verificar a validade e oportunidade das análises dos quocientes econômico-financeiros ao longo do tempo. De acordo com Richardson (1999, p. 90), esse tipo de pesquisa objetiva descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

Tendo como objetivo, analisar e demonstrar a evolução da situação econômico-financeira do Estado do Paraná em um determinado período, a pesquisa caracteriza-se, portanto, como descritiva, pois será realizada a interpretação dos dados de um único Estado, não envolvendo uma população, dados estatísticos ou comparações. Cervo e Bervian (2002, p.66), informam que a pesquisa descritiva registra, analisa e correlaciona, fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los. Procura descobrir, com a precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e características.

Para proceder com as análises, faremos uso de pesquisa documental e estudo de caso, pois analisaremos documentos publicados pelo Estado do Paraná. Segundo Lakatos e Marconi (2001), a pesquisa documental é a coleta de dados em fontes primárias, como documentos escritos ou não, pertencentes a arquivos públicos; arquivos particulares de instituições e domicílios, e fontes estatísticas. E no que se refere ao estudo de caso, Yin (2001, p.28) considera como uma estratégia de pesquisa que possui uma vantagem específica quando: “faz-se uma questão tipo ‘como’ ou ‘por que’ sobre um conjunto contemporâneo de acontecimentos sobre o qual o pesquisador tem pouco ou nenhum controle”.



Para realizar a análise, utilizamos as informações provenientes do Sistema de Coleta de Dados Contábeis de Estados e Municípios – SISTN, disponível no site do Tesouro Nacional, através da aplicação dos quocientes sobre o balanço orçamentário, agregado aos percentuais apurados pelas análises horizontais e verticais.

5. ANÁLISE DOS DADOS

A partir dos valores constantes dos balanços orçamentários de 2010 a 2014, atualizados pelo IPCA, foi realizado o cálculo de diversos indicadores. Abaixo são apresentados cada um desses indicadores, com sua fórmula de cálculo destacada e os valores obtidos para cada um dos anos pesquisados.

Execução da Receita

O primeiro indicador avaliado é o índice de Execução da Receita. A Tabela 1 evidencia os valores apurados para as receitas correntes e a Tabela 2 demonstra os índices obtidos para receitas de capital.

Tabela 1 - Execução da Receita - ERCorr

	2010	2011	2012	2013	2014
<u>Receita Corrente Executada</u>					
Receita Corrente Prevista	0,9223	0,9657	0,9238	0,9689	1,1119

Tendo como objetivo deste índice verificar a variação entre receita prevista e executada, é possível verificar que em termos de receita corrente, nos períodos de 2010 a 2013 a receita executada ficou ligeiramente abaixo do previsto. Já no último ano investigado, 2014, houve excesso de arrecadação. Porém em todos os períodos o índice calculado está próximo a 1, considerando, portanto, uma situação normal.

Tabela 2 - Execução da Receita - ERCap.

	2010	2011	2012	2013	2014
<u>Receita de Capital Executada</u>					
Receita de Capital Prevista	0,8136	0,4216	0,2248	0,3426	0,6898

No que se refere à receita de capital, de 2011 a 2014, as receitas previstas foram consideravelmente maiores do que as executadas, o que gera a necessidade de possíveis justificativas a respeito de tal situação. É considerada comum a previsão de receitas de capital ser maior que a sua execução, haja vista que muitas vezes a receita de capital depende de fatores que não estão sob total domínio do ente público, como a assunção de financiamentos ou o recebimento de transferências de capital provenientes do governo central. Contudo, no período estudado, a relação entre as receitas de capital executada e prevista é muito discrepante, em especial nos anos de 2011, 2012 e 2013. Mais à frente, quando da discussão da análise horizontal da realização de receitas, será novamente discutido esse assunto.

Equilíbrio Orçamentário

A avaliação do equilíbrio orçamentário consiste em contrapor despesa e receita, tanto na previsão corrente quanto na de capital. Tal indicador permite evidenciar eventuais fragilidades no processo de elaboração orçamentária.

A tabela 3 mostra a previsão orçamentária, confrontando despesas fixadas e receitas previstas, para a categoria econômica Receita Corrente.

Tabela 3 - Equilíbrio Orçamentário - EqO Corrente

	2010	2011	2012	2013	2014
<u>Despesa Corrente Fixada</u>					
Receita Corrente Prevista	0,8998	0,9324	0,9303	0,9205	0,9378

Nos períodos de 2010 a 2014, houve um equilíbrio entre Despesa Fixada Corrente e Receita Prevista Corrente. Na elaboração do orçamento, foi previsto superávit em todos os anos, ou seja, a previsão de receitas sempre foi superior à fixação de despesas. Na Contabilidade Pública, dada à necessidade de equilíbrio orçamentário, tal fato é considerado regular e reforçado pela regra de ouro da execução orçamentária (a qual estabelece restrições para que receitas de capital financiem despesas correntes).

Tabela 4 - Equilíbrio Orçamentário - EqO Capital

	2010	2011	2012	2013	2014
<u>Despesa de Capital Fixada</u>					
Receita de Capital Prevista	4,1282	3,0035	2,3598	1,7368	2,0689



Diferentemente das Receitas e Despesas Correntes, verifica-se nos resultados que os valores previstos de despesa de capital superaram as de receita de capital. Dessa forma, é possível deduzir que, já na elaboração do orçamento, o governo do estado previa a necessidade de financiar gastos de capital com receitas correntes, o que de fato se observou como se verá mais à frente.

Execução da Despesa

Os índices de execução de despesa confrontam a despesa executada contra a despesa fixada e permitem verificar se houve gasto maior do que o previsto. As Tabelas 5 e 6 apresentam os índices de execução de despesa corrente e de capital, respectivamente.

Tabela 5 - Execução da Despesa - ED Corrente

<u>Despesa Corrente Executada</u>	2010	2011	2012	2013	2014
<u>Despesa Corrente Fixada</u>	0,9437	0,9639	0,9455	0,9402	1,1256

Na análise da execução da despesa corrente, observa-se que apenas em 2014 a despesa corrente executada superou a despesa fixada. Ressalta-se que tal situação pode ensejar irregularidades, dado que pode ter havido execução de despesa em montante superior ao devidamente autorizado.

Tabela 6 - Execução da Despesa - ED Capital

<u>Despesa de Capital Executada</u>	2010	2011	2012	2013	2014
<u>Despesa de Capital Fixada</u>	0,7442	0,6201	0,6543	0,5531	0,6545

Em relação à execução das despesas de capital, os períodos analisados apresentaram resultados abaixo de 1. Apesar de serem considerados normais, os mesmos apresentam valores bem abaixo do fixado, sendo no ano de 2013 a maior discrepância do período (nesse ano, a despesa de capital executada foi pouco mais da metade do previsto, o que pode sinalizar deficiências do planejamento). Essa economia orçamentária no exercício pode ser derivada de um serviço público não realizado. Devido a isso é relevante buscar as causas da economia percebida.

Resultado Orçamentário

Tabela 7 - Resultado Orçamentário - RE Corrente

<u>Receita Corrente Executada</u>	2010	2011	2012	2013	2014
<u>Despesa Corrente Executada</u>	1,0862	1,0746	1,0503	1,1195	0,9456

O resultado em questão objetiva a verificação do quanto de receita executada foi destinado para cobrir as despesas executadas, sendo que do período em análise apenas em 2014 ocorreu um déficit dos resultados orçamentários correntes. O resultado de 2014 pode ser preocupante e inclusive há que se verificar se não houve quebra da regra de ouro (ou seja, se houve utilização de receitas de capital decorrentes de financiamentos para custear despesas correntes).

Tabela 8 - Resultado Orçamentário - RE Capital

<u>Receita de Capital Executada</u>	2010	2011	2012	2013	2014
<u>Despesa de Capital Executada</u>	0,2648	0,2263	0,1456	0,3566	0,5086

Em se tratando de resultado orçamentário de capital, nos períodos de 2010 a 2014, as despesas superaram as receitas, gerando um déficit orçamentário, sendo necessária a utilização de receitas correntes para cobrir as despesas de capital. Merece destaque o ano de 2012, em que menos de 15% das despesas de capital foram financiadas por receitas de capital. Nesse sentido, cabem questionamentos: o orçamento elaborado superestimou receitas ou subestimou despesas? Quais as razões pelas quais o resultado orçamentário de capital apresenta valores tão baixos?

Análise Vertical e Horizontal

Após a apuração dos índices orçamentários, foi realizada a análise horizontal e vertical dos valores constantes do Balanço Orçamentário. A análise vertical permitiu evidenciar a importância de cada agrupamento de contas, em relação ao valor total de receitas ou de despesas para o ano em questão. Já a análise horizontal permitiu compreender a evolução de cada agrupamento de contas ao longo dos anos avaliados.

As tabelas 9 e 10 apresentam os valores expressos para o primeiro ano de análise e a partir daí exibe apenas os índices horizontal e vertical calculados, compostos pelos subcontas de maior representatividade. A combinação dos valores obtidos nas análises horizontal e vertical permitiu evidenciar alguns problemas na execução orçamentária do estado do Paraná, entre 2010 e 2014.

Tabela 9 - Análise Vertical

	2010	2010	2011	2012	2013	2014
RECEITA		AV	AV	AV	AV	AV
RECEITAS CORRENTES	27.427.014.088,71	97,3%	98,6%	96,5%	97,2%	86,6%
Receita Tributária	17.759.418.618,13	63,0%	64,2%	64,0%	62,9%	55,7%
Transferências Correntes	7.043.446.378,33	25,0%	24,9%	23,0%	20,6%	18,0%
RECEITAS DE CAPITAL	774.059.149,32	2,7%	1,4%	1,2%	2,8%	3,5%
TOTAL GERAL	28.201.073.238,03	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
DESPEAS		AV	AV	AV	AV	AV
DESPEAS CORRENTES	25.249.653.253,54	89,5%	91,7%	91,9%	86,8%	91,6%
Pessoal e Encargos Sociais	13.791.812.506,14	48,9%	51,5%	50,8%	39,7%	50,5%
Outras Desp. Correntes	10.570.312.759,01	37,5%	37,6%	38,7%	45,0%	39,3%
DESPEAS DE CAPITAL	2.923.056.401,55	10,4%	6,3%	8,1%	8,0%	6,8%
Investimentos	1.715.729.181,86	6,1%	3,0%	4,6%	5,3%	3,7%
TOTAL GERAL	28.201.073.238,03	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Tabela 10 - Análise Horizontal

	2010	2010	2011	2012	2013	2014
RECEITA	Valor Base AH	AH	AH	AH	AH	AH
RECEITAS CORRENTES	27.427.014.088,71	100%	107,6%	113,0%	127,5%	133,1%
Receita Tributária	17.759.418.618,13	100%	108,2%	115,7%	127,5%	132,1%
Transferências Correntes	7.043.446.378,33	100%	105,8%	104,7%	105,3%	107,8%
RECEITAS DE CAPITAL	774.059.149,32	100%	54,8%	49,0%	132,3%	189,4%
TOTAL GERAL	28.201.073.238,03	100%	106,2%	113,9%	127,6%	149,4%
DESPEAS			AH	AH	AH	AH
DESPEAS CORRENTES	25.249.653.253,54	100%	108,8%	116,8%	123,7%	152,9%
Pessoal e Encargos Sociais	13.791.812.506,14	100%	111,8%	118,2%	103,6%	154,4%
Outras Desp. Correntes	10.570.312.759,01	100%	106,3%	117,6%	153,3%	156,8%
DESPEAS DE CAPITAL	2.923.056.401,55	100%	64,2%	89,2%	98,2%	98,6%
Investimentos	1.715.729.181,86	100%	52,8%	85,6%	111,0%	90,1%
TOTAL GERAL	28.201.073.238,03	100%	106,2%	113,9%	127,6%	149,4%



Verifica-se que a conta de maior representatividade das receitas refere-se às Receitas Tributárias, concentrando um volume maior em todo o período de análise, tendo uma evolução de cerca de 30% em 2014, deixando em evidência o ganho na receita. As Transferências Correntes também são representativas, seguindo a análise horizontal podemos identificar uma diferenciação mínima nos valores com a receita, entretanto, apresentam ano a ano uma diminuição de sua representatividade no montante de receitas (haja vista a redução do valor calculado na análise vertical ao longo dos anos).

De modo geral, nas receitas correntes podemos identificar o maior percentual concentrado nas receitas de contribuições (previdência social, saúde e assistência social, tarifas de telecomunicações), um salto grande registrado do ano de 2012 para 2013. Observa-se também um menor percentual nas receitas industriais (ação direta do Estado em atividades comerciais, industriais ou agropecuárias), com oscilações no decorrer dos anos, o que aponta entre elas uma diferença significativa para um setor importante no desenvolvimento econômico.

Em média as outras receitas acompanham uma diferenciação recuável entres si, se destacam as comentadas acima.

No que diz respeito às despesas, os gastos com Pessoal e Encargos Sociais representam cerca de 50% do total das despesas em quase todos os períodos, exceto no ano de 2013, onde a conta de Outras Despesas Correntes tomou preponderância, finalizando em 2014 com representatividade maior na análise horizontal.

Na subconta Investimento, apesar de estar apresentando um crescimento no decorrer dos anos, em destaque no ano de 2013, sua proporcionalidade não acompanhou tal evolução, tendo em vista uma conta de grande importância para o desenvolvimento e muito observada, seu comportamento foi oposto do que tenderia ser normal.

6. CONCLUSÕES

Diante da situação expressa acima, na qual o Estado do Paraná não transparecia enfrentar uma crise financeira, gerou-se questionamentos relacionados ao período que o iniciou as dificuldades, o que possibilitou possíveis esclarecimentos a respeito do assunto. Em



face ao problema, o estudo utilizou-se de quocientes, análise horizontal e vertical, tendo como base o Balanço Orçamentário, para a apuração dos resultados em atenção ao objetivo formulado.

A partir das análises realizadas através dos quocientes, verifica-se que o ano de 2014 foi o período que demonstrou maior fragilidade, com as receitas previstas de capitais consideravelmente maiores do que as executadas. Na análise do Equilíbrio Orçamentário de Capital, apresentou um descompasso, onde houve a previsão da necessidade do governo do estado de financiar gastos de capital com receitas correntes. As despesas correntes executadas também superaram as despesas fixadas nesse período. E se tratando de Resultado Orçamentário, a situação é alarmante, com a ocorrência de um déficit no resultado, sendo interessante verificar a quantia de receita executada destinada para cobrir as despesas executadas.

Em continuidade, com as análises horizontais e verticais, o período de 2014 apresentou as maiores variações com uma evolução representativa nas Receitas Tributárias. Quanto às Receitas de Capital, também foi o ano onde houve um salto de quase 90% de expansão na conta em questão. Relacionado às despesas, os gastos com Pessoal e Encargos Sociais representam cerca de 50% tendo também um crescimento relevante.

Considerando a seguinte problematização: Quais aspectos da evolução das contas públicas do governo do Estado do Paraná, de 2010 a 2014, contribuíram para essa situação? Verifica-se que no que tange a elaboração do orçamento, há uma deficiência de planejamento, onde se encontra canal vermelho na maior parte dos índices analisados. Houve a necessidade de se financiar gastos de capital com receitas correntes, possíveis execuções de despesas em montante superior ao devidamente autorizados, como também a ocorrência de economia orçamentária nos exercícios, podendo ter acarretado a não realização de serviços públicos.

Este trabalho está em desenvolvimento. Os resultados aqui apresentados são preliminares. Os próximos passos serão: realizar a análise horizontal e vertical em um nível maior de detalhamento de contas, de forma a compreender especificidades da evolução da execução orçamentária no período. Além disso, análise aprofundada da execução de despesas com pessoal, tendo em vista a variação significativa observada no período de 2014.



REFERÊNCIAS

AGUIAR, João Luis. **Análise de Balanços como Instrumento de Gestão Empresarial.**

Disponível em: <<http://www.aguiarperito.com.br/artigos/conclucurso.pdf>>. Acesso em: Maio de 2016.

ANASTÁCIO, Adolfo Caliston. **Análise das Demonstrações Contábeis e sua Importância na Verificação da Situação Econômico-Financeira das Empresas.** Disponível em:

<<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/124618/Contabeis295565.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: Maio de 2016.

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e Análise de Balanços: um enfoque econômico-financeiro.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade – teoria e prática.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.** Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: Maio de 2016.

CESAR, Roberto. **Índice de Endividamento.** Disponível em:

<<https://professorrobertocesar.files.wordpress.com/2010/08/7-indice-de-endividamento.pdf>>. Acesso em: Agosto de 2016.

CFC. Resolução 1.128/2008. **Contabilidade aplicada ao setor público.** Disponível em:

<http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: Junho de 2016.

CRC, Rio de Janeiro. **Contábeis Aplicadas ao Setor Público.** Disponível em:

<<http://webserver.crcrj.org.br/APOSTILAS/A1000P0422.pdf>>. Acesso em: Julho de 2016.

CRUZ, Flavio da; NETO, Orion Augusto Paltt. **Análise de Balanços Públicos: Considerações e Técnicas para o Balanço Patrimonial.** Disponível em:

<<http://revista.crcsc.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/CRCSC/article/view/992/928>>. Acesso em: Maio de 2016.

FERNANDES, Pedro Onofre. **Análise de Balanços no Setor Público.** Disponível em:

<<http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/74/68>> . Acesso em: Maio de 2016.

GESTÃO PÚBLICA EM FOCO. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** Disponível em:

<http://www.gestaopublicaemfoco.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=67&Itemid=75>. Acesso em: Maio de 2016.



GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GLAUBER, FRANCISCO. **Noções de Contabilidade Pública**. Disponível em: <https://www.grancursospresencial.com.br/downloads/editora/adendos/contPub_700.pdf>. Acesso em: Maio de 2016.

IBGE. **Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA**. Disponível em: <http://www.idealsoftwares.com.br/indices/ipca_ibge.html>. Acesso em: Agosto de 2016.

KOHAMA, Heilio. **Balancos Públicos: Teoria e Prática**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

KOHAMA, Heilio. **Balancos Públicos: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (Siaf e Siafem)**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NOGUEIRA, Adriana Oliveira; JÚNIOR, Manuel Salgueiro Rodrigues. **Análise e Interpretação das Demonstrações Contábeis no Setor Público**. Disponível em: <http://congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/293.pdf> Acesso em: Maio de 2016.

QUEIROZ, Igor de Assis Sanderson de; RODRIGUES, Adriano. **O Efeito das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) sobre a Aplicabilidade dos Índices de Kohama para Análise de Balancos Patrimoniais da União**. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/1480/1328>>. Acesso: em Julho de 2016.

QUINTANA, Alexandre Costa; QUARESMA, Jozi C. C; MACHADO, Daiane P; UMPIERRE, Marcia B. **Balancos Públicos: Uma Análise Do Desempenho Dos Estados Da Região Sul Do Brasil No Período De 2004 A 2006**. XI Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Bento Gonçalves-RS–12 a 14 de setembro de 2007. Disponível em: <<http://goo.gl/Bzlh0u>>. Acesso em: Maio de 2016.

QUINTANA, Alexandre Costa; ROZA, Mariana Costa da; DAMEDA, André das Neves. **Análise da Relação entre os Indicadores de Gestão e os Indicadores Contábeis das Universidades Federais do Rio Grande do Sul**. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos112011/67.pdf>>. Acesso em: Maio de 2016.

RAMOS João Florêncio Vieira; TEIXEIRA Paulo Henrique. **Manual de Rotinas Financeiras Empresariais; Índices de Liquidez (Ou Solvência) - Portal De Auditoria**. Disponível em: <https://www.portaldeauditoria.com.br/tematica/rotinas-empresariais_solvencia.htm>. Acesso em: Agosto de 2016.

RUSCHEL, René. **Perguntas e respostas para entender a crise no Paraná**. Disponível em: <<http://www.cartacapital.com.br/politica/crise-no-parana-8749.html>>. Acesso em: Agosto de 2016.



SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL – STN. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios – MCASP**. 2ª edição, Volume V – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://portal.cnm.org.br/sites/5700/5770/23122009_alteracoes_balancos.pdf>. Acesso em: Maio de 2016.

SEVERINO, Antonio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 23ªed. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, Alexandre Alcantara da. **Estrutura, Análise e Interpretações das Demonstrações Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2007.

SILVA, José Dionísio Gomes da. **Análises de Balanços Públicos: Quociente do Resultado Orçamentário do Governo Federal. 2000 – 2009**. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/pdf/1970/197032751002.pdf>>. Acesso em: Maio de 2016.

SILVA, Maurício Corrêa da; TAVARES, Adilson de Lima; ARAUJO, Aneide Oliveira;

TESOURO NACIONAL. **Sistema de Coleta de Dados Contábeis de Estados e Municípios – SISTN**. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/sistn.asp>. Acesso em: Agosto de 2016.

TREVISAN, Ronie; LÖBLER, Mauri Leodir; VISENTINI, Monize Sâmara; COELHO, Mary Cristine; GRABNER, Selia. **Desenvolvimento de um Modelo de Indicadores Contábeis para a Avaliação da Gestão Financeira em Prefeituras Municipais**. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg_2008/2008_ENAPG302.pdf>. Acesso em: Julho de 2016.

ZANLUCA, Jonatam de Souza. **Cálculo e Análise dos Índices de Liquidez**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/indices-de-liquidez.htm>>. Acesso em: Agosto de 2016.



ANÁLISE HISTÓRICA DOS RESULTADOS DO EXAME DE SUFICIÊNCIA DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE NAS EDIÇÕES DE 2000 À 2004 E DE 2011 À 2015.

SELMA CRISTINA PAULINE

Graduanda em Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Paraná – UNESPAR
selmapaulinee@gmail.com

JULIANA BARBOSA LINDNER

Graduanda em Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Paraná – UNESPAR
juliana-lindner@hotmail.com

TIAGO MARTINS DA SILVA

Mestre em Desenvolvimento Regional e Agronegócio
Universidade Estadual do Paraná – UNESPAR
tms.tiago.martins@hotmail.com

RESUMO - Este estudo tem como objetivo analisar o histórico dos resultados do exame de suficiência do Conselho Federal de Contabilidade com base nos índices de aprovação, reprovação e ausências, construindo um ranqueamento dos resultados, nas edições realizadas entre os anos de 2000 à 2004 e de 2011 à 2015. Os dados utilizados foram obtidos diretamente do site do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) onde o mesmo disponibiliza os resultados após cada exame realizado, e a análise se deu através da utilização da estatística descritiva, principalmente as medidas de tendência central para analisar a evolução das provas do exame de suficiência das grandes regiões brasileiras. Comparando a primeira com a última edição analisada (2000-1 e 2015-2) houve um decréscimo significativo nos índices de aprovação passando de 83,96% para 10,39%. Este decréscimo fica mais evidente no segundo período analisado (2011-2015) nas regiões, porém, o comportamento mais acentuado é da região Norte.

Palavras-chave: Contabilidade, Exame de Suficiência, Conselho Federal de Contabilidade, Contabilidade Brasileira.

ABSTRACT – This present study aims to analyze the history results of the Sufficiency Exam of *Conselho Federal de Contabilidade (CFC)* based on approval ratings, failure and absences, building a ranking of results, in the editions performed between the years 2000 to 2004 and 2011 to 2015. The data used were obtained directly from the website of the *Conselho Federal de Contabilidade (CFC)* the results are provided after each examination, and the analysis was made with descriptive statistics, especially the measures of central tendency to analyze the development of tests for the examination of sufficiency of the Brazilian regions. Comparing the first with the last analyzed edition (2000-1 and 2015-2). There was a significant decrease in approval ratings going from 83.96 % to 10.39%. This decrease is more evident in the second reporting period (2011-2015) in the regions, however, the steepest behavior is the North.

Keywords: Accounting, Sufficiency Exam, Federal Accounting Council, Brazilian Accounting.

1. INTRODUÇÃO

No atual cenário, é possível perceber que profissionais que atuam na área, tanto professores e alunos, estão tendo que se adaptar com as mudanças que vem ocorrendo nos



últimos anos na área contábil. Uma das mudanças que ocorreram na área contábil foi a exigência do Exame de Suficiência como requisito para o registro profissional. Diante deste novo cenário, os professores estão tendo que mudar suas temáticas de aulas, buscando se reenquadrar para que possam passar todo conhecimento necessário para que seus alunos tenham um ensino de qualidade e possam atingir o mínimo requerido para o exercício da profissão.

Desta forma, o Exame de Suficiência Contábil também é considerado um meio de se alavancar a qualidade no ensino, que mensura através de um teste se os alunos estão aptos diante do conteúdo mínimo requerido para a exercício da profissão contábil. Devido à exigência, os alunos são estimulados a se preparar melhor tecnicamente, e os professores, por sua vez, também buscam cada vez mais conhecimentos para que possam passar para seus discentes.

Devido a necessidade de uniformizar e padronizar a linguagem contábil é que foi criado as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), e diante desta nova exigência o Brasil tem de adaptar suas normas ao contexto internacional, trazendo uma enorme mudança na área contábil, onde profissionais precisam de uma constante atualização no assunto, e os professores precisam se atualizar para que possam levar o conhecimento para a sala de aula.

Com tantas exigências, o profissional contábil, acaba tendo que se adaptar rapidamente a novos cenários. E é com essa preocupação que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), buscou um meio de garantir que os profissionais saiam capacitados para a sociedade, e uma delas é o exame de suficiência, que foi instituído como exigência para o registro profissional contábil.

Giotto (2007) ressalta a necessidade do contabilista e demais profissionais da área contábil estarem preparados para as mudanças que estão por vir, bem como os envolvidos no âmbito de formação acadêmica.

O estudo em questão, gira em torno da seguinte pergunta de pesquisa: Quais são os índices de aprovação, reprovação, ausência e presença no exame de suficiência, apurados por região e por estados, nas edições compreendidas de 2000 à 2004 e 2011 à 2015?

Portanto, tem-se como objetivo geral analisar os índices de aprovação, reprovação, ausência e presença no exame suficiência, apurados por região e por estados, nas edições



compreendidas de 2000 à 2004, e 2011 à 2015. E como objetivos específicos o levantamento de dados diretamente do site do Conselho Federal de Contabilidade, a compilação dos dados por regiões e seus respectivos estados brasileiros, e também a realização da análise dos índices das edições propostas.

A escolha do tema se justifica no intuito de esclarecer quais são os índices de aprovação, reprovação, ausência e presença nos exames de suficiência dos períodos analisados, de forma que se possa ter o conhecimento das possíveis variações nos índices das grandes regiões brasileiras e seus respectivos estados.

O Exame de Suficiência do CFC é uma ferramenta essencial para que o profissional contábil atue como um contador, é de carácter obrigatório passar pelo exame, que tem como objetivo comprovar o conhecimento mínimo requerido para exercer sua profissão. O estudo em questão é relevante para que possa verificar quais são os índices de aprovações, reprovação, ausência e presença nos períodos analisados das grandes regiões brasileiras e seus respectivos estados, de forma a entender se as regiões obtiveram variações nos índices, ou seja, se houve um acréscimo ou decréscimo na média. Também servirá como fonte para futuros trabalhos a serem desenvolvidos na área, contribuindo para aqueles que ainda chegarão ao estudo da contabilidade.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O Conselho Federal de Contabilidade (CFC)

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) foi criado e regido por legislação específica, através do Decreto-Lei nº 9.295/46, de 27 de maio de 1946 e tem como função precípua a fiscalização do exercício profissional, além de estabelecer normas e princípios a serem seguidos por todos os profissionais da contabilidade.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) é uma Autarquia Especial Corporativa dotada de personalidade jurídica de direito público. Criado e regido por legislação específica, o Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, o CFC possui estrutura, organização e funcionamento regulamentados pela Resolução CFC nº 1.370, de 8 de dezembro de 2011, que aprova o Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade. O CFC é formado por



um representante de cada estado e mais o Distrito Federal, no total de 27 conselheiros efetivos e igual número de suplentes. (CFC, 2016).

Somente um ano após a instituição do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), é que foram instalados os primeiros Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC). De acordo com o artigo 10 do Decreto Lei 9.295/46, as atribuições dos CRC's são de expedir e registrar a carteira profissional, e examinar reclamações e representações que estão escritas sobre os serviços de registro. E escriturar as infrações a respeito do exercício da profissão contábil. Como também, fiscalizar o exercício da profissão, impedindo e punindo às devidas infrações, publicando os relatórios anuais de seus trabalhos, e também a relação dos profissionais registrados. Elaboração da proposta de seu regimento interno, que será encaminhada para o Conselho Federal de Contabilidade para aprovação.

A maior responsabilidade dos Conselhos de Contabilidade, é em relação ao registro profissional, o qual possibilita o exercício da profissão contábil. Conforme o Decreto-lei nº 9.295, em seu artigo 12:

Os profissionais a que se refere este Decreto-Lei somente poderão praticar a profissão após validar conclusão do curso de Bacharelado em Ciências Contábeis, pela aprovação Ministério da Educação, através do Exame de Suficiência e em seguida o registro no Conselho Regional de Contabilidade a que estiverem sujeitos.

Após a aprovação no Exame de Suficiência, o qual possui duas edições ao ano, sendo exigido um acerto mínimo de cinquenta por cento das questões, será disponibilizado ao candidato a Certidão de Aprovação pelo Conselho Regional de Contabilidade. A partir da data da publicação do resultado oficial do exame, o candidato terá o prazo de dois anos para solicitar o seu registro profissional contábil.

A contabilidade encontra-se em evolução, sendo assim, o objetivo almejado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) juntamente com os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC's) é de realizar uma profunda reflexão sobre os fundamentos e normas, buscando a harmonização das normas contábeis:

O Conselho Federal de Contabilidade, com o apoio dos Conselhos Regionais de Contabilidade, tem se posicionado como protagonista ativo das ações que levaram ao processo atual, com a finalidade precípua de contribuir para que



as demonstrações contábeis, cada vez mais, possam ser fonte de orientação para a tomada de decisões econômicas. (CFC, 2009).

O CFC também tem como função a fiscalização do exercício profissional que busca de maneira contínua a regularidade dos profissionais atuantes, bem como verificando a qualidade dos serviços prestados, além de estabelecer normas e princípios a serem seguidos por todos os profissionais da contabilidade.

2.2 O exame nacional de suficiência contábil

O Exame de Suficiência é uma prova de qualificação destinada a avaliar os conhecimentos técnicos dos Contabilistas que pretendam exercer a profissão. Conforme a Resolução do CFC nº 1.301 de 17 de Setembro de 2010 em seu artigo 1º: “O exame de Suficiência é a prova de equalização designada a comprovar a obtenção de conhecimentos médios, consoante os conteúdos programáticos apresentados no curso de Bacharelado em Ciências Contábeis e no curso de Técnico em Contabilidade”.

Koliver (1999, p. 19) destaca seu pensamento sobre o intuito do exame de suficiência contábil, sendo possível avaliar se os alunos que concluíram o curso obtiveram conhecimentos mínimos necessários para enfrentar o mercado de trabalho, desta forma, “se a formação havida foi suficiente ou não, em termos mínimos, diante da natureza do curso e das diretrizes estabelecidas pelas autoridades competentes”.

Chaves da Cruz; Oliveira Sobrinho (2011) ressalta que a função da avaliação é fornecer uma certificação em relação a terceiros. Geralmente, o diploma garante que o profissional recebeu uma formação. Já a certificação garante que o profissional está habilitado a começar uma profissão e que seu nível de domínio é precisamente atingido em cada área da contabilidade.

O Exame de Suficiência Contábil foi criado através da Resolução do CFC nº 853/99, desta forma, passou a ser de caráter obrigatório entre os anos de 2000 a 2004. O exame foi suspenso na época por ordem judicial requerida pelo Ministério Público, o qual alegava que tal exigência não possuía respaldo legal. Apesar de todos os benefícios que o exame trouxe, os profissionais da área contábil argumentavam que era inconstitucional, já que: “a instituição do



exame do CFC não se deu mediante lei específica, mas apenas por meio de resoluções do próprio conselho e outros atos normativos, entendeu-se que a sua obrigatoriedade era, desta forma, inconstitucional”. (BUGARIM; RODRIGUES; PINHO; MACHADO, 2014, p. 126)

A obrigatoriedade do Exame de Suficiência Contábil foi embasada pela lei 12.249/10 e também foi regida uma nova Resolução do CFC nº 1.301/10, retomando assim, as avaliações em 2011, como: “uma necessidade decorrente do interesse da Classe em resguardar a qualidade dos serviços prestados aos seus usuários, e o atendimento de um nível adequado de conhecimento necessário ao desempenho das atribuições deferidos aos contabilistas” (DAMBROS, 2015, p. 8).

IBRACON (2003), destaca a necessidade de avaliar a capacidade profissional contábil, para que profissionais atuem de acordo com as exigências do mercado, trazendo uma tranquilidade e confiança maior a quem necessita da prestação de serviços de tais profissionais:

O Exame de Suficiência do CFC, damos mais um salto em direção à qualificação da área da Contabilidade, já que o registro comprova que o contador está realmente apto ao exercício na área. A avaliação é boa tanto para os profissionais, que demonstram seus conhecimentos, quanto para os empregadores, que poderão contar com especialistas certificadamente conhecedores dos princípios da atividade. Sem contar as vantagens para a categoria, que se fortalece pela valorização de seus integrantes.

A profissão contábil, diante de tantos desafios e alterações em nível nacionais e internacionais, será cada vez mais importante para todo e qualquer tipo de empresa. Sendo assim, fica disposto:

“às Instituições de Ensino Superior, especificamente aquelas que mantêm em seu portfólio de cursos a oferta do Curso de Ciências Contábeis, um esforço ainda mais acentuado, dinâmico e atualizado neste afim, haja vista a responsabilidade inerente à formação dos profissionais contábeis”. (CRUZ; OLIVEIRA SOBRINHO, 2011, p. 05).

Conforme Bugarim (2010), apud Cruz; Oliveira Sobrinho (2011, p. 05) o Exame de Suficiência:

É primordial para os profissionais da Contabilidade, porque vai garantir a excelência na qualidade técnica dos serviços contábeis, adaptável com o



atual momento socioeconômico brasileiro e mundial, principalmente neste momento em que estamos buscando a adequação das Normas Brasileiras de Contabilidade aos Padrões Internacionais.

O conselho busca uniformizar a contabilidade de modo, a fazer uma padronização de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), sendo assim, pode trazer benefícios também para a valorização de cada profissional contábil de nosso país.

2.3 A importância do exame de suficiência contábil

O Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) é uma importante conquista para os profissionais contábeis. É por meio deste exame que os bacharéis de ciências contábeis podem obter o registro profissional no CRC.

Com o exame do CFC é que o mercado de trabalho poderá receber profissionais com competências e habilidades mínimas para o desempenho da função, sendo que o profissional da contabilidade é o principal fornecedor de informações dentro de uma organização, ou seja, auxiliando os administradores das empresas a atingirem seus objetivos com eficácia, porém, para tal objetivo o “Contador precisa estar habilitado legalmente e tecnicamente, ter em sua formação profissional as competências e habilidades necessárias a atender a necessidade do usuário de forma efetiva, seja ele interno ou externo” (KOUNROUZAN; MILOCA; FERRAZ; PONCIANO, 2010, p. 02).

Para que os futuros profissionais da área contábil tenham seu sucesso garantido, é necessário que tenham uma base acadêmica sólida, para que assim, as oportunidades de crescimento pessoal e empresarial sejam ampliadas significativamente. Sendo assim, de acordo com o CRCBH (2010) o Exame de Suficiência é uma: “etapa imprescindível no registro de novos profissionais certifica que aqueles contabilistas que estão adentrando o mercado de trabalho estejam aptos a atender às necessidades e anseios do empresariado”.

Com a exigência do exame, tanto alunos quanto professores deverão se readaptar a nova realidade. De forma, que os professores devem preparar os conteúdos programáticos de suas aulas para atender a necessidade de seus discentes, e os alunos devem se preparar melhor tecnicamente. Sendo assim, “o resultado vem quando o trabalho se dá em conjunto. Os estudantes realmente devem cobrar melhorias no ensino, porém as instituições também devem



ter a responsabilidade de exigir a dedicação dos alunos”. (CRCPR, 2011).

A instituição do exame pode ter trazido benefícios para a sociedade, onde os alunos e professores buscam estar mais comprometidos com a formação de um profissional realmente qualificado. Desta forma:

Hoje tem-se a certeza de que a preocupação do Conselho Federal não foi e não é exclusivamente técnica mas, acima de tudo, foi e é social. Pode observar-se, que nos últimos anos, a evolução do ensino, à saída de alunos das instituições de ensino superior como novos profissionais possuidores de uma visão global que os cerca, com amplos conhecimentos gerais, decididos, competentes a tomar decisões rápidas e inteligentes. Assim, as Instituições de Ensino Superior passaram a ter uma precaução à mais para o ensino das disciplinas relativas à Contabilidade. (CFC, 2007)

Professores devem buscar mais conhecimentos e atualizar seus conteúdos de aula, e para os alunos é necessário se dediquem cada vez mais os estudos. Sendo assim, o exame foi uma das formas que o CFC encontrou para alavancar qualidade de ensino nas instituições.

2.4 Pesquisa realizada sobre os exames de suficiência do CFC

Segundo uma pesquisa realizada por Bugarim; Pinho; Rodrigues e Machado (2013, p. 128), fica destacado as principais variações nos índices de aprovações no exame de suficiência do CFC, das cinco regiões brasileiras:

Observa-se que a região Norte foi a que apresentou maior variação nos níveis de aprovação no exame de suficiência (range = 0,7388), obtendo nível mínimo de aprovação na edição de 2012-2 (10,15%) e máximo na edição de 2000-1 (84,03%). Em termos gerais, as regiões Sul e Nordeste apresentaram maiores médias de aprovação, com 57,84% e 56,87%, respectivamente, seguidas das regiões Sudeste (53,97%), Centro-Oeste (46,25%) e Norte (44,15%). O maior nível de aprovação em todas as edições foi alcançado também pela região Nordeste que, na edição de 2000-1, obteve 88,11% de aprovação no exame.

Na pesquisa realizada ficam evidentes que nas primeiras edições haviam um maior nível de aprovações, e que os exames têm uma certa tendência a diminuição nos níveis de aprovação ao longo do tempo. “A primeira edição do exame, de 2000-1, foi a que apresentou maior nível de aprovação, tanto em termos gerais, quanto por regiões. Em complemento, a



última edição do exame, realizada no período de 2012-2, foi a que apresentou nível de aprovação mais baixo”. (BUGARIM; PINHO; RODRIGUES E MACHADO (2013, p. 129).

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Diante da pesquisa proposta, foi necessário definir a metodologia a ser desenvolvida para responder à pergunta de pesquisa. A pesquisa é um procedimento racional e sistemático, que: “é requerida quando não se dispõe de informação satisfatória para responder ao problema, ou então quando a informação que está acessível se encontra em tal estado de desordem que não possa ser devidamente relacionada ao problema”. (GIL, 2008, p. 17).

Richardson (1989, p. 29) define método de pesquisa como: “(...) a escolha de procedimentos metódicos para a descrição e explicação de fenômenos”.

A definição do método de pesquisa é a escolha do caminho a seguir para resolver o problema de pesquisa proposto. Desta forma, se sabe como proceder, onde buscar informações, definindo todo o procedimento do começo do projeto até a forma de apuração dos resultados obtidos com o estudo em questão.

A pesquisa é classificada como descritiva, ou seja, tem como objetivo descrever características de determinada população ou estabelecer uma relação entre variáveis. Que de acordo com Andrade (2002) apud Beuren (2003, p.81) citam:

A pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles. Assim, os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não são manipulados pelo pesquisador.

Quanto à abordagem, esta pesquisa é prevista como quantitativa, devido a utilização de quantificações em todos os passos da pesquisa. Segundo Richardson (1999, p. 70), a pesquisa quantitativa:

Caracteriza-se pelo uso de quantificação tanto nas particularidades de coleta das informações, quanto no tratamento delas por meio de métodos estatísticos, a começar das mais primárias como percentual, médio, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.



Toda pesquisa implica o levantamento de dados de variadas fontes, uma das estratégias de pesquisa será documental. Onde os dados relacionados aos exames de suficiência realizados em tais períodos serão buscados diretamente no site do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), no qual o mesmo disponibiliza o resultado final de cada exame realizado e também o caderno estatístico de todos os estados. Sendo assim, para a análise do problema de pesquisa, será necessário o agrupamento dos dados dos estados encontrados nas regiões brasileiras. Além disso, será feito o embasamento da pesquisa em livros e artigos sobre o tema. Os documentos coletados, serão as principais fontes de dados para a análise e verificação de possíveis variações nos índices de aprovações nas regiões brasileiras.

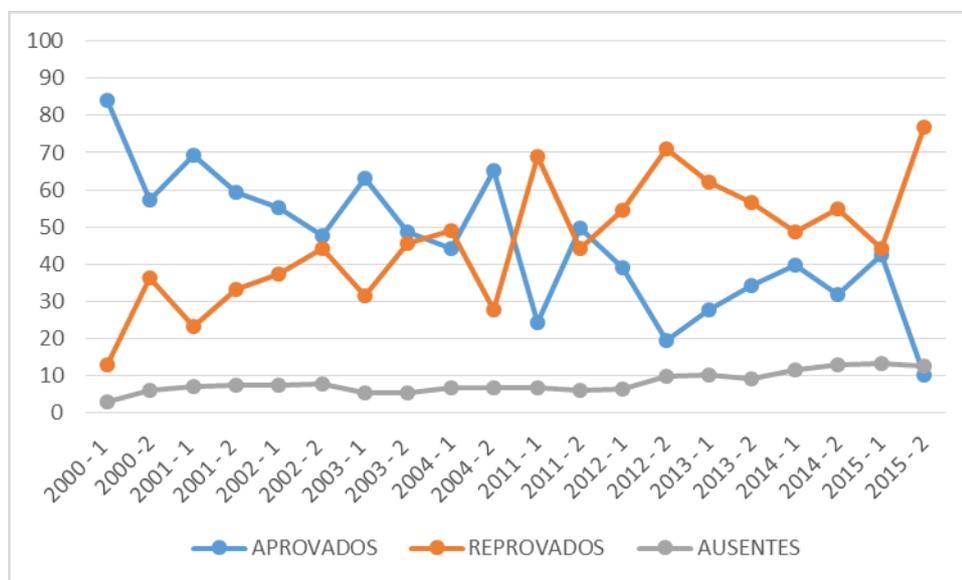
A análise dos dados será desenvolvida com base nas informações dos resultados dos exames de suficiência dos anos estudados, para que se possa conhecer o perfil de cada região do Brasil, aplicando métodos estatísticos, e definindo assim, quais foram as regiões que poderão ter sofrido alguma variação nos índices de aprovação entre os períodos de 2000 à 2004 e de 2011 à 2015.

Os resultados serão apresentados a partir de gráficos, quadros e tabelas, demonstrando se houve variação nos índices de aprovação nas regiões analisadas.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

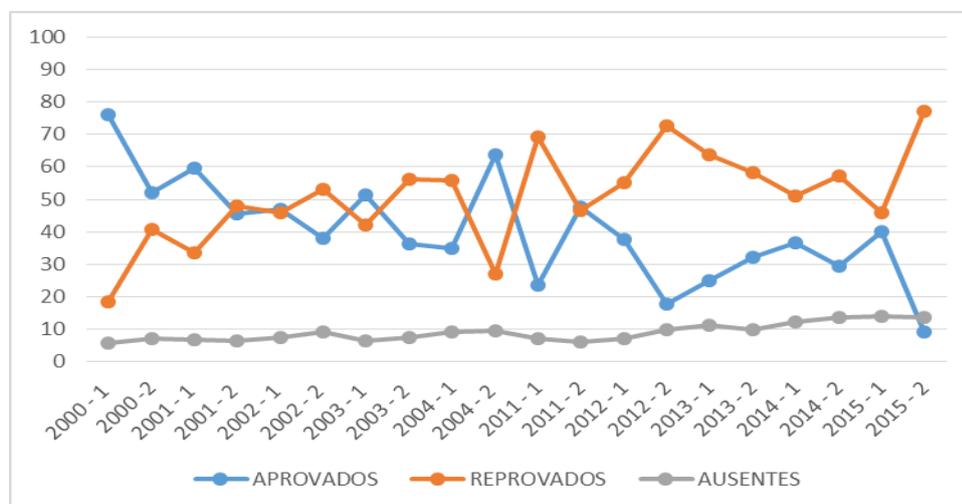
Para a análise histórica dos resultados do Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade nas edições de 2000 à 2004 e de 2011 à 2015 das grandes regiões brasileiras (macrorregiões), foram agrupados os resultados individuais das regiões em um único conjunto de dados. A partir dessas informações agrupadas, realizou-se a análise descritiva dos dados, apresentada a seguir.

Gráfico 1 – Evolução dos Resultados no Exame de Suficiência – Brasil (Fonte: CFC)



O índice geral de aprovação em nível brasileiro, podemos observar que o primeiro período de provas (2001-2004) o índice de aprovação prevalece sobre o de reprovação. Porém, se analisarmos o segundo período de provas (2011-2015), é possível perceber que o índice de reprovados se sobressai, principalmente na última edição analisada (2015-2) que obteve 76,90% de índice de reprovação.

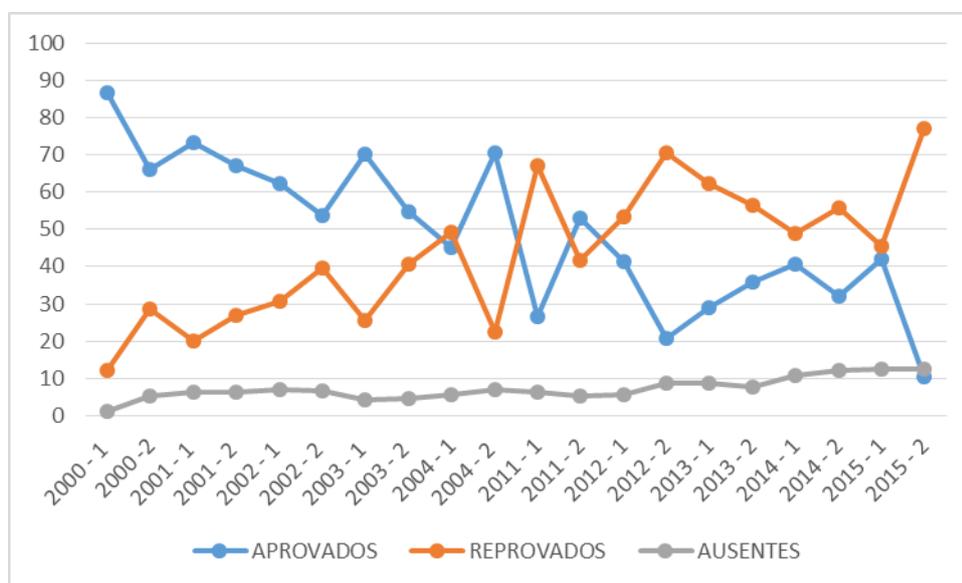
Gráfico 2 – Evolução dos resultados no exame de suficiência – Região Centro Oeste (Fonte: CFC)



A região Centro-Oeste, composta por 3 estados e mais o Distrito Federal, a primeira edição da avaliação realizada em 2000, obteve um índice de aprovação de 75,95%, ou seja, o maior índice comparada com as demais edições realizadas. Observa-se também que segundo período de avaliações (2011-2015) também houve uma grande deterioração no índice de aprovação, onde somente na edição de 2011-2 é que o índice de aprovação teve o percentual maior que o índice de reprovação, porém, por pouquíssima margem.

Em relação ao índice de ausência, nota-se que não se teve relevante variação na média, ficando sempre próximo aos 10%, com o menor índice registrado na primeira edição realizada 2000-1 de 5,81%, e o maior índice 14,07% na edição 2015-1. Um fator relevante é que o estado do Mato Grosso (MT) não houve a realização das avaliações nas edições realizadas 2003-2, 2004-1 e 2004-2, portanto, foram desconsideradas para a realização do cálculo das médias da referida região.

Gráfico 3 - Evolução dos resultados no exame de suficiência – Região Nordeste (Fonte: CFC)

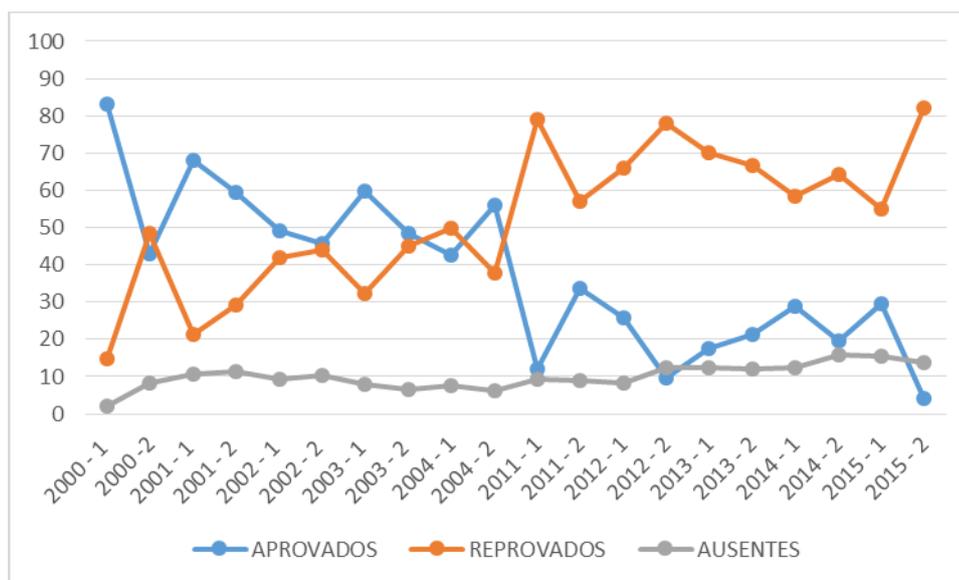


A região nordeste é composta por nove estados, e é possível observar que a primeira edição do exame (2000-1) é que obteve o maior nível de aprovação com 86,57%, já o menor índice de aprovação foi registrado na última edição analisada (2015-2) com 10,44%. A média geral dos aprovados na região nordeste é de 49,05%.

Analisando o primeiro período de 2000-2004 é possível observar que somente em uma edição (2004-1) é que o índice de reprovados superou o de aprovados. Já na segunda edição é possível observar que somente em uma edição (2011-2) é que o índice de aprovação superou o de reprovação. O destaque fica para a última edição analisada (2015-2) com o maior índice de reprovação de 77,04%. A média de reprovados no Nordeste ficou em 43,73%.

Em relação aos percentuais de desistência na realização do exame, representado pela variável ausentes, a média foi de 7,22%. Observa-se o maior índice de ausência na edição realizada 2015-2 de 12,53%, e a menor média registrada na edição 2000-1 de 1,30%.

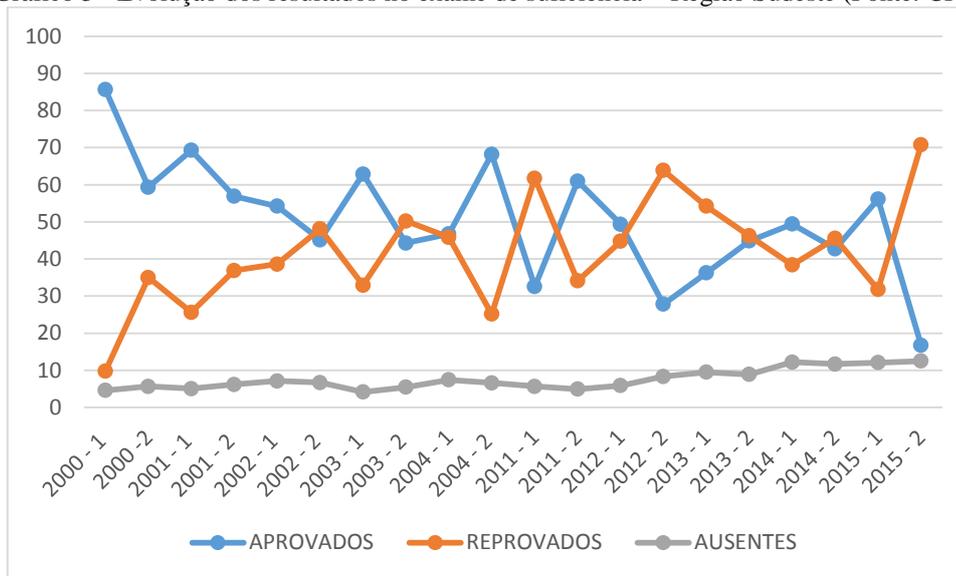
Gráfico 4 - Evolução dos resultados no exame de suficiência – Região Norte (Fonte: CFC)



A região Norte, composta por 7 estados, apresenta índices de aproveitamento bastantes distintos quando comparados os dois períodos da avaliação. Durante o primeiro período da avaliação (2000-2004), nota-se que na maior parte das edições (8 de 10) o índice de aprovados supera o de reprovados. O destaque positivo fica para a primeira edição, onde mais de 70% dos inscritos obtiveram sucesso ao realizar a avaliação. O mesmo aproveitamento não ocorre durante o segundo período da avaliação (2011-2015), onde em todas as edições o índice de reprovados supera o índice de aprovados com considerável diferença. O destaque negativo desse segundo período das avaliações fica com a última edição analisada onde menos de 5% obtiveram êxito.

Entre os estados da região norte o Acre é quem apresenta o menor número de inscritos, não apresentando nenhum escrito nas 3 primeiras edições da avaliação.

Gráfico 5 - Evolução dos resultados no exame de suficiência – Região Sudeste (Fonte: CFC)

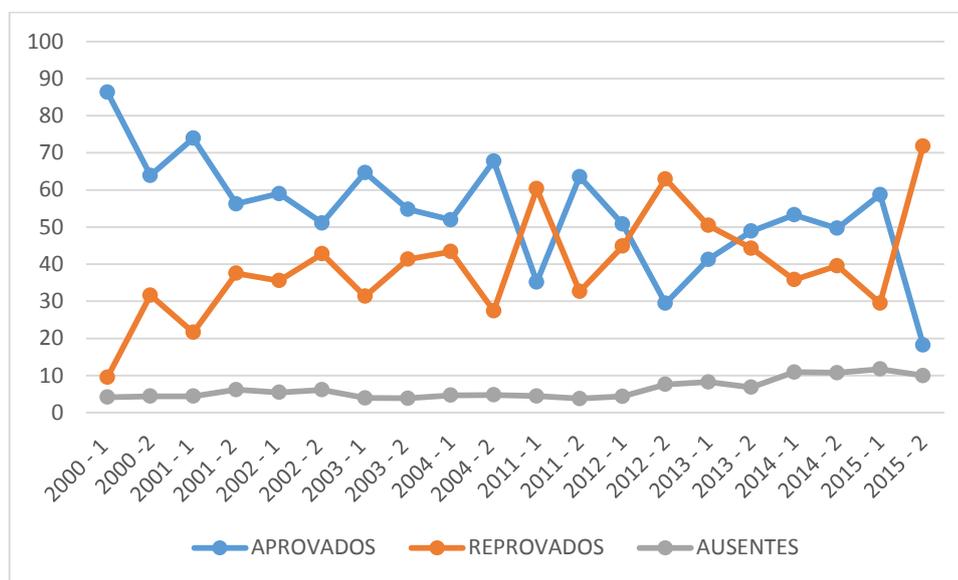


A região Sudeste está composta por três estados, e obteve o seu maior índice de aprovação na primeira prova realizada (2001-1), que chegou 85,66%. No primeiro período (2000-2004) observa-se que somente nas edições 2002-2, 2003-2, é que o índice de reprovação superou o índice de aprovação.

Já no segundo período analisado (2011-2015) é possível perceber uma grande variação no índice de aprovação e reprovação, onde de 10 edições realizadas, 6 edições o índice de reprovação foi maior do que o de aprovação. A última edição analisada (2015-2) ganha destaque pelo menor nível de aprovação de 16,70%.

Com relação aos ausentes, também fica em torno de 10%, sendo o maior nível de ausência na edição realizada 2015-2 de 12,51%. E o menor índice de ausência foi registrado na edição 2003-1 de 4,17%.

Gráfico 6 - Evolução dos resultados no exame de suficiência – Região Sul (Fonte: CFC)



A região sul é composta por três estados, e obteve o seu maior índice de aprovação na primeira edição realizada (2001-1) de 86,35%. Analisando o primeiro período de realização das provas (2001-2004) observa-se que em todas as edições o índice de aprovação superou o de reprovação.

Já no segundo período analisado (2011-2015) pode observar que de 10 avaliações realizadas, em 6 o índice de aprovação foi maior que o de reprovação.

Em relação aos ausentes, a média se manteve em 6,33%. Com o maior índice de ausência registrado na edição 2015-1 de 11,75%, e o menor índice registrado na edição 2011-2 de 3,77%.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise histórica dos resultados da prova do CFC, levando em consideração as edições realizadas entre os anos de 2000 à 2004 e de 2011 à 2015, em nível país e grandes regiões brasileiras, foi possível observar através da estatística descritiva, a evolução dos índices de aprovação, reprovação e ausência no exame de suficiência.



O referencial teórico demonstrou as características do exame, sua importância, sua criação pelo CFC e também o debate sobre sua inconstitucionalidade, até que foi implantado a exigência do exame de suficiência para os Bacharéis Contábeis. Desta forma, é possível verificar a evolução dos resultados nos dois períodos analisados, de forma a entender como a prova está selecionando os profissionais para atuar no mercado contábil.

Observando a primeira edição (2000-1) realizada onde se obteve 83,96% de aprovados, e observando a última edição analisada (2015-2) com 10,39% de aprovados, houve um decréscimo significativo nos índices de aprovação. Se observarmos a região Norte fica evidente o decréscimo no segundo período analisado dos índices de aprovação, onde em nenhuma das edições entre os períodos de 2011-2015 o índice de aprovação superou o de reprovação. O mesmo comportamento é perceptível nas demais regiões, porém, menos acentuada que a região Norte.

Analisando a média geral, o maior índice de aprovação registrado nas edições analisadas fica com a região Sul com 53,94% de média, seguido pela região Sudeste com 50,48%, o menor índice de aproveitamento fica registrado na região Norte, com 37,85%.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. Resolução do CFC nº 853, de 28 de Julho de 1999. Disponível em: <<http://goo.gl/fGj94s>>. Acesso em: 20/06/2016 às 22:30h.

BRASIL. Resolução CFC nº 1301 de 17 de Setembro de 2010. Disponível em: <<http://goo.gl/5MNPFS>>. Acesso 15/06/2016 às 23:45h.

BRASIL. Resolução CFC Nº 1.373/2011. Disponível em: <<http://goo.gl/IOWX9A>>. Acesso em 04/06/2016 às 17:04h.

BRASIL. Decreto Lei nº 9.295, de 27 de Maio de 1946. Disponível em: <<http://goo.gl/IT3iMv>>. Acesso 04/06/2016 às 13:15h.



BUGARIM, Maria Clara Cavalcante. RODRIGUES, Lúcia Lima. PINHO, Joaquim Carlos da Costa. MACHADO, Diego de Queiroz. Análise Histórica dos Resultados do Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade. **Revista de Contabilidade e Controladoria (RC&C)**. Universidade Federal do Paraná, Curitiba, v.6, n.1, p. 121-136, jan./abr. 2014.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Caderno Analítico do Exame de Suficiência: Histórico dos Resultados**. Brasília: CFC, 2007.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **O Conselho**. <<http://goo.gl/NjcAgP>>. Acesso em 15/06/2016, às 22:35h.

CFC. **Conselho Federal de Contabilidade. Manual de Contabilidade do Sistema CFC/CRCs**. Brasília: CFC, 2009.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Legislação da Profissão Contábil**. Brasília: CFC, 2003.

CRCBH. Conselho Regional de Contabilidade. **Boletim Eletrônico**. <<http://goo.gl/EQnwj1>>. Acesso em 04/06/2016 às 14:42h.

CRCPR. Conselho Regional de Contabilidade. **Folha do CRC/PR 2011**. Edição nº 61. Disponível em: <<http://goo.gl/hQMyW1>>. Acesso em 04/06/2016 às 15:55h.

CRUZ, Marlei Chaves da; OLIVEIRA SOBRINHO, Osvaldo Américo. **A importância da regulamentação da profissão contábil: o Exame de Suficiência [artigo para conclusão de curso]**. Disponível em: <<http://goo.gl/eYMsmv>> . Acesso em: 04/06/2016 às 22:30h.

DAMBROS, Fernanda de Oliveira. **O Extinto Exame de Suficiência [artigo para conclusão de curso]**. Pato Branco: Universidade Tecnológica Federal do Paraná. II Curso de Especialização em Gestão Contábil e Financeira da UTFPR; 2016.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5º Edição. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4º Edição. Atlas: São Paulo, 2008.

GIROTTO, Maristela. O Brasil e a adoção do padrão contábil internacional. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 167, p. 7-19, setembro/outubro 2007.

GUIA DO EMPREENDEDOR. **A Importância do Contador para sua Empresa**. Disponível em: <<http://goo.gl/fZid2t>>. Acesso em 04/06/2016 às 18:00h.

IBRACON. Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. **Exame de Suficiência eleva**



Anais do II Seminário dos Cursos de Ciências Sociais Aplicadas do Campus de Campo Mourão da Universidade Estadual do Paraná, Campo Mourão - PR, 25-27 de outubro de 2016. v. 1. p. 000-000

qualidade e valoriza ainda mais a profissão contábil. Disponível em:

<<http://goo.gl/w99Ttv>>. Acesso 04/06/2016 às 14:33h.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da Contabilidade para o nível de graduação.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

KOLIVER, Olívio. O Exame de Suficiência e as Prerrogativas Profissionais. **Revista Brasileira de Contabilidade.** Brasília, nº. 120, p. 17-24, Nov./dez.1999.

KOUNROUZAN, Márcia Covaciuc; MILOCA, Leo Mathias; FERRAZ, Luciana Maria Santos; PONCIANO, Suzana Aparecida Burin. **A importância do Retorno do Exame de Suficiência.** 2º Encontro de Estudantes de Ciências Contábeis. Cascavel, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa.** 5º Edição. São Paulo: Atlas, 2002.

PERRENOUD, Philippe. **Avaliação: da excelência à regulação das aprendizagens – entre duas lógicas.** Porto Alegre: Artmed, 1999.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas.** São Paulo: Atlas, 1989.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas.** 3º Edição. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, Antonio Lopes de. **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1997.



O CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA DE GESTÃO PÚBLICA DO IMOBILIZADO NA PREFEITURA DE CAMPO MOURÃO/PR

JEAN FERNANDO PEÇANHA

Acadêmico de Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Paraná - UNESPAR
jean.pecanha.br@gmail.com

MOACIR PROENÇA MORAIS

Professor, especialista em Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Paraná - UNESPAR
moacontador@gmail.com

RESUMO - O Controle Interno Governamental é peça chave para a Administração Pública atingir o cumprimento do planejamento das ações, tendo em vista sua colaboração na Gestão Pública. O controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo: A preservação do patrimônio da entidade, o controle da execução das ações que integram os programas e a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas. O Controle Interno Patrimonial demonstra a busca do Poder Executivo do Município de Campo Mourão pela prevenção de práticas que possam reduzir ou prejudicar os bens fixos, utilizados tanto pelos servidores públicos como pela população. O estudo mostrou que através de uma atuação eficiente, o Controle Interno, contribui para coibir as irregularidades, e promover maior transparência na gestão dos recursos públicos.

Palavras-chave: Controle Interno, Patrimônio Público, Administração Pública, Legislação.

ABSTRACT - The Internal Control Government is key part of the Public Administration to achieve compliance with the planning of actions in view of their collaboration in Public Management. Internal control should be exercised in all public sector entity levels, comprising: The preservation of the entity's assets, control the implementation of actions that integrate the programs and compliance with laws, regulations and established guidelines. The Internal Assets Control shows the search for the executive branch of Campo Mourao Municipality for the prevention of practices that may reduce or impair the fixed assets used by both civil servants and the population. The study showed that through efficient operations, the Internal control, helps to curb irregularities, and to promote greater transparency in the management of public resources.

Keywords: Internal Control, Public Property, Public Administration, Legislation.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho irá tratar sobre o Controle Interno Governamental, que é um importante instrumento de acompanhamento e fiscalização da gestão dos recursos públicos, tendo por objetivo atuar no sentido de evitar acontecimentos que possam reduzir ou prejudicar o patrimônio público, antecipando-se a essas ocorrências, visando garantir os resultados pretendidos pela Administração Pública.



Na administração pública, diversos controles são adotados para alcançar os fins pretendidos, nesse aspecto o controle sobre os bens patrimoniais passa a ser de grande importância, pois possibilita aos gestores, detectar a localização e as condições dos bens.

Ressalta-se que os bens públicos são definidos como tudo aquilo que é avaliado em dinheiro e que satisfaz as necessidades públicas. Estes bens são pertencentes à Administração Pública constituída: União, Estados, Municípios, suas autarquias e empresas públicas, sendo registrados no sistema de informações patrimoniais representam uma parcela significativa dos ativos de uma instituição, tendo permanência prolongada, esses ativos não se destinam à venda tendo por objetivo a manutenção de suas atividades.

O objetivo do artigo consiste em identificar e analisar os procedimentos legais, de Controle Interno, adotados pela prefeitura de Campo Mourão para controle, prevenção e detecção de irregularidades, nos bens patrimoniais.

De acordo com a literatura metodológica, esta pesquisa caracteriza-se quanto à abordagem em pesquisa qualitativa; quanto à natureza como pesquisa aplicada; em relação aos objetivos, a pesquisa caracteriza-se como pesquisa exploratória e como instrumento de coleta de dados em pesquisa bibliográfica

O trabalho elaborado é delimitado a estudar os controles internos patrimoniais do Município de Campo Mourão/PR, tendo como base a Constituição Federal de 1988, a Lei 4.320 de 1964 e a Lei Municipal Nº 2.403 de 11 de agosto de 2008, no que diz respeito ao Controle Interno. Foram utilizadas para complementar o trabalho, demais legislações e obras literárias que tratam sobre o assunto.

A proposta consiste em analisar a legislação de Controle Interno do Município de Campo Mourão, no sentido de trazer ao entendimento do público leitor, conhecimento acerca de como os bens patrimoniais são guardados e controlados, bem como identificar controles de prevenção e detecção de falhas que possam prejudicar o resultado esperado pela administração pública.

O artigo apresentado é dividido em quatro capítulos, composto por conceitos, princípios e componentes relativos ao Controle Interno, Controle Interno Governamental, Legislação Federal e Municipal de Controle Interno e Controle Patrimonial.



No final serão analisados os procedimentos de controle interno adotados pela Prefeitura municipal de Campo Mourão, para que a Administração Pública alcance os resultados pretendidos em termos de Controle de Bens Patrimoniais.

2 CONTROLE INTERNO

De acordo com Rocha e Oliveira (2012) apud Franco e Marra (2001, pg. 267) controles internos “são todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permite prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio”.

Os autores Cruz e Glock (2008, pg. 20) ressaltam que:

O controle caracteriza-se, portanto, por qualquer atividade de verificação sistemática de um registro [...] com o objetivo de verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido, ou com o resultado esperado, ou ainda, com o que determinam a legislação e as normas.

Santos e Souza (2013) apud Attie (1984, pg. 63) enumera os seguintes princípios de controle interno:

- a) Delimitação exata da responsabilidade;
- b) Segregação de atividades de contabilização e de operacionalização;
- c) Comprovação das operações realizadas;
- d) Pessoal qualificado e treinado;
- e) Rotatividade entre funcionários nas atividades;
- f) Manuais e normas de procedimentos para as atividades;
- g) Sistemas de revisão e avaliação das operações.

Os referidos autores destacam que a delimitação exata da responsabilidade, se caracteriza pela distribuição de responsabilidade, onde todos devem saber quais suas responsabilidades, ou seja, o que podem e não podem fazer.

Quanto à segregação de funções os autores dizem que as atividades devem ser segregadas no sentido de os indivíduos não realizarem funções incompatíveis, por exemplo,



não é recomendável que a mesma pessoa realize compras e pagamentos, por facilitar possíveis fraudes.

A comprovação das operações realizadas deve ocorrer através do confronto entre o ativo físico e o registro contábil. Com objetivo de salvaguardar os bens públicos patrimoniais. A eficiência dos controles internos administrativos está diretamente relacionada ao pessoal qualificado, bem como a rotatividade entre os funcionários nas atividades, no sentido de pessoas com funções semelhantes alterarem suas atividades nos setores com o decorrer do tempo, fator esse que pode contribuir para inibir possíveis distorções nos controles realizados.

Manuais e normas de procedimentos para as atividades, devem ir de encontro a observância da finalidade da entidade, permitindo estabelecer programas de normatização de rotinas e procedimentos operacionais para tornar as atividades mais eficientes dentro das organizações. Já os sistemas de revisão e avaliação das operações devem estar “amarrados”, no sentido de registrar as transações de forma correta, inibindo possíveis fraudes ou erros. Para tanto se faz necessário a disponibilidade de dados confiáveis, possibilitando a análise, a conciliação e a tomada de decisão, por parte dos gestores públicos. (NIYAMA e SILVA, 2011)

Para Barreto e Graeff (2014, pg. 55), o Controle Interno é baseado nos seguintes princípios:

- a) Custos versus Benefício do Controle;
- b) Atribuição de Responsabilidades;
- c) Definição de Rotinas Internas;
- d) Limitação de Acesso aos Ativos;
- e) Segregação de Funções;
- f) Confronto dos Ativos com os Registros;
- g) Amarração do Sistema;
- h) Auditoria Interna
- i) Limitações do Controle Interno.

Segundo o autor Barreto e Graeff, (2014) O princípio dos custos *versus* benefícios explica que o custo dos controles internos de uma entidade não deve ser superior aos benefícios por eles gerados, ou seja, os benefícios gerados pelas atividades do Controle



Interno, em termos de redução de tempo, tornam a administração mais eficiente, reduzindo os custos por ela gerados.

É importante escolher cuidadosamente e treinar as pessoas, além de atribuir responsabilidades, selecionar colaboradores capacitados a exercer as atividades exigidas pela organização. Deve-se ainda, ter um roteiro detalhado dos procedimentos de rotina interna, para que os funcionários saibam quais as atribuições e os limites de seus serviços. (BOTELHO, 2006).

Na visão de Botelho (2006) os controles físicos devem ser informatizados para restringir o acesso aos Ativos, ou seja, só devem ter acesso aos Ativos, as pessoas responsáveis pela guarda e controle desse Patrimônio.

Contabilidade, conciliação e outras atividades devem ser segregadas, com o intuito de coibir possíveis fraudes ou erros. (BOTELHO, 2006).

O controle dos ativos com os registros, inventários e contagens de materiais devem ser feitos periodicamente, para que se tenha um controle mais apurado em relação aos Bens Públicos Patrimoniais. No controle interno, o conjunto das operações, autorizações e registros, possibilita que, tanto a transação como o próprio sistema em si, caminhem juntos, dessa forma se um dos itens não funcionar adequadamente, ocorrerá falha no sistema de controle. (ATTIE, 1984).

As transações devem ser amarradas, no sentido de se registrar corretamente as operações autorizadas, ou seja, a contabilidade deve ser interligada ao Setor de Patrimônio Público, onde os registros contábeis geram também registros simultâneos nos registros de Bens Públicos. Segundo Almeida (2003, pg. 68). “As rotinas internas de controle devem ser determinadas de modo que uma área controle a outra”.

Além disso, é relevante a avaliação contínua do auditor interno, realizando um acompanhamento aprofundado dos procedimentos adotados pela administração pública, da qual faz parte. Porém, o mesmo poderá encontrar eventuais limitações, pelo fato de poder existir eventuais conluios entre empregados e eventos externos. (ATTIE, 1984)

Nessa conjuntura, ninguém pode ter sob sua inteira responsabilidade, todas as fases de uma operação, o que tornaria possível efetuar e acobertar operações irregulares ou fraudulentas. Para o mesmo, o procedimento correto é dividir, entre vários funcionários ou



departamentos, a responsabilidade pelas diferentes etapas do processo. Autorização e aprovação não devem ser feitos por uma mesma pessoa ou departamento, pois são funções incompatíveis dentro do sistema. (ATTIE, 1984).

Os princípios do Controle Interno buscam assegurar que todos os procedimentos utilizados pela Organização estão sendo realizados de forma correta, para que se possa detectar possíveis erros e irregularidades, apurando também a responsabilidade de eventuais omissões.

Os controles internos, tomados como sistema, englobam toda a organização e podem caracterizar-se como controles contábeis e controles administrativos. (CREPALDI, 2000).

Segundo Attie (1992) os principais componentes do Controle Interno são:

- **Plano de Organização:** Caracteriza-se como a formalização da estrutura da organização, que será concebida de acordo com os objetivos a serem alcançados, onde serão estabelecidas as relações de autoridade e responsabilidade dos diversos níveis hierárquicos.
- **Métodos e medidas:** Estabelecem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para alcançar-se determinado fim; compõem o manual de operações da organização e, se o sistema for adequadamente planejado, deve conter procedimentos destinados a promover o controle.
- **Proteção do patrimônio:** São as definições sobre os meios pelos quais são salvaguardados e defendidos os bens e direitos da organização, instruções sobre autorizações, segregações de funções, custódia, controle e contabilização dos bens patrimoniais.
- **Exatidão e fidedignidade dos dados contábeis:** É o conjunto de medidas que asseguram a precisão dos elementos dispostos na contabilidade; plano de contas composto de um adequado e abrangente elenco de contas, acompanhado da descrição clara e objetiva do funcionamento delas.
- **Eficiência operacional:** Pode ser definida como a adequação dos métodos e procedimentos operacionais; descrição das atividades de cada função de modo a facilitar o cumprimento dos deveres; seleção, treinamento e supervisão do pessoal adequado às atividades.



- Políticas administrativas: É o sistema de regras e princípios traçados pela alta administração que representam as guias de raciocínio para as tomadas de decisões em todos os níveis, de forma a focalizar o objetivo principal da organização.

Por fim, pode-se dizer que o Controle Interno é o instrumento que auxilia na gestão pública e atua de forma preventiva na detecção de irregularidades conferindo mais transparência na aplicação dos recursos públicos.

2.1 Controle Interno Governamental

Para Cruz e Glock (2008, pg. 22) o Controle Interno governamental é:

O conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados com vistas a assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo poder público.

O Controle Interno Governamental é peça chave para a Administração Pública atingir o cumprimento do planejamento das ações, tendo em vista sua colaboração na Gestão Pública.

O autor Lopes (2008, pg. 198) argumenta que:

Muitos contratemplos certamente poderiam ser evitados se a entidade mantivesse um sistema de controle efetivamente atuante, auxiliando a administração na tomada de decisões, como por exemplo: na elaboração do orçamento dentro de critérios técnicos de estimação, no acompanhamento da execução orçamentária, na projeção do fluxo de caixa periódico (semanal, quinzenal ou mensalmente), racionalizando os procedimentos de compras, na reconciliação de saldos, etc.

Nesse cenário, o controle Interno Governamental se relaciona com todas as demais funções, constituindo-se em instrumento indispensável para que sejam atingidos os objetivos previstos por qualquer organização. O planejamento sem controle da execução dificilmente logra êxito, bem como o controle sem padrões e objetivos previamente definidos não terá como atuar, por falta de objeto (CHIAVENATO, 2000).



Segundo Perez (1995, pg. 67), “os controles internos têm como objetivos a obtenção de informação adequada, estimulação do respeito e da obediência às políticas da administração, proteção dos ativos e promoção da eficiência e eficácia operacional”.

Compreende-se que o Controle Interno Governamental é o conjunto de procedimentos, normas e objetivos estabelecidos pela direção da entidade, para se cumprir a política administrativa da organização e proporcionar confiança no que diz respeito à eficácia e eficiência na gestão pública.

2.2 Legislação Federal e Municipal de Controle Interno

Como preceito jurídico, a Constituição Federal (2007, pg. 56) de 05 de outubro de 1988 estabelece as diretrizes do Controle Interno:

Art. 70 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 74 Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - Comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

Assim, os gestores do setor público devem agir atendendo a fiscalização exercida pelo Poder Legislativo, seguindo normas e regulamentos, através de sistema de controle interno, com objetivo de cumprir as metas do plano plurianual, bem como buscar a eficácia e eficiência, na gestão orçamentária, financeira e patrimonial. É relevante destacar que se os responsáveis pelo controle interno, tomarem conhecimento de eventuais irregularidades ou

ilegalidades, deverão informar ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

A Lei Federal Nº 4.320 de 17 de março de 1964 artigo 76 estabelece que o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle da execução orçamentária que estão expostas no artigo 75:

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

- I - A legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II - A fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
- III - O cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Segundo o Decreto-Lei Nº 200 de 25 de fevereiro de 1967, em seu artigo 6º, as atividades da Administração devem obedecer aos princípios fundamentais do planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle.

A NBC T 16.8, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade em 21 de novembro de 2008, trata dos referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.

A mesma norma relata ainda, que o Controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:

- (a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- (b) Dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

Destaca-se que essas finalidades estabelecem referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.



Ainda segundo a referida NBC T 16.8, o Controle Interno é classificado como operacional: relacionado as ações que propiciam o alcance dos objetivos; contábil: relacionado a veracidade e a fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis e normativo: relacionado a observância da regulamentação pertinente.

O controle interno deve, portanto, ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo: A preservação do patrimônio público, o controle da execução das ações que integram os programas e a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas.

No âmbito Municipal a Lei Nº 2.403 de 11 de agosto de 2008 dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo e dá outras providências.

O Capítulo I Art. 2º trata das disposições preliminares:

I - Controle Interno: o conjunto de recursos, métodos e processos adotados pelo próprio Poder Público, com a finalidade de comprovar fatos, impedir erros, fraudes e a ineficiência;

II - Sistema de Controle Interno: o conjunto de unidades técnicas, articuladas a partir de uma unidade central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno;

O Capítulo II salienta a Fiscalização Municipal e sua abrangência:

Art. 3º A fiscalização do Poder Executivo Municipal será exercida pelo Sistema de Controle Interno, com atuação prévia, concomitante e posterior aos atos e fatos administrativos, visando à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos municipais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, da aplicação das subvenções e da renúncia de receitas, quanto aos princípios da legalidade, eficiência, eficácia e economicidade.

Art. 4º Todos os órgãos da administração direta e indireta e autarquias e os servidores e agentes públicos do Poder Executivo integram o Sistema de Controle Interno.

Segundo o art. 13 da referida lei somente servidores investidos em cargos de provimento efetivo e estável poderão integrar o Controle Interno, para ocupar os referidos cargos serão designados servidores dentre aqueles que disponham de capacitação técnica e profissional para o exercício das funções, levando em consideração os recursos humanos do município mediante a seguinte ordem de preferência:



- I - Nível superior na área das Ciências Contábeis, Econômicas, Jurídicas e Sociais ou Administração, com devido registro de classe.
- II - Experiência na Administração Pública.
- III - A designação caberá exclusivamente ao Chefe do Poder Executivo.
- IV - Não poderá ser designado para ocupar o cargo de Coordenador ou Assessor de Controle Interno o servidor: contratado por excepcional interesse público, que exerça exclusivamente cargo de provimento em comissão, que tiver sofrido pena administrativa, civil ou penal transitada em julgado, que realize atividade político-partidária.

Nesse contexto, o Poder executivo Municipal visa contribuir, para que as ações sejam articuladas com o objetivo de atingir os preceitos de legalidade e eficiência, fatores fundamentais para que o Controle Interno diminua possíveis erros ou fraudes nas atividades inerentes a gestão e aplicação de recursos públicos.

Vale enfatizar, que no Município de Campo Mourão, a administração pública realiza o controle interno de forma integrada entre o Poder Executivo, compreendendo Administração Direta e Indireta, Fundações e Autarquias, além do Poder Legislativo, representado pela Câmara de Vereadores, tal procedimento vai ao encontro da Lei 2.403/2008, a qual relata que todos os órgãos da administração pública, devem integrar o sistema de Controle Interno.

2.3 Controle Interno Patrimonial

A Lei Federal Nº 4.320/64 trata dos registros contábeis e demais demonstrações financeiras inerentes aos bens públicos patrimoniais, bem como suas avaliações:

Art. 94. Haverá registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração.

Art. 95 A contabilidade manterá registros sintéticos dos bens móveis e imóveis.

Art. 96. O levantamento geral dos bens móveis e imóveis terá por base o inventário analítico de cada unidade administrativa e os elementos da escrituração sintética na contabilidade.

Os registros analíticos possibilitam a administração pública realizar um melhor controle dos bens públicos patrimoniais, tendo em vista que propiciam a identificação dos bens móveis e imóveis, tendo por suporte o inventário analítico de cada unidade



administrativa da entidade governamental, bem como a escrituração sintética na contabilidade.

Art. 106. A avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá às normas seguintes:

II - Os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção;

III - Os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras.

§ 1º Os valores em espécie, assim como os débitos e créditos, quando em moeda estrangeira, deverão figurar ao lado das correspondentes importâncias em moeda nacional.

§ 2º As variações resultantes da conversão dos débitos, créditos e valores em espécie serão levadas à conta patrimonial.

§ 3º Poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis.

Nesse cenário, a avaliação dos elementos patrimoniais permite caracterizar de forma adequada a classificação dos bens públicos, proporcionando as devidas contabilizações dos débitos e créditos, bem como as reavaliações dos bens móveis, imóveis e bens de almoxarifado na conta patrimonial, com o objetivo de buscar um controle Interno de Bens Patrimoniais eficiente e com economicidade.

2.4 Controle Interno Patrimonial Municipal

A Instrução Normativa nº 2 de 28 de novembro de 2014 publicado no órgão oficial do município de Campo Mourão, estabelece normas e procedimentos relativos à organização, responsabilidade e baixa dos bens permanentes do acervo patrimonial do município e dá outras providências cabíveis.

O Capítulo I trata das disposições preliminares, considerando, os órgãos da administração direta e indireta do município de Campo Mourão, incluindo ainda fundações e autarquias.

Já no Capítulo II da referida Instrução Normativa salienta a classificação e o controle dos bens móveis como permanentes ou de consumo:

§ 1º Consideram-se bens móveis permanentes aqueles que:

I - Em razão da utilização, não perdem a identidade física;

II - Têm durabilidade superior a dois anos;

III - O custo de aquisição é superior ao custo de controle e manutenção.



§ 2º Consideram-se bens de consumo aqueles que, em razão da utilização, perdem sua identidade física ou têm durabilidade limitada há dois anos.

§ 3º Os bens móveis que apresentarem baixo valor monetário, alto risco de perda ou alto custo de controle patrimonial deverão ser considerados bens de consumo.

Ressalta-se ainda que todos os bens móveis e imóveis adquiridos pelo município de Campo Mourão deverão ser cadastrados no Sistema Integrado de Controle de Bens Permanentes, sendo vedada a saída do Departamento de Patrimônio, de bens móveis, sem o devido tombamento, tal procedimento vai ao encontro com o Art.74 da Constituição Federal, o qual preconiza sistema de controle interno integrado por parte dos Poderes Públicos.

Segundo o Art. 5º do referido Capítulo, o controle e a gestão dos bens móveis permanentes serão exercidos pelo Departamento de Patrimônio, competindo-lhe:

- I - Registrar as incorporações e baixas;
- II - Registrar e informar a localização;
- III - Controlar a movimentação;
- IV - Cadastrar os responsáveis pela guarda, uso e conservação;
- V - Emitir relatórios dos bens existentes em cada unidade administrativa;
- VI - Promover a fiscalização;
- VII - Realizar inventários;
- VII - Os responsáveis deverão informar ao Departamento de Patrimônio sempre que houver transferência de bens moveis a outro departamento através da ficha de movimento.

A consequência destes requisitos para o exercício do controle interno, é que se obtém pessoal qualificado e treinado, para desempenhar as funções, de forma segregada, onde cada servidor tem a correta delimitação de sua responsabilidade, seguindo os manuais e as normas estabelecidas. Tal procedimento colabora com a busca da eficiência no controle dos bens patrimoniais, por parte da administração pública

O controle e a gestão dos bens, exercidos pelo Departamento de Patrimônio, possibilitam a administração pública, realizar a prevenção e detecção de possíveis irregularidades existentes nas diversas unidades administrativas, tendo em vista que os responsáveis pelos bens informam periodicamente as movimentações existentes, em relação aos ativos que estão sob sua responsabilidade.

O Capítulo III sob o título “Do Registro Patrimonial” e em seu artigo 6º, diz que para efeito de identificação e inventário, os bens móveis receberão números próprios de registro



patrimonial que terão ordem crescente rigorosa, a partir de 0001 (um) a fim de evitar falhas ou repetições.

O inventário físico é o levantamento e a conferência dos bens móveis pertencentes à administração direta que permite a Divisão de Patrimônio Público o cruzamento das informações obtidas das unidades administrativas com aquelas disponíveis no seu cadastro de bens municipais com o objetivo de: localizar diferenças, atualizar seu banco de dados e assegurar o rigoroso controle de bens do município. O levantamento geral dos bens é obrigatório no mínimo uma vez por ano, para que seus resultados sejam incorporados ao balanço contábil do encerramento do exercício financeiro exigido pelo Tribunal de Contas.

Dessa forma, o controle rigoroso da série numérica de registro patrimonial é de exclusiva competência e responsabilidade do Departamento de Patrimônio. Para o registro patrimonial deverão ser utilizadas plaquetas próprias, com a identificação e símbolo do município de Campo Mourão, cujo número dado a um bem é certo e definitivo, não podendo ser reaproveitado, ainda que o mesmo seja baixado do acervo, tal procedimento reforça a prevenção do Departamento de Patrimônio em relação ao controle dos bens patrimoniais.

De acordo com essa conjuntura, o inventário físico exercido pela Divisão de Patrimônio Público Municipal, permite a prevenção de irregularidades, e ainda possibilita a detecção das mesmas, trazendo maior confiabilidade ao sistema de controle interno.

Destaca-se ainda, que em caso de transferência de bem móvel de uma localização para outra, o bem transferido conservará o número de origem e, em hipótese alguma, poderá receber novo tombamento, sob pena de apuração de responsabilidades, é vedada a emissão de qualquer documento relacionado a bens móveis, sem a citação do tombamento, marca origem, sobretudo em se tratando de solicitação de transferência, termo de responsabilidade, doação e termo de cessão de uso, guarda e responsabilidade.

Ainda nesse contexto, destaca-se que os bens de consumo, não são submetidos a classificação numérica por meio de emplacamento, realizado pelo Departamento de Patrimônio, devido ao fato de poderem ser perecíveis ou não possuírem duração prolongada, ou mesmo por causa do custo benéfico em registrar um bem de pequeno valor.



O Capítulo IV Art. 7º salienta a Responsabilidade por Uso, Guarda e Conservação dos bens patrimoniais, relatando que os membros e servidores do município de Campo Mourão deverão:

- I - Zelar pela conservação dos bens móveis do acervo patrimonial do Município de Campo Mourão, utilizando-os de forma adequada e segundo sua finalidade e destinação, com observância das recomendações e especificações do fabricante, quando houver;
- II - Adotar e propor à chefia imediata providências que visem à segurança e conservação dos bens móveis existentes na respectiva unidade administrativa;
- III - manter os bens móveis em local seguro;
- IV - Comunicar imediatamente ao superior hierárquico a ocorrência de qualquer dano ou irregularidade envolvendo o patrimônio do Município de Campo Mourão;
- V - Auxiliar os servidores do Departamento de Patrimônio na elaboração de inventários o qual será feito anualmente, prestando as informações relativas aos bens móveis existentes na respectiva unidade administrativa;
- VI - Comunicar ao Departamento de Patrimônio quando quaisquer dos bens móveis permanentes estiverem danificados ou sem a identificação de tombamento (plaqueta ou numeração);

Ressalta-se que os servidores efetivos, cedidos, comissionados, estagiários, prestadores de serviços e voluntários serão responsáveis pelos danos, avarias ou quaisquer outros prejuízos que, por dolo ou culpa, causarem aos bens móveis pertencentes ao acervo patrimonial do referido município, assim como pela perda ou extravio daqueles que estiverem sob sua guarda ou uso direto.

Por fim, destaca-se no art. 10º que os servidores responsáveis pelos bens móveis do seu departamento deverão comunicar todo e qualquer acontecimento referente aos bens móveis, sendo transferência, quebra, inutilidade, descarte de bens inservíveis, ao Departamento de Patrimônio conforme o art. 39º, em casos de perda, furto ou dano, o responsável pelo bem deverá comunicar tais fatos imediatamente ao Departamento de Patrimônio.

De acordo com o art. 40º da referida Instrução Normativa, o Departamento de Patrimônio providenciará investigação preliminar, caso a mesma aponte indícios de que a perda, o furto, o extravio ou o dano ocorreu por culpa ou dolo de seu responsável, será instaurado processo administrativo, nos termos da lei, visando ao restabelecimento, substituição ou indenização do bem móvel.



A substituição será feita mediante a entrega de outro bem de mesma característica e valor, acompanhado da respectiva nota fiscal, hipótese em que o Departamento de Patrimônio, independentemente de processo administrativo para apuração das causas e responsabilidade, determinará o seu registro no acervo patrimonial da Instituição.

A indenização será estabelecida de acordo com o tempo decorrido desde a aquisição do bem móvel, através do seguinte critério: Até 1 ano, 100% do valor do bem novo, entre 1 e 2 anos, 90% do valor do bem novo, e assim sucessivamente, com percentuais regressivos em 10% a cada ano do tempo decorrido da aquisição do bem, até o momento da perda, furto, extravio ou dano ocorrido.

Em caso de dano a bem móvel, a indenização corresponderá ao valor da reparação. As punições contidas no artigo 40, da Instrução Normativa N° 2/2014, demonstram a busca do Poder Executivo de Campo Mourão, pela prevenção de práticas que possam infringir as leis estabelecidas, pois as sanções impostas inibem possíveis atos incorretos por parte dos servidores públicos responsáveis pela conservação dos bens móveis patrimoniais.

3 CONCLUSÕES

O controle interno é capaz de fornecer informações relevantes para tomada de decisões do gestor, possibilitando que irregularidades não sejam cometidas. Além disso, o controle interno eficaz pode contribuir para coibir a corrupção e evitar falhas involuntárias, trazendo com isso uma maior segurança e transparência na aplicação dos recursos públicos.

Nota-se como é fundamental para o município dispor de um órgão de Controle Interno atuante, no sentido de oferecer instrumentos capazes de avaliar a gestão do dinheiro público, e comprovar a legalidade dos atos administrativos.

Diante do exposto, constatou-se que a utilização de um sistema de Controle Interno eficiente, proporciona benefícios que vão além do cumprimento das leis estabelecidas, tendo em vista que o mesmo, pode controlar as ações administrativas, prevenindo atos irregulares, bem como fiscalizando as atuações dos agentes públicos.

O trabalho realizado teve como objetivo identificar e analisar os procedimentos legais adotados na legislação municipal pelo Controle Interno da prefeitura de Campo Mourão para



controle, prevenção e detecção de irregularidades nos bens patrimoniais, com base no referencial teórico que fundamentou este estudo, pode-se verificar que os procedimentos de controle interno adotados, contidos na legislação municipal, estão embasadas na legislação federal, principalmente na nossa Carta Magna.

De acordo com a análise da legislação, observa-se que a prevenção de atos prejudiciais, dependem principalmente da utilização dos controles sobre todos os atos praticados no serviço público.

Em relação a entidade estuda, chega-se a conclusão que os procedimentos adotados estão baseados nos princípios de controle interno como: definição de rotinas internas, limitação de acesso aos ativos, segregação de funções, amarração do sistema, dentre outros, estão corentes com a legislação e a doutrina contábil.

O Controle Interno, torna-se ainda, elemento essencial para administração pública pelo fato de assegurar que a atuação dos gestores publicos estão de acordo com os princípios impostos pelas legislações pertinentes em nível federal e municipal, nesse contexto constatou-se que o controle patrimonial é realizado pela administração pública através de diversos procedimentos contidos na lei Municipal N° 2.403/2008.

Ressalta-se ainda, que o Controle Interno tem como objetivos básicos contribuir para maior eficiência e eficácia da gestão pública, através do controle, prevenção e detecção de irregularidades, nos bens patrimoniais, buscando fornecer a sociedade informações que permitam o acompanhamento e avaliação do desempenho na aplicação dos recursos públicos.

Verificou-se através da elaboração do artigo, que o Controle Interno, é um relevante suporte do sistema de informação contábil na Prefeitura de Campo Mourão/PR, contribuindo através da fiscalização sobre os bens patrimoniais, para coibir as irregularidades, bem como para promover maior transparência na gestão dos recursos públicos.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ATTIE, William. **Auditoria conceitos e aplicações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1984.



ATTIE, William. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 1992.

BARRETO, Davi; GRAEFF, Fernando. **Auditoria Teoria e Exercícios Comentados**. 3ª ed. São Paulo: Editora Método.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual Prático de Controle Interno na Administração Pública Municipal**. 1. ed. Curitiba: Editora Juruá, 2006.

CAMPO MOURÃO. Lei 2.403, de 11 de agosto de 2008: Publicado em 11 de agosto de 2008.

CAMPO MOURÃO. Instrução Normativa 02, de 28 de novembro de 2014: Publicado em 28 de novembro de 2014.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil: outorgada em 05 de outubro de 1988. 40. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967. Disponível em: <<http://www.interlegis.gov.br>>. Acesso em: 08 jun. 2016.

_____. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em: <<http://www.interlegis.gov.br>>. Acesso em: 13 jun. 2016.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e pratica** São Paulo: Atlas, 2000.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle Interno nos Municípios: orientação para implantação e relacionamento com os tributos de contas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

LOPES, José Gabriel da Cunha. O Controle Interno na Administração Pública: uma contribuição para sua implantação nos municípios. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, n. 4, 2008.

MARTINS, Joaquim Junior. **Como escrever trabalhos de conclusão de curso**. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Vozes, 2009.

MOSCOVE, Stephen A.; SIMKIN, Mark G.; BAGRANOFF, Nancy A. **Sistemas de informações contábeis**. São Paulo: Atlas, 2002.



NEVES, Eduardo Borba; DOMINGUES, Clayton Amaral. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. Rio de Janeiro: EB/CEP, 2007.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Contabilidade para Concursos e Exame de Suficiência**. São Paulo: Atlas, 2011.

NORMAS, Brasileiras de Contabilidade. Contabilidade aplicada ao setor público. Disponível em:

<http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>.

Acesso em: 03 jun. 2016.

PEREZ, José Hernandes. **Auditoria de Demonstrações Contábeis: Normas e Procedimentos**. São Paulo: Atlas, 1995

ROCHA, Daiana Francieli da. OLIVEIRA, Telma Ferreira de. **A contribuição do Controle Interno para uma gestão pública eficiente**. 2012. Artigo EPCT Unespar/Fecilcam. Campo Mourão/PR

SANTOS, Cerli da Luz dos. SOUZA, Rita Cássia de. **Controle Interno: Análise baseada na metodologia Coso em uma empresa de Campo Mourão/PR**. 2013. Monografia (Ciências Contábeis) Unespar/Fecilcam. Campo Mourão/PR.



O IMPACTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA AQUISIÇÃO DE AUTOPEÇAS PARA REVENDEDORES PARANAENSES.

JOSÉ ADRIANO CANDIDO RIBEIRO

Acadêmico de Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Paraná - UNESPAR
adriano.cribeiro@hotmail.com

NIVALDO APARECIDO GREGO

Professor, Especialista em Contabilidade
Universidade Estadual do Paraná - UNESPAR
ngrego1@gmail.com

RESUMO - O presente trabalho tem como objetivo identificar o impacto do ICMS substituição tributária no custo da aquisição de autopeças para as empresas revendedoras paranaenses através de cálculos simulados, análise da legislação do ICMS e do regime da substituição tributária, sendo verificada a tributação aplicada pelos fornecedores. Quanto ao tipo da pesquisa, classifica-se como aplicada. No que se refere ao enfoque do problema, trata-se de uma abordagem qualitativa. Em relação ao objetivo, a pesquisa se enquadra como exploratória, sendo utilizados procedimentos bibliográficos e documentais. A substituição tributária esta fundamentada na Constituição Federal em seu art. 150, § 7º. Identificou-se que na aquisição de autopeças por fornecedores optantes do simples nacional em operação interestadual e origem da mercadoria nacional têm o menor impacto sendo de 18,92%, enquanto que o maior impacto é de 32,20% quando a compra for feita de fornecedor do regime normal em operação interestadual e origem da mercadoria importada.

Palavras-chave: ICMS, Substituição Tributária, Impacto, Custo.

ABSTRACT - This study aims to identify the impact of the ICMS tax substitution in the cost of purchasing auto parts for dealers Paraná companies through simulated calculations, analysis of the legislation and the tax substitution regime, being checked taxation applied by suppliers. As for the type of research is classified as applied. As regards the problem of focus, it is a qualitative approach. In relation to the objective, the research is characterized as exploratory, bibliographic and documentary procedures being used. The tax substitution this based on the Federal Constitution, art. 150, § 7. It was identified that the purchase of auto parts suppliers opting for the national single in interstate and national origin of goods operation have the least impact being 18.92%, while the greater impact is 32.20% when the purchase is made supplier the normal regime in interstate operation and origin of imported product.

Keywords: ICMS, Tax Replacement, Impact, Cost.

1. INTRODUÇÃO

No aspecto econômico o segmento de autopeças tem relevante participação, sendo um subsetor do setor automotivo. Todos os subsetores da cadeia automotiva, especialmente autopeças, têm significativa importância. (BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, 2016).

No aspecto fiscal o segmento de autopeças tem “espaço” considerável na legislação conforme previsto no convênio ICMS 92/15, que determina a unificação das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária relativos às operações de comercialização. O



referido convênio relaciona 28 segmentos de mercadorias, onde o segmento de autopeças contém 131 itens, sendo o segmento com a maior quantidade de itens.

O ICMS – Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestação de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, está previsto no art. 155, II, da Constituição Federal e o ICMS Substituição Tributária é devido e deve ser pago pelo contribuinte também previsto pela Constituição Federal em seu art. 150, § 7º.

A modalidade apresentada no artigo é a subsequente, sendo atribuída a responsabilidade para o sujeito passivo da obrigação tributária pela retenção do imposto incidente nas operações de comercialização até o consumidor final.

Em 2015 de acordo com o Sistema Integrado de Acompanhamento Financeiro, o Estado do Paraná obteve arrecadação em sua receita tributária no valor aproximado de 30 bilhões e 500 milhões de reais, sendo que o valor do ICMS foi de aproximadamente quase 25 bilhões de reais, representando 81% da receita tributária.

O presente trabalho tem como objetivo identificar o impacto do ICMS substituição tributária no custo da aquisição de autopeças para as empresas revendedoras paranaenses através de cálculos simulados, análise da legislação do ICMS e do regime da substituição tributária, sendo verificada a tributação que deve ser aplicada pelos fornecedores. O tipo da pesquisa utilizada foi aplicado, com o objetivo exploratório e uma abordagem qualitativa. Os procedimentos utilizados na pesquisa foram bibliográficos e documentais.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Elementos Fundamentais do ICMS

2.1.1 Fato gerador

A partir do momento que ocorre o fato gerador se inicia uma obrigação principal.

Conforme Oliveira et al (2003, p. 27) “o fato gerador da obrigação principal é a situação



definida em lei como necessária e suficiente para sua ocorrência. De forma mais simples, conceitua-se como “o fato” que gera a obrigação de pagar o tributo”.

Como exemplo de fato gerador pode-se citar a circulação de mercadorias onde o imposto cobrado é o ICMS.

Para Baleeiro (2000, p. 198) “é o fato ou o conjunto de fatos que o legislador define na lei para nascimento da obrigação tributária”.

Sabbag (2013, p. 1067) faz a seguinte definição: “indica quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam a circulação de mercadorias”.

No surgimento do fato gerador, tem-se como obrigação o pagamento do ICMS quando previsto em lei.

2.1.2 Princípio da não-cumulatividade do ICMS

Não se acumula o ICMS, em cada operação ocorre um crédito e um débito com base na legislação do Estado.

Segundo Chimenti (2002, p. 138) o ICMS é um imposto não cumulativo “Compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

A Revista de Estudos Tributários (2016, v. 18, nº 108) apresenta o objetivo da não-cumulatividade no ICMS como “Respeitar o ciclo econômico que envolve a própria produção de maneira completa e tem por escopo distribuir, de forma equânime, a carga tributária. Com isso, cada contribuinte suportará apenas e tão somente a fração que lhe cabe neste conjunto”.

Existem ainda situações em que se apropria o crédito do ICMS e na saída não ocorre o débito. Em alguns casos previstos na legislação deve fazer o estorno do crédito, conforme cita Chimenti (2002, p. 141) onde ressalta a relação do crédito com as operações isentas ou não-incidentes:

A isenção ou não-incidência de ICMS em determinada operação, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

No momento da aquisição da mercadoria se apropria o crédito do ICMS, desde que, esteja previsto na legislação tal apropriação, e quando ocorrer à venda desta mercadoria deve ter o destaque do ICMS na nota fiscal, também conforme previsão da legislação, sendo recolhido o imposto ao fisco. Desta forma existe a não-cumulatividade, onde se credita e posteriormente debita o valor do ICMS.

Em relação ao estabelecimento substituído que receber mercadoria com ICMS substituição tributária não tem o aproveitamento do crédito do referido imposto, e no momento da saída não ocorre o destaque do imposto. (RICMS/PR – Decreto 6080/12 – anexo X - art. 4º).

2.1.3 Contribuinte do imposto

O contribuinte do ICMS é a pessoa física ou jurídica, que habitualmente com intuito comercial, faz a circulação de mercadoria ou presta serviço de transporte e de comunicação.

Ainda, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial, realiza importação de bens, ou seja, destinatário de serviço prestado ou iniciado no exterior, que adquire em licitação mercadorias apreendidas ou abandonadas ou adquire petróleo ou energia elétrica de outro Estado que não seja utilizada na industrialização ou comercialização. (RICMS/PR – Decreto 6080/12 – art. 16).

O contribuinte quando adquirir o produto deve contabilizar o custo dos estoques que compreende o preço de compra, os impostos como ICMS e IPI, os custos de frete, seguro e despesas acessórias. Os descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na definição do custo de aquisição. (CPC 16 – Item 11).

As partes da obrigação tributária são definidas como sujeito ativo e sujeito passivo. Segundo Oliveira et al (2003, p. 27) “o sujeito ativo da obrigação tributária é o ente público (União, Estado ou Município), criador do tributo”.

O sujeito passivo está definido no Código Tributário Nacional – CTN em seu art. 121 como:



A pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O sujeito passivo é obrigado a pagar o ICMS, enquanto que o sujeito ativo é o responsável pelo recebimento do imposto, sendo o Estado e o Distrito Federal.

2.1.4 Base de cálculo

É o valor como base para determinar o imposto a recolher. Oliveira et al (2003, p. 28) informar que deve ser definida em lei complementar “estando sua alteração sujeita aos princípios constitucionais da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade”.

Melo (2004, p. 368) ressalta sobre elementos estranhos à base de cálculo “[...] valores correspondentes a seguro, juros e quaisquer outras importâncias recebidas, que revelem natureza diversa do valor e dos preços”.

Conforme Sabbag (2013, p. 1067) a base de cálculo pode ser “ a) o valor da operação; b) o preço do serviço; c) o valor da mercadoria ou bem importado”.

Sobre a base de cálculo se aplica o percentual do ICMS onde o resultado é o valor do imposto.

2.1.5 Da alíquota

É um determinado percentual definido por lei, aplicado sobre a base de cálculo, onde o resultado obtido é o valor do tributo a ser recolhido. A alteração da alíquota está prevista e fundamentada pelos princípios constitucionais da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade. (OLIVEIRA et al, 2003, p. 28).

Com base no RICMS/PR – Decreto 6080/2012 em seu artigo 14, no inciso VI, determina alíquota interna de 18% para autopeças, e carga tributária de 12% conforme diferimento parcial previsto no artigo 108.



Em operações interestaduais existem alíquotas diferentes dependendo da região a qual a mercadoria é faturada. Para estas situações Fabretti (2001, p. 176) demonstra as alíquotas utilizadas em operação interestadual para cada região:

- a. realizadas por contribuintes das regiões Norte, Nordeste ou Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo.
 - aplicar a alíquota de 12% (doze por cento), qualquer que seja a região em que estiver localizado o destinatário;
- b. realizadas por contribuintes das regiões Sudeste e Sul:
 - aplicar a alíquota de 12% (doze por cento), quando o destinatário também estiver localizado na região Sudeste ou Sul;
 - aplicar a alíquota de 7% (sete por cento), quando o destinatário estiver localizado na região Norte, Nordeste ou Centro-Oeste ou no Estado do Espírito Santo.

Várias são as operações e mercadorias tributadas pelo ICMS com alíquotas diferentes, em razão disso o contribuinte deve estar atento nas legislações dos Estados de destino.

2.2 Substituição Tributária

2.2.1 Origem

Esta fundamentada a substituição tributária na Constituição Federal em seu art. 150, § 7º, com base na Emenda Constitucional nº 3/93 e também no Código Tributário Nacional – CTN em seu art. 128:

[...] a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A substituição tributária trás benefícios para o fisco, pois, facilita a fiscalização sobre o contribuinte no início da cadeia comercial, tem arrecadação imediata em razão da antecipação do recolhimento e minimiza a sonegação.

A Revista de Estudos Tributários (2016, v. 18, nº 108) define as características e o motivo da criação da substituição tributária:

[...] foi criada a fim de garantir o pagamento do imposto incidente em toda a cadeia de produção na saída do fabricante. Com isso, o Estado garante sua arrecadação e, ainda, economiza ao não precisar efetuar diligências e fiscalizações nos



distribuidores, bem como, também, nos varejistas. O resultado é um aumento expressivo no alcance fiscal [...].

Segundo Machado (2005, p. 379) “a pretexto de evitar a sonegação os Estados instituíram o regime de substituição tributária, ou, mais exatamente, de substituição com antecipação do tributo, que foi sendo gradualmente estendido a vários produtos”.

O regime de substituição tributária é polêmico em decorrência da multiplicidade de interpretações sendo julgado pelo Supremo Tribunal Federal conforme apresenta Machado (2005, p. 379):

Prevaleceu o argumento do Min. Ilmar Galvão, relator do caso, a dizer que a finalidade da substituição tributária, por meio da presunção de valores, é justamente tornar viável o sistema de arrecadação do ICMS, porque haveria enorme dificuldade se fosse necessário considerar o valor real de cada operação realizada por inúmeros contribuintes.

Para (FABRETTI, Láudio, 2007, p. 85) e (FABRETTI, Dilene, 2007, p. 85) a substituição tributária atende finalidades como: “a) simplificar a fiscalização que se concentra no produtor; b) antecipar o recolhimento do imposto ou contribuição já na venda do produtor; c) evitar a sonegação fiscal”.

2.2.2 Modalidades

A substituição tributária se divide em três espécies distintas sendo antecedente, subsequente e concomitante, conforme consta na Lei Complementar nº 87 de 1996 em seu artigo 6º, § 1º “A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes”.

De acordo com o RICMS/PR – Decreto 6080 de 2012 – anexo X, as operações sujeitas ao regime da substituição tributária subsequente encontram-se nos artigos 13 a 119.

Segundo (FABRETTI, Láudio, 2007, p. 85) e (FABRETTI, Dilene, 2007, p. 85) define a operação subsequente ou para frente onde “o produtor já recolhe o imposto ou contribuição incidente no preço final de revenda ao consumidor, ou seja, sobre o fato gerador que só ocorrerá posteriormente. Por isso, diz-se “para frente””.

Conforme o CPC 09 em seu item 25 define a substituição tributária subsequente quando “ocorre com a antecipação do pagamento do tributo que só será devido na operação



seguinte. Do ponto de vista do substituto tributário (normalmente fabricante ou importador), deve-se incluir o valor do “imposto antecipado” no faturamento bruto”.

A substituição tributária subsequente elege o contribuinte (importador ou fabricante) para recolher não só o ICMS em si, mas também todas as operações que dele decorrerem posteriormente, tratando-se de um evento futuro.

2.2.3 Operações internas e interestaduais

A operação interna acontece quando o emitente e destinatário localizam-se no mesmo Estado.

Em relação à operação interestadual, a mesma ocorre com outra Unidade Federativa, onde o Estado ao qual esta o emitente da nota fiscal é diferente do Estado que se localiza o destinatário da nota fiscal.

O protocolo ICMS 41/2008 dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com autopeças e o convênio ICMS 92/15 consta o segmento de autopeças enquadrado no regime de substituição tributária.

Na legislação interna do Estado do Paraná consta no RICMS/PR – Decreto 6080/12 em seu anexo X, no artigo 97, onde descreve o correto enquadramento das autopeças na substituição tributária, quando ocorre a utilização de todas as peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos em qualquer etapa do ciclo econômico, desde que de uso especificamente automotivo.

Existem muitas vezes, dificuldades em enquadrar no regime de substituição tributária as operações com peças, partes, componentes e acessórios de uso especificamente automotivo.

Em razão destas dificuldades foram formuladas consultas ao fisco paranaense, onde esclarece que a mercadoria como de uso especificamente automotivo é a finalidade para qual ela foi fabricada, sendo irrelevante para esse fim o efetivo destino dado à mercadoria pelo consumidor. (Setor Consultivo do Estado do Paraná: Consulta nº 022, de 20 de março de 2013 e Consulta nº 024, de 21 de março de 2016).



2.2.4 Base de cálculo do ICMS substituição tributária

A base de cálculo para substituição tributária será em relação às operações subsequentes conforme determina a Lei Complementar nº 87 de 1996 em seu artigo 8º, inciso II:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

A base de cálculo do ICMS substituição tributária é o valor resultante para efetuar o cálculo do ICMS substituição tributária.

2.2.5 Margem de valor agregado

A Margem de Valor Agregado, conhecida também como MVA, é um percentual aplicado sobre a base de cálculo do ICMS substituição tributária. Este percentual é definido por cada Estado.

Consta na Lei Complementar nº 87 de 1996 em seu artigo 8º, inciso II, § 4º como deve ser definida a MVA:

[...] será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

A MVA original para autopeças definida pelo fisco paranaense é de 71,78%, conforme consta no RICMS/PR – Decreto 6080/12 – anexo X em seu artigo 98, § 1º.

2.2.6 Margem de valor agregado ajustada

Quando a carga tributária do Estado de destino for maior que a carga tributária do ICMS da operação destacado na nota fiscal em operação interestadual, se faz necessário ajustar a MVA, pois, caso contrário, ficaria interessante adquirir produtos de outros Estados.

Conforme o RICMS/PR – Decreto 6080/12 – anexo X em seu artigo 1º, § 5º descreve e demonstra a MVA ajustada:

[...] calculado segundo a fórmula: "MVA ajustada = [(1+ MVA ST original) x (1 - ALQ inter)/(1- ALQ intra)] -1", onde:

I - "MVA ST original" é a margem de valor agregado prevista para as operações internas;

II - "ALQ inter" é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

III - "ALQ intra" é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou ao percentual de carga tributária efetiva, quando esse for inferior à alíquota interna praticada pelo contribuinte substituto estabelecido neste Estado, nas operações com as mercadorias listadas neste Anexo.

Na hipótese da "Alq intra" ser menor que a "Alq inter", deverá utilizar a MVA original sem o ajuste previsto. (RICMS/PR – Decreto 6080/12 – anexo X, artigo 1º, § 6º).

Para as empresas enquadradas no Simples Nacional não se faz o ajuste da MVA nas operações interestaduais de acordo RICMS/PR – Decreto 6080/12 – anexo X em seu artigo 1º, § 4º, inciso III e convênio ICMS 35, de 1º de abril de 2011.

Para as operações internas realizadas no Estado do Paraná pelo fabricante ou importador, deve fazer o ajuste da MVA, independente se o fornecedor for optante do simples nacional ou não, conforme previsto no RICMS/PR – Decreto 6080/12 – anexo X em seu artigo 1º, § 8º e consulta nº 009, de 28 janeiro de 2016 do Sefaz/Paraná.

Aplicando a fórmula para encontrar a MVA ajustada para autopeças, o percentual encontrado para mercadorias importadas ou com conteúdo de importação superior a 40%, cuja alíquota de ICMS é de 4% conforme a Resolução nº. 13 de 2012 do Senado Federal, em seu artigo 1º, §1º, inciso II, a MVA ajustada é de 101,11%, e para mercadorias nacionais a MVA ajustada é de 84,35%.

2.2.7 ICMS substituição tributária

Para calcular o valor do ICMS substituição tributária deve obter a base de cálculo do ICMS substituição tributária e aplicar a alíquota interna do Estado de destino, sendo 18% para autopeças no Estado do Paraná, e o resultado subtraído pelo ICMS da operação, conforme definido pela Lei Complementar nº 87 de 1996 em seu artigo 8º, inciso II, § 5º:



O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

O contribuinte para calcular e recolher o ICMS da substituição tributária deve observar as normas da legislação da Unidade da Federação de destino da mercadoria.

3. MÉTODOS DA PESQUISA

Conforme Andrade (2003, p. 129) “Metodologia é o conjunto de métodos ou caminhos que são percorridos na busca do conhecimento”.

Almeida (2011, p. 19) afirma que “corresponde a um conjunto de procedimentos adotados em estudos aos quais se atribui a confiabilidade do rigor científico”.

A referida pesquisa caracteriza-se como aplicada. Segundo Gil (1991, p. 20) “objetiva tanto o conhecimento em si mesmo, quanto às contribuições práticas decorrentes do conhecimento adquirido”.

O objetivo utilizado é a pesquisa exploratória em razão da busca de conhecimento sobre as realidades dos fatos. Conforme Almeida (2011, p. 31) “Explora-se a realidade em busca de maior conhecimento”.

De acordo com a literatura metodológica, esta pesquisa é qualitativa. Conforme Junior (2009, p. 132) descreve que pesquisa qualitativa “é a descrição dos dados obtidos através dos instrumentos de coleta de dados. Consiste em buscar a compreensão particular daquilo que se está investigando”.

Como procedimento utilizou a pesquisa bibliográfica. Para Almeida (2011, p. 33) “este tipo de estudo toma como objeto apenas livros e artigos científicos, tendo normalmente a finalidade de buscar relações entre conceitos, características e idéias [...]”.

Além da pesquisa bibliográfica, se fez uso da documental com a análise da legislação tributária e com a revisão do imposto ICMS direcionado para autopeças. Para Lakatos e Marconi (2007, p. 176) “a característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escrita ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias”.

Os dados para o desenvolvimento da pesquisa foram coletados do Regulamento do ICMS do Estado do Paraná – Decreto 6.080 de 2012 e de convênios do ICMS. A proposta consiste na simulação de cálculos do ICMS Substituição Tributária onde identificou o impacto sobre o valor do custo de aquisição através de planilhas eletrônicas.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

A substituição tributária apresenta muitas vantagens para o fisco, mas para o contribuinte acaba não sendo tão vantajoso, pois, está retirando dinheiro disponível do caixa ou equivalente de caixa para pagar o imposto antecipadamente, se o empresário tem um grande volume de operações com mercadorias enquadradas na substituição tributária defronta-se com impacto negativo.

O recolhimento antecipado pode afetar o fluxo de caixa considerando sua antecipação, bem como em função de divergência entre a margem presumida pelo fisco e a margem real que deveria ser adotada para o cálculo do imposto.

Foram realizadas simulações de cálculos considerando fornecedores do regime normal e optante do simples nacional, em operações internas e interestaduais e origem da mercadoria nacional e importada, sendo produtos classificados com tributação integral. Todas as variáveis como: frete, desconto, despesas acessórias e imposto sobre produtos industrializados, permanecem inalteradas para identificar o impacto do ICMS substituição tributária no custo de aquisição de autopeças. Para simplificação, foi considerado o valor de R\$ 10.000,00 para os produtos, conforme segue:

Tabela 1 – Resumo da Aplicação da Legislação para o Cálculo do ICMS-S.T.

Operação	De	Para	Aplicar a MVA ST	% MVA ST para Mercadorias ou Produtos de Origem Nacional	% MVA ST para Mercadorias ou Produtos de Origem Estrangeira	Alíquota Efetiva do ICMS Próprio Para Mercadorias ou Produtos de Origem Nacional	Alíquota Efetiva do ICMS Próprio Para Mercadorias ou Produtos de Origem Estrangeira*	Alíquota Interna de Autopeças No Paraná
Interestadual	Simplex Nacional	Simplex Nacional	Original	71,78%	71,78%	12,00%	4,00%	18,00%
Interestadual	Simplex Nacional	Regime Normal	Original	71,78%	71,78%	12,00%	4,00%	18,00%

Interna	Simple Nacional	Simple Nacional	Ajustada	84,35%	84,35%	12,00%	12,00%	18,00%
Interna	Simple Nacional	Regime Normal	Ajustada	84,35%	84,35%	12,00%	12,00%	18,00%
Interestadual	Regime Normal	Simple Nacional	Ajustada	84,35%	101,11%	12,00%	4,00%	18,00%
Interestadual	Regime Normal	Regime Normal	Ajustada	84,35%	101,11%	12,00%	4,00%	18,00%
Interna	Regime Normal	Simple Nacional	Ajustada	84,35%	84,35%	12,00%	12,00%	18,00%
Interna	Regime Normal	Regime Normal	Ajustada	84,35%	84,35%	12,00%	12,00%	18,00%

*Considera-se de origem estrangeira produto com conteúdo de importação superior a 40%.

Fonte: Dados da pesquisa. (2016).

Tabela 2 – Cálculo do ICMS ST: Operação Interestadual; De Simple Nacional Para Simple Nacional ou Regime Normal; Mercadoria de Origem Nacional.

Valor Total do Produto	Base de Cálculo do ICMS Próprio	Alíquota Efetiva do ICMS Próprio	Valor do ICMS Próprio	% da MVA Original	% da MVA Ajustada	Valor da Base de Cálculo do ICMS/ST	Valor do ICMS/ST	Valor Total da N.F.
10.000,00	10.000,00	12%	1.200,00	Cálculo sem o ICMS-ST				10.000,00
10.000,00	10.000,00	12%	1.200,00	71,78%	-	17.178,00	1.892,04	11.892,04

Fonte: Dados da pesquisa. (2016).

Tabela 3 – Cálculo do ICMS ST: Operação Interestadual; De Simple Nacional Para Simple Nacional ou Regime Normal; Mercadoria de Origem Estrangeira.

Valor Total do Produto	Base de Cálculo do ICMS Próprio	Alíquota Efetiva do ICMS Próprio	Valor do ICMS Próprio	% da MVA Original	% da MVA Ajustada	Valor da Base de Cálculo do ICMS/ST	Valor do ICMS/ST	Valor Total da N.F.
10.000,00	10.000,00	4%	400,00	Cálculo sem o ICMS-ST				10.000,00
10.000,00	10.000,00	4%	400,00	71,78%	-	17.178,00	2.692,04	12.692,04

Fonte: Dados da pesquisa. (2016).

Tabela 4 – Cálculo do ICMS ST: Operação Interna; De Simple Nacional Para Simple Nacional ou Regime Normal; Mercadoria de Origem Nacional ou Estrangeira.

Valor Total do Produto	Base de Cálculo do ICMS Próprio	Alíquota Efetiva do ICMS Próprio	Valor do ICMS Próprio	% da MVA Original	% da MVA Ajustada	Valor da Base de Cálculo do ICMS/ST	Valor do ICMS/ST	Valor Total da N.F.
10.000,00	10.000,00	12%	1.200,00	Cálculo sem o ICMS-ST				10.000,00
10.000,00	10.000,00	12%	1.200,00	71,78%	84,35%	18.435,00	2.118,30	12.118,30

Fonte: Dados da pesquisa. (2016).

Tabela 5 – Cálculo do ICMS ST: Operação Interestadual; De Regime Normal Para Simples Nacional ou Regime Normal; Mercadoria de Origem Nacional.

Valor Total do Produto	Base de Cálculo do ICMS Próprio	Alíquota Efetiva do ICMS Próprio	Valor do ICMS Próprio	% da MVA Original	% da MVA Ajustada	Valor da Base de Cálculo do ICMS/ST	Valor do ICMS/ST	Valor Total da N.F.
10.000,00	10.000,00	12%	1.200,00	Cálculo sem o ICMS-ST				10.000,00
10.000,00	10.000,00	12%	1.200,00	71,78%	84,35%	18.435,00	2.118,30	12.118,30

Fonte: Dados da pesquisa. (2016).

Tabela 6 – Cálculo do ICMS ST: Operação Interestadual; De Regime Normal Para Simples Nacional ou Regime Normal; Mercadoria de Origem Estrangeira.

Valor Total do Produto	Base de Cálculo do ICMS Próprio	Alíquota Efetiva do ICMS Próprio	Valor do ICMS Próprio	% da MVA Original	% da MVA Ajustada	Valor da Base de Cálculo do ICMS/ST	Valor do ICMS/ST	Valor Total da N.F.
10.000,00	10.000,00	4%	400,00	Cálculo sem o ICMS-ST				10.000,00
10.000,00	10.000,00	4%	400,00	71,78%	101,11%	20.111,00	3.219,98	13.219,98

Fonte: Dados da pesquisa. (2016).

Tabela 7 – Cálculo do ICMS ST: Operação Interna; De Regime Normal Para Simples Nacional ou Regime Normal; Mercadoria de Origem Nacional ou Estrangeira.

Valor Total do Produto	Base de Cálculo do ICMS Próprio	Alíquota Efetiva do ICMS Próprio	Valor do ICMS Próprio	% da MVA Original	% da MVA Ajustada	Valor da Base de Cálculo do ICMS/ST	Valor do ICMS/ST	Valor Total da N.F.
10.000,00	10.000,00	12%	1.200,00	Cálculo sem o ICMS-ST				10.000,00
10.000,00	10.000,00	12%	1.200,00	71,78%	84,35%	18.435,00	2.118,30	12.118,30

Fonte: Dados da pesquisa. (2016).

Para efeito de demonstração segue memória de cálculo da última tabela:

Valor do produto: 10.000,00

Base de cálculo do ICMS: 10.000,00

Alíquota do ICMS: 12%

Valor do ICMS da operação: $10.000,00 * 12\% = 1.200,00$

Base de cálculo do ICMS substituição tributária: $(10.000,00 * 84,35\%) + 10.000,00 = 18.435,00$

Valor do ICMS substituição tributária: $(18.435,00 * 18\%) - 1.200,00 = 2.118,30$

Valor total da nota fiscal: $10.000,00 + 2.118,30 = 12.118,30$

Tabela 8 – % do Impacto do ICMS-ST para os Produtos de Origem Nacional e Estrangeira.

Operação	De	Para	Valor Total da N.F. sem o ICMS-ST Produto Nacional	Valor Total da N.F. com o ICMS-ST Produto Nacional	% do Impacto do ICMS-ST para Produto Nacional	Valor Total da N.F. sem o ICMS-ST Produto Estrangeiro	Valor Total da N.F. com o ICMS-ST Produto Estrangeiro	% do Impacto do ICMS-ST para Produto Estrangeiro
Interestadual	Simples Nacional	Simples Nacional	10.000,00	11.892,04	18,92%	10.000,00	12.692,04	26,92%
Interestadual	Simples Nacional	Regime Normal	10.000,00	11.892,04	18,92%	10.000,00	12.692,04	26,92%
Interna	Simples Nacional	Simples Nacional	10.000,00	12.118,30	21,18%	10.000,00	12.118,30	21,18%
Interna	Simples Nacional	Regime Normal	10.000,00	12.118,30	21,18%	10.000,00	12.118,30	21,18%
Interestadual	Regime Normal	Simples Nacional	10.000,00	12.118,30	21,18%	10.000,00	13.219,98	32,20%
Interestadual	Regime Normal	Regime Normal	10.000,00	12.118,30	21,18%	10.000,00	13.219,98	32,20%
Interna	Regime Normal	Simples Nacional	10.000,00	12.118,30	21,18%	10.000,00	12.118,30	21,18%
Interna	Regime Normal	Regime Normal	10.000,00	12.118,30	21,18%	10.000,00	12.118,30	21,18%

Fonte: Dados da pesquisa. (2016).

Na representação gráfica pode-se observar a variação do impacto do ICMS substituição tributária:

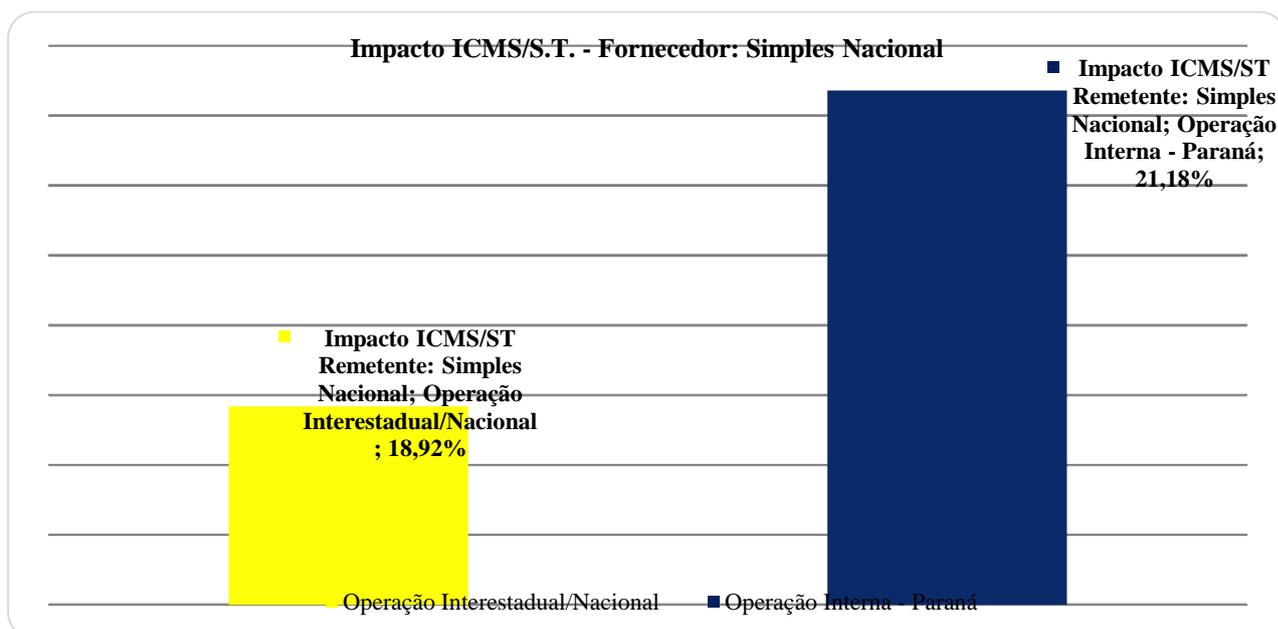


Gráfico 1. Impacto do ICMS substituição tributária da empresa optante pelo simples nacional. Fonte: Dados da pesquisa. (2016).

Pode-se observar no gráfico 1 que o menor impacto ocorre quando se adquire autopeças da empresa optante do simples nacional em operação interestadual, cuja origem da mercadoria é nacional em razão de não ajustar a MVA, conforme previsto no convênio ICMS 35/2011. Observa-se que no aspecto fiscal é viável comprar de empresas de outros Estados ao invés de empresas paranaenses, o que acaba gerando dificuldades econômicas para os contribuintes paranaenses.

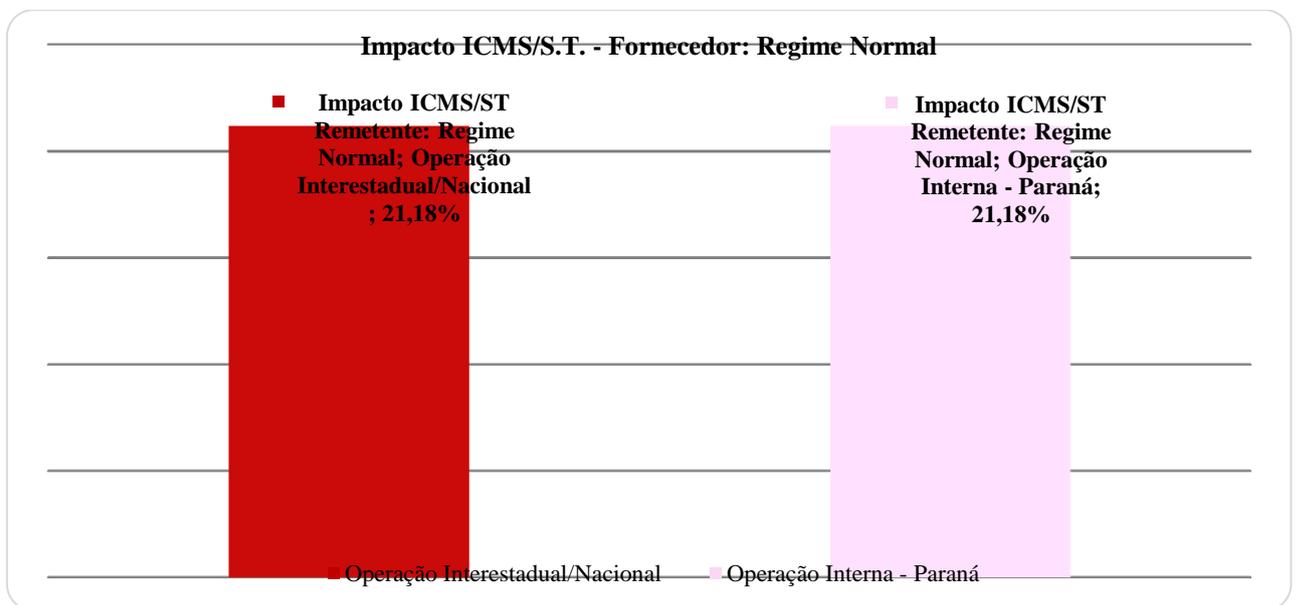


Gráfico 2. Impacto do ICMS substituição tributária da empresa do regime normal. Fonte: Dados da pesquisa. (2016).

No gráfico 2 independente da aquisição ser feita em operação interestadual ou interna, quando o fornecedor é do regime normal, o percentual é de 21,18% sobre o custo da mercadoria. Isso ocorre devido a MVA ajustada na operação interestadual e operação interna ser igual a 84,35%.

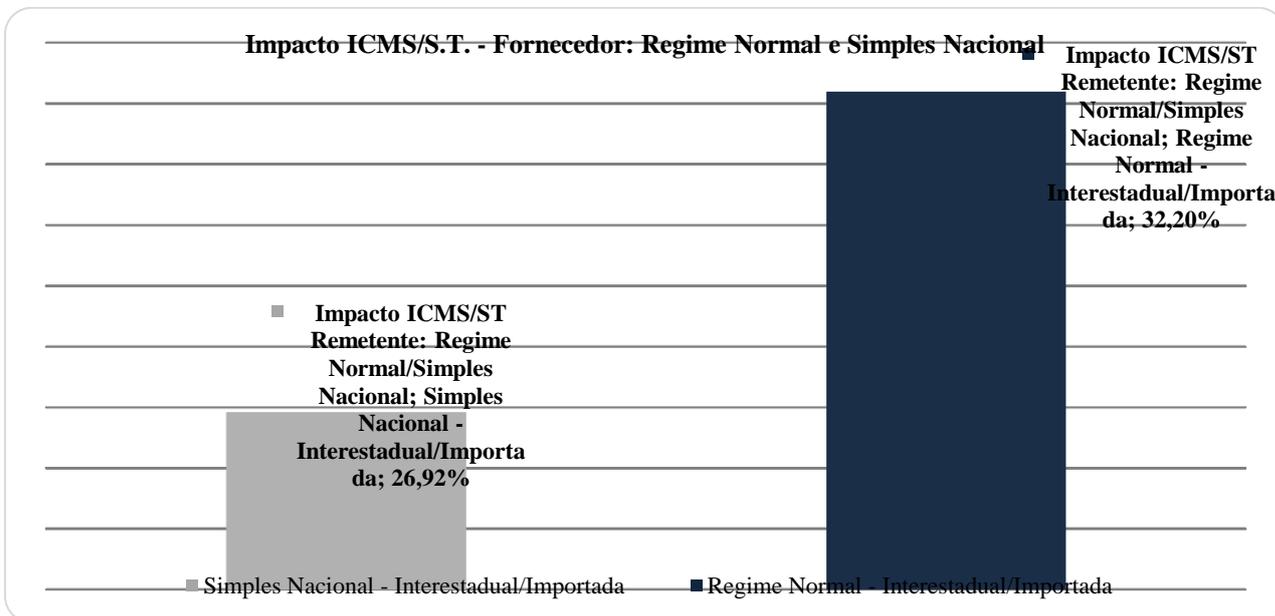


Gráfico 3. Impacto do ICMS substituição tributária da empresa do regime normal e simples nacional. Fonte: Dados da pesquisa. (2016).

Em relação ao gráfico 3 identificou-se os maiores percentuais para o impacto do ICMS substituição tributária sobre o custo na aquisição de autopeças, tanto para o fornecedor optante do simples nacional quanto para o fornecedor do regime normal. Considerando que a mercadoria é importada ou com conteúdo de importação acima de 40%, estabelece a alíquota interestadual do ICMS da operação própria em 4% e MVA ajustada para fornecedor do regime normal em 101,11%.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo da pesquisa foi identificar o impacto do ICMS substituição tributária previsto na legislação fiscal do Estado do Paraná no custo da aquisição de autopeças para empresas revendedoras. Para atender o objetivo foi analisada a legislação do ICMS e o regime da substituição tributária por meio do RICMS/PR, convênios ICMS, leis e protocolo. Verificou-se a tributação que deve ser utilizada pelos fornecedores sendo 12% a alíquota do ICMS quando a mercadoria for nacional, e 4% quando importada ou com conteúdo de importação superior a 40%, tratando-se de operação interestadual, e para operação interna independente da origem da mercadoria ser nacional ou importada a carga tributária efetiva é



de 12%, e a MVA ajustada quando a carga tributária interna do Estado do Paraná for menor que a carga tributária interestadual, exceto para operação interestadual quando o remetente for optante do simples nacional. Foi identificado que na aquisição de autopeças por fornecedores optantes do simples nacional em operação interestadual e origem da mercadoria nacional têm o menor impacto sendo de 18,92%, enquanto que o maior impacto é de 32,20% quando a compra for realizada de fornecedor do regime normal em operação interestadual e origem da mercadoria importada.

Pode-se observar que o valor do ICMS substituição tributária é significativo no momento da aquisição de peças automotivas para os contribuintes paranaenses comercializarem, e que, desestimula os contribuintes fabricantes e importadores situados no Estado do Paraná, sendo vantajoso adquirir mercadorias de empresas do simples nacional situadas em outros Estados onde o impacto do ICMS substituição tributária é menor.

O regime de recolhimento do ICMS substituição tributária não é optativo, os revendedores não tem como escolher outro regime de apuração na entrada de seus produtos, desta maneira sugere-se recorrer a Secretaria de Estado da Fazenda e solicitar redução da margem de valor agregado e/ou a limitação para os itens de autopeças relacionados no RICMS/PR – Decreto 6.080/2012 – anexo X, artigo 97.

Por fim, o presente trabalho entende ter contribuído de forma produtiva através de análises, verificações e identificações para empresas revendedoras paranaenses, acadêmicos e governo avaliarem melhor a substituição tributária do ICMS, apontando uma problemática desta modalidade de tributação, e sugerir o debate de alternativas entre os órgãos representantes da classe comerciária e o governo para o aperfeiçoamento desta legislação tributária.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Mário de Souza. **Elaboração de Projeto, TCC, Dissertação e Tese: uma abordagem simples, prática e objetiva**. São Paulo: Atlas, 2011.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2003.



BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2000.

BRASIL. Constituição Federal 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 01 mai. 2016.

_____. **Convênio ICMS 35, De 1º De Abril De 2011**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2011/cv035_11>. Acesso em: 11 jun. 2016.

_____. **Convênio ICMS 92, De 20 De Agosto De 2015**. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/convenio-icms-92-15>>. Acesso em: 26 ago. 2016.

_____. **CTN. Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 01 jun. 2016.

_____. **Decreto nº 6.080 de 29 de setembro de 2012. Regulamento do ICMS do Estado do Paraná**. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/106201206080.pdf>>. Acesso em: 22 abr. 2016.

_____. **Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEIKANDIR). Disponível em :<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 01 jun. 2016.

_____. **Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior**. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=2&menu=327>>. Acesso em: 22 abr. 2016.

_____. **Protocolo ICMS 41, de 4 de abril de 2008**. Disponível em <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2008/pt041_08>. Acesso em: 01 jun. 2016.

_____. **Resolução nº. 13 de 2012 do Senado Federal**. Disponível em <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=264825>>. Acesso em: 02 jun. 2016.

_____. **Sistema Integrado de Acompanhamento Financeiro**. Disponível em: <portaldatransparencia.pr.gov.br>. Acesso em: 06 de mai. 2016.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.



COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento técnico CPC 09: Demonstração do Valor Adicionado (DVA). Janeiro 2009.

_____. **Pronunciamento técnico CPC 16: Estoques - Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 2 (IASB).** Janeiro 2009.

FABRETTI, Lúdio Camargo. *Contabilidade Tributária*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FABRETTI, Lúdio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar Projetos de Pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

JUNIOR, Joaquim Martins. **Como escrever trabalhos de conclusão de curso**. 3 ed. Rio de Janeiro: Editora Vozes, 2009.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

OLIVEIRA, Luís Martins de; CHIEREGATO, Renato; JUNIOR, José Hernandez Perez; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PARANÁ. Setor Consultivo do Estado do Paraná. Consulta nº 022, de 20 de março de 2013, Consulta nº 009 de 28 de janeiro de 2016 e Consulta nº 024, de 21 de março de 2016. Disponível em <<http://www.legislacaotributaria.pr.gov.br/sefacre/lpext.dll?f=templates&fn=main-j.htm>>. Acesso em: 06 jun. 2016.

Revista de Estudos Tributários. IOB. Porto Alegre: volume 18, nº 108, mar/abr 2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.



ANÁLISE COMPARATIVA DE LUCRATIVIDADE E RENTABILIDADE NAS SOCIEDADES JBS S/A E BR FOODS S/A DURANTE OS PERÍODOS DE 2013 A 2015.

ERASMO PORFÍRIO DOS SANTOS JÚNIOR

Acadêmico de Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Paraná - UNESPAR
porfirio_93@hotmail.com

IGOR ANTONIO DE LARA

Acadêmico de Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Paraná – UNESPAR
antonioafk@gmail.com

NIVALDO APARECIDO GREGO

Professor, Especialista em Contabilidade.
Universidade Estadual do Paraná - UNESPAR
ngrego1@gmail.com

RESUMO - O objetivo da pesquisa é demonstrar se a crise financeira de 2015 afetou a lucratividade e a rentabilidade de duas grandes empresas nos ramos em que atuam, em específico nas sociedades JBS S/A e BR Foods S/A, comparadas aos anos de 2013 a 2015. O Tipo de pesquisa é aplicada. Quanto aos procedimentos tem o caráter documental, analisando o conteúdo dos textos e documentos colhidos, o estudo tem foco na análise qualitativa, busca dados por meio de cálculos, através de dados reais, tem um fator que se enquadra como pesquisa diagnóstica. De acordo com os resultados obtidos, verificou-se que em 2015, ambas as empresas melhoraram a rentabilidade em virtude do expressivo aumento da lucratividade, mesmo com uma redução do giro do ativo, ou seja, as vendas não acompanharam os investimentos totais, porém as reduções de custos totais foi fator determinante para o aumento da Taxa de Retorno sobre Investimento.

Palavras-chave: Análise, Demonstração, Lucratividade, Financeira.

ABSTRACT - The objective of the research is to demonstrate that the financial crisis of 2015 affected the profitability and the profitability of two major companies in the fields in which they operate , in particular in societies JBS S / A and BR Foods S / A, compared to the years 2013-2015 . The research type is applied. The procedures have documentary character, analyzing the content of the collected texts and documents , the study focuses on qualitative analysis , search data through calculations by actual data, is a factor that fits as diagnostic research . According to the results, it was found that in 2015 , both companies have improved profitability due to the significant increase in profitability , despite a reduction in the active working , ie sales did not follow the total investment , but the total cost reductions was the determining factor for the increase of rate of Return on Investment.

Keywords: Analysis , demonstration, Profitability , Financial.

1. INTRODUÇÃO

As empresas procuram cada vez mais proporcionar a seus acionistas informações que garantam certeza nos dados, através de afirmações fidedignas. Dessa forma será feita uma análise de balanço comparativa de duas empresas que fazem parte da BM&FBovespa: a JBS S/A e BR foods S/A.



O Brasil enfrenta nesse período duas adversidades simultâneas, uma está relacionada aos governantes, que adotaram políticas e estratégias que não deram certo e que por sua vez acabam contaminando a esfera econômica. Resumidamente, pode-se dizer que esta é uma crise auto infligida, está relacionada a medidas econômicas tomadas pelos governantes que deram errado. Trouxeram a inflação de volta, as contas fiscais estão desarrumadas, há corrupção em obras públicas e problemas gravíssimos envolvendo uma das mais importantes empresa do país, a Petrobras.

O presente trabalho terá como objetivo demonstrar como a crise influenciou nas empresas em estudo, durante sua situação financeira nos exercícios 2013 á 2015, como o baixo crescimento econômico durante a crise impactou nos dados que serão colhidos, dessa forma pretende-se completar o estudo garantindo uma segurança nos dados obtidos.

Para isso, iniciará o estudo deste caso pela coleta de dados que será feita através de documentos publicados pelas empresas anualmente, juntamente com uma Análise dos dados apresentados nos índices Financeiros. Para uma melhor mensuração dos resultados, será feita uma atualização nos saldos dos demonstrativos nos anos de 2013 e 2014 para ter valores monetários mais confiáveis para realização da análise.

Seguindo o cronograma, nossa metodologia será documental, aplicada, pesquisa bibliográfica, análise conteúdo, qualitativa e diagnóstica, buscando-se uma imagem fiel dos fenômenos da contabilidade através de documentos apresentados, como Balanços Patrimoniais e DRE (Demonstração do Resultado do Exercício), para retratar de forma pura e confiável a influência da crise em momentos onde as empresas buscam o equilíbrio financeiro.

Concluindo, será feita a análise dos resultados alcançados com o cálculo dos quocientes no decorrer dos anos em estudo das empresas, emitindo assim uma opinião da situação econômica e financeira.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Histórico das empresas JBS S/A e BR Foods S/A

A origem da JBS remonta a 1953, quando seu fundador, José Batista Sobrinho, iniciou as operações de uma pequena planta com capacidade de processamento de cinco cabeças de gado por dia, na cidade de Anápolis, em Goiás, na região Centro-Oeste do Brasil.

Com seis décadas de história, a JBS é atualmente a maior produtora de proteínas do mundo. A companhia opera no processamento de carnes bovina, suína, ovina e de frango e no processamento de couros. Além disso, comercializam produtos de higiene e limpeza, colágeno, embalagens metálicas, biodiesel, entre outros. O diversificado portfólio do grupo conta com marcas reconhecidas em todo o mundo como Swift, Friboi, Maturatta, Cabana LasLilas, Pilgrim's, Gold KistFarms, Pierce e 1855. Essa variedade de produtos e a presença em 24 países de 5 continentes (entre plataformas de produção e escritórios) atendem mais de 300 mil clientes em mais de 150 nações.

A empresa JBS Foods S. A. abriu seu capital em 2007 e suas ações são negociadas na BM&FBovespa no mais elevado nível de governança corporativa do mercado de capitais do Brasil, o Novo Mercado. Em 2012, a companhia registrou receita líquida de R\$ 76 bilhões, um aumento de 22,5% em relação ao ano anterior.

Segundo dados da revista Exame com a queda de 35 % do real frente ao dólar, o lucro da JBS com os chamados derivativos cambiais deve atingir a marca recorde de R\$ 15 bilhões em 2015. Embora tenha dado certo até aqui, a estratégia tem seu risco.

Uma empresa que vem ganhando mercado nos últimos três anos, mostrando um desempenho em suas demonstrações, a cada período ganhando investidores cada vez mais convictos de seu potencial, a análise em suas demonstrações será feita para verificar sua capacidade de lucratividade e rentabilidade durante esses três períodos.

A BR Foods foi criada em 2009, a partir da associação entre a Sadia e Perdigão, após o processo de fusão finalizado em 2012, tornando a empresa numa das gigantes do mercado alimentício mundial. Hoje, ela é a sétima maior empresa de alimentos do mundo em valor de mercado, uma das principais exportadoras de proteína animal do planeta (responsável por 9% da exportação mundial), com alimentos que chegam a mais de 110 países em cinco continentes.



2.2 Crise financeira de 2015

Em 2015 o Brasil registrou segundo o Jornal diário espanhol El País uma queda de 1,9% do PIB, confirmando também índices negativos de emprego, inflação e renda da população, que colocaram o Brasil diante de sua pior crise econômica desde os anos 90. A reportagem do El País consultou diversos especialistas em busca de respostas que indiquem como o país pode superar ao atual quadro recessivo, foi apontado motivos para tal problema financeiro, entre eles a atual infraestrutura do país, falta de estímulo no desenvolvimento produtivo e desburocratização de relações comerciais.

O Portal G1 também informou que no fim de maio de 2015, o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) registrou que a economia brasileira teve queda de 0,2% no primeiro trimestre de 2015, puxada pelo desempenho negativo do setor de serviços e da indústria, bem como pelo recuo do consumo das famílias e dos investimentos. Neste início de ano, o que evitou um tombo ainda maior do PIB foi a agropecuária. Diante desse cenário a análise das demonstrações contábeis se faz importante no processo de verificação no desempenho econômico e financeiro das empresas JBS Foods S/A. e BR Foods S/A.

2.3 A análise das demonstrações contábeis

A análise das demonstrações contábeis ou análise financeira é um método utilizado principalmente por empresas com fins lucrativos, pois pode-se dizer que é um processo de avaliação da empresa com objetivo de mostrar o desempenho da mesma diante do mercado, para isso é necessário extrair informações das demonstrações contábeis publicadas e interpretá-las separadamente para obtenção de resultados que ajudarão nas tomadas de decisões. Como afirma Sousa e Martins (2010, p. 32) “ela permite conhecer os efeitos das decisões adotadas no passado e as causas determinantes do estado atual, servindo de orientação para elaboração de planos futuros”.

Assim, análise de demonstrações financeiras existe a algum tempo, durante anos vem se evoluindo para chegar a um processo que contribua na tomada de decisão, para isso se exigiu que tivesse um padrão para os tipos de análises, buscando assim um desenvolvimento

no modo de olhar as demonstrações, levando a contabilidade a um nível gerencial, segundo Marion (1998, p. 452), "...o surgimento da Análise de Demonstrações Financeiras de forma mais sólida, mais adulta. É no final do século passado que observamos os banqueiros americanos solicitando as demonstrações as empresas que desejavam contrair empréstimos". Com isso, a evolução das análises financeiras se deu por conta de uma grande crise nos EUA por volta de 1929, onde países europeus pararam de importar produtos originários de indústrias Norte Americanas prejudicando investidores, os levando da riqueza a pobreza em poucos dias, falindo indústrias, e assim gerando também o desemprego de 30% dos trabalhadores da época.

Para que essa Análise se estabeleça como eficaz, é preciso que seja considerado duas grandezas que serão avaliadas, para que facilite o tipo de Análise a ser feita se faz necessário alguns tipos de ferramentas, dentre elas estão os índices, conforme Marion diz (1998, p. 455), "Os índices são relações que se estabelecem entre duas grandezas; facilitam sensivelmente o trabalho do analista, uma vez que a apreciação de certas relações ou percentuais é mais significativa que a observação de montantes,...".

2.4 Análise dos índices

Para a execução dos trabalhos de análise são necessários cálculos matemáticos que terão como base os dados das demonstrações publicadas, esses dados podem ser de um mesmo período de uma só empresa, o que serviria nesse caso para serem comparados com concorrentes, ou demonstrações de vários anos da mesma empresa, onde se pode ter uma visão de como está o desempenho da mesma e projetar as mudanças necessárias para o próximo período. Afirmando essa ideia, diz Padoveze (2004, p. 75) "... fica evidente que o mais importante para o analista financeiro não é saber calcular, mas interpretar esses indicadores e elaborar um relatório com os pontos fortes e fracos do processo operacional e financeiro da empresa, visando propor alternativas de curso futuro."

Para Gitman (2001, p. 129) "a análise de índices não é meramente a aplicação de uma fórmula sobre dados financeiros para calcular um dado índice. Mais importante é a interpretação do valor do índice". Com isso, pode-se dizer que na análise não basta somente



calcular utilizando as fórmulas previamente elaboradas, pois o mais importante não é o cálculo e sim o entendimento do resultado que nos proporciona uma visão global da situação econômica e financeira da empresa com a interpretação dos resultados obtidos.

As técnicas mais utilizadas para execução desses cálculos são: a Análise Vertical e Análise Horizontal as quais geram os resultados de lucratividade e rentabilidade objeto de estudo no presente projeto.

2.4.1 Análise Horizontal e Vertical

Na Análise Vertical os cálculos feitos transformam os valores das contas que estão em moeda e representa-os em percentuais, demonstrando assim em uma base de cem por cento quantos cada conta representa. Nesse método, segundo Sousa e Martins (2010, p. 56) “ao aplicar a técnica de Análise Vertical, o analista está transformando os valores monetários das demonstrações financeiras em medidas relativas, chamadas coeficientes ou percentuais.”

Já a Análise Horizontal tem como foco a demonstração de valores de desenvolvimento da empresa em vários anos seguidos, com essa análise de resultados em períodos consecutivos é possível obter conclusões da performance da empresa, para Sousa e Martins (2010, p. 100) “a comparação entre dados de diferentes exercícios de uma empresa permite conclusões sobre a evolução patrimonial e sobre a tendência econômico-financeira que está assumindo”.

Porém, na Análise Horizontal a inflação prejudica os resultados obtidos pela comparação dos balanços. Com isso, para evitar resultados que possam prejudicar e até trazer tomadas de decisões incorretas será necessário atualizar os valores dos balanços anteriores para moeda atual. Pegasse como base o balanço mais atual e atualiza-se os antecedentes, assim todas as contas terão o mesmo valor de mercado atual. Pois, como diz Iudícibus (1990, p. 127) “na medida do possível, os demonstrativos objetos de análise devem ser corrigidos tendo em vista as variações do poder aquisitivo da moeda”.

2.4.2 Margem De Lucro

Este índice nos mostra quanto de lucro a empresa está obtendo com as vendas no período, a Margem de Lucro Líquido indica quantos centavos sobraram sobre cada real

vendido logo depois de deduzido todos os impostos e despesas, logo pode-se concluir que quanto maior a margem, melhor para a empresa (Marion, 2002, p. 166).

Tabela 1: Fórmula da Margem Líquida.

$$\text{Margem Líquida} = \frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Vendas Líquidas}} \times 100$$

Fonte: Adaptado de Marion (2002, p. 166).

Porém, a margem também pode ser pequena, o que não significa, dependendo o ramo de atividade, que é ruim para empresa, porque se a margem for pequena as vendas serão maiores, ou seja, o giro de mercadorias será grande para suprir a demanda, movimentando o mercado como um todo.

2.4.3 Giro Do Ativo

O resultado deste índice indica se os ativos investidos estão gerando a renda que inicialmente foi planejada com a aquisição dos mesmos. Conforme diz Marion (2002 p. 166) “Giro do Ativo: significa a eficiência com que a empresa utiliza seus ativos, com o objetivo de gerar reais de vendas. Quanto mais for gerado de vendas, mais eficientemente os Ativos serão utilizados”.

Tabela 2: Fórmula do Giro do ativo.

$$\text{Giro do Ativo} = \frac{\text{Vendas Líquidas}}{\text{Ativo Total}}$$

Fonte: Adaptado de Marion (2002, p. 166).

Com isso, o giro traz a ideia de que as vendas e as produções precisam acontecer numa proporção maior do que os investimentos em ativos.

2.4.4 Taxa de Retorno sobre Investimentos

Tabela 3: Fórmula da Taxa de Retorno sobre Investimento.

$$\text{TRI} = \frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Ativo Total}} \times 100$$

Fonte: Adaptado de Marion (2002, p. 166).

Por meio dessa fórmula, será possível identificar o lucro que a empresa está obtendo com seu Ativo Total. Diz Marion que (2002, p. 166):

Taxa de Retorno sobre Investimentos. Pode ser obtida por meio da multiplicação da Margem de Lucro pelo Giro do Ativo. As empresas que ganham mais na margem, normalmente ganham no preço. As empresas que ganham mais no giro, visam quantidade. A rentabilidade de uma empresa é obtida por meio de uma boa conjugação entre preço e quantidade, ou seja, entre Margem (lucratividade) e Giro (produtividade): Margem de Lucro x Giro do Ativo = TRI.

Tabela 4: Margem Líquida x Giro do Ativo

Margem Líquida	x	Giro do Ativo	=	TRI
$\frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Vendas Líquidas}} \times 100$	x	$\frac{\text{Vendas Líquidas}}{\text{Ativo Total}}$	=	$\frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Ativo Total}} \times 100$

Fonte: Adaptado de Marion (2002, p. 166).

Assim, desconsiderando as vendas nas duas fórmulas anteriores se obtém a TRI onde envolve a margem do lucro com o giro do ativo, terá também uma análise mais aprofundada unindo as duas fórmulas para concluir um resultado final do cálculo, nela também pode-se observar quais das duas empresas estão ganhando mais na margem ou no giro, trabalhando um pouco mais a análise nos dois casos, considerando a possibilidade de uma delas ter mais giro ou mais margem que a outra.

2.4.5 A Fórmula Du Pont

Para ter uma análise mais detalhada sobre a Margem x Giro é preciso que se faça uma tabela chamada Fórmula Du Pont, onde se encontra grupos de custos totais, em confronto com as vendas totais que se ramificam chegando até a análise de taxa de retorno, proporcionando assim qual item está contribuindo em proporção maior, ou proporção menor, para a queda da Taxa de Retorno ou para Elevação dessa taxa.

Para Gitman (2004, p. 60), “O sistema DuPont de análise é utilizado para dissecar as demonstrações financeiras da empresa e avaliar sua situação financeira”



Dissecar no sentido de verificar como a relação de Margem com o Giro da empresa mostra o valor do retorno, e de onde ele se originou. Mostra aonde a empresa está enfraquecendo financeiramente, contribuindo para uma melhora na capacidade de gerar lucro. Outro fator importante é mostrar se seus ativos estão rendendo o esperado para o período, se seus investimentos traz vantagem financeira a curto ou a longo prazo.

3. MÉTODOS DA PESQUISA

3.1 Tipo de pesquisa

Um estudo aplicado pode ser definido como o tipo de pesquisa que será utilizado no presente trabalho. Como dizem Gerhardt e Silvério (2003, p. 35) “o estudo aplicado objetiva criar conhecimento para a aplicação prática, dirigidos a solução de problemas específicos”. Esta investigação buscará identificar resultados positivos ou negativos obtidos através da aplicação das análises nos balanços patrimoniais das empresas objeto de estudo.

Quanto aos procedimentos, será feita uma pesquisa documental nos dados financeiros colhidos das empresas, onde trará uma visão de como elas se encontram financeiramente. A pesquisa documental tem como principal fator, a investigação, onde buscará através de documentos autênticos respostas para a real situação das empresas. Essas respostas serão respondidas através de dados contidos nos Balanços Patrimoniais e DRE, das empresas. A análise documental constitui uma técnica importante na pesquisa qualitativa. Segundo Gil (1999, p. 66) “a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”. Dessa forma buscar-se-á através dos dados colhidos nos documentos das empresas, um tratamento bem elaborado para buscar responder as questões financeiras das empresas.

Com a pesquisa documental será necessário um enriquecimento de conteúdo para complementar o tratamento dos dados colhidos, dessa forma a pesquisa bibliográfica fará presença dando um suporte com documentos monográficos, buscando saber se já existem respostas similares ao conteúdo proposto, decidir se é interessante fazer a investigação, averiguar o melhor conteúdo a ser aplicado. De acordo com Amado Luiz Cervo (2003, p. 63-



77) “a Pesquisa Bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos”.

Será feita uma interpretação do conteúdo dos textos e documentos colhidos por análise de conteúdo, essa análise irá descrever com uma compreensão significativa que vai além de uma leitura comum, informações complementares ao leitor crítico da mensagem que propomos nas Análises Verticais e Horizontais dos Balanços e DRE, das empresas investigadas. Segundo Iudicibus (1990, p. 24) “análise de balanços se caracteriza como a arte de saber extrair relações úteis, para o objetivo econômico que tivermos em mente, dos relatórios contábeis tradicionais e de suas extensões e detalhamentos, se for o caso”.

Com isso, este estudo terá o foco na análise qualitativa, pois buscará resultados, por meio de cálculos, através de dados reais, dados que indiquem a situação da empresa naquele determinado período de tempo, e estes, quando analisados, trarão resultados da posição financeira das empresas. Assim sendo, esta análise não terá referência alguma aos dados quantitativos. De acordo com Raupp e Beuren (2008) as pesquisas qualitativas realizam profundas análises do objeto de estudo, procurando destacar e conhecer as características mais detalhadamente possíveis o que não acontece nas pesquisas quantitativas.

Nossa pesquisa se enquadra como diagnóstica, pelo fato do objetivo ser a análise de índices que influenciam na tomada de decisões das empresas, tanto para o próprio empresário para entender melhor do desempenho da organização, quanto para os concorrentes para saberem onde podem aproveitar as fraquezas da outra empresa. De acordo com Martins e Lintz (2009, p. 81) “além do diagnóstico de determinados setores, ou de toda organização, outros projetos de pesquisa de diagnóstico pode voltar-se para o ambiente externo da organização, como a pesquisa de mercado, a análise competitiva e os projetos de benchmarking, dentre outros”.

3.2 Coleta de dados

Segundo Gil (1999, p. 66) “A pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”. Para Explicar a situação real das empresas em estudo, terá de



se recolher informações dos balanços e DRE para análise de índices, onde serão produzidas informações necessárias para obtenção de conteúdo suficiente para indicar a situação das empresas apresentadas.

3.3 Análise de dados

Através de uma análise horizontal, vertical e dos índices de lucratividade e rentabilidade, os dados serão levantados os resultados e posteriormente indicados através de uma planilha os resultados, juntamente com gráficos e tabelas, onde mostrará de forma simples para o leitor e usuário dos dados, a complexidade e importância, para a definição da situação atual das duas empresas.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Utilizando-se de uma análise de forma detalhada das informações extraídas do Balanço Patrimonial e da DRE, tem-se todos os componentes que influenciam na Taxa de Retorno sobre o Investimento (TRI), como por exemplo, a margem e giro do ativo.

Analisa-se, quais dos itens estão influenciando para a elevação ou redução da TRI, ou seja, busca-se verificar se a empresa está ganhando mais na margem ou no giro, fator importante para a tomada de decisão das empresas. Assim, foram analisados dados de 2013 a 2015 das empresas JBS S/A e BR Foods S/A, com o objetivo de verificar se a crise de 2015 influenciou na lucratividade e rentabilidade.

Na realização das análises da lucratividade e rentabilidade foram tomados como base as demonstrações contábeis consolidadas, com o objetivo de avaliar o desempenho do grupo e não das empresas individualmente. Para uma melhor análise da evolução dos componentes patrimoniais e de resultados, as demonstrações contábeis foram ajustadas pelo IGP-M (Índice Geral de Preços do Mercado) para o dia 31 de dezembro de 2015.

Os valores apresentados nas análises estão em bilhões de reais, e os indicadores adotados foram:



- **Vendas Líquidas:** foram considerados as vendas brutas deduzidas das devoluções e abatimentos de vendas, e dos tributos sobre as vendas.
- **Custos Totais:** de forma simplificada, foram obtidos da diferença entre o valor das vendas líquidas e do lucro líquido.
- **Lucro Líquido:** é o resultado das empresas depois de descontados todas as despesas, inclusive os tributos sobre o lucro.
- **Ativo Total:** é o total dos investimentos realizados e que estão à disposição da empresa.
- **Margem Líquida:** é a divisão do lucro líquido pelas vendas líquidas. Apresenta a rentabilidade das vendas, ou seja, para cada real faturado quanto sobra para investimento e remuneração dos investidores.
- **Giro do Ativo:** é a venda líquida dividida pelo ativo total. Mede a capacidade operacional da empresa em gerar vendas com os recursos disponíveis.
- **Taxa de Retorno sobre o Investimento (TRI):** apresenta o retorno dos investimentos realizados pela empresa.
- **Evolução (Ev.):** verifica se houve crescimento ou redução dos índices ou componentes das demonstrações contábeis, esse índice também é conhecido com análise horizontal.

Na sequência, segue cálculos e análises das empresas BR Foods S/A e JBS S/A, respectivamente.

Quadro 1 – Análise da sociedade BR Foods S/A.

Margem Líquida			Lucro Líq. (em Bi)			Vendas Líq. (em Bi)		
Ex.	%	Ev.	Ex.	Vlr.	Ev.	Ex.	Vlr.	Ev.
2013	3,84%	100,00%	2013	1,22	100,00%	2013	31,74	100,00%
2014	7,67%	199,78%	2014	2,46	201,81%	2014	32,06	101,02%
2015	9,72%	253,28%	2015	3,13	256,91%	2015	32,20	101,43%

TRI -Tx. Retorno			Vendas Líq. (em Bi)			Custos Totais (em Bi)		
Ex.	%	Ev.	Ex.	Vlr.	Ev.	Ex.	Vlr.	Ev.
2013	3,30%	100,00%	2013	31,74	100,00%	2013	30,52	100,00%
2014	6,16%	187,01%	2014	32,06	101,02%	2014	29,60	96,99%
2015	7,75%	235,24%	2015	32,20	101,43%	2015	29,07	95,23%

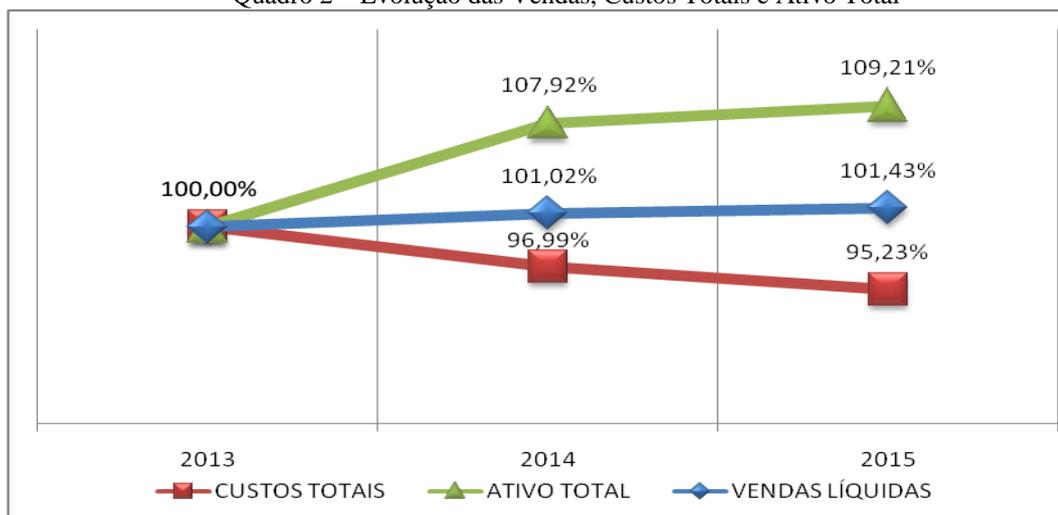
Giro do Ativo			Vendas Líq. (em Bi)			Ativo Circulante (em Bi)		
Ex.	Vlr.	Ev.	Ex.	Vlr.	Ev.	Ex.	Vlr.	Ev.
2013	0,86	100,00%	2013	31,74	100,0%	2013	15,13	100,00%
2014	0,80	93,61%	2014	32,06	101,0%	2014	19,33	127,80%
2015	0,80	92,88%	2015	32,20	101,4%	2015	19,18	126,79%

Ativo Total (em Bi)			Ativo Não Circ. (em Bi)		
Ex.	Vlr.	Ev.	Ex.	Vlr.	Ev.
2013	36,98	100,00%	2013	21,85	100,00%
2014	39,91	107,92%	2014	20,58	94,16%
2015	40,39	109,21%	2015	21,21	97,04%

Vezez

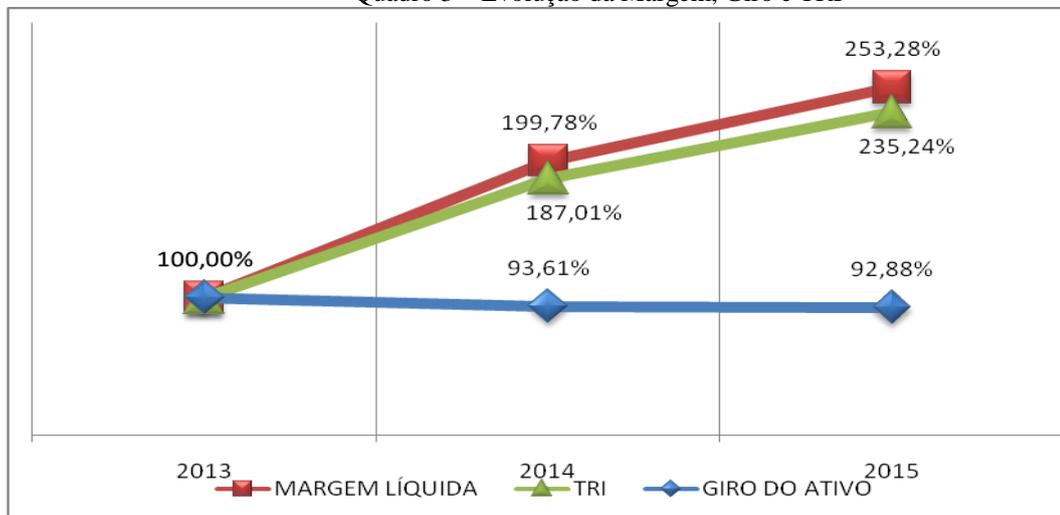
Fonte: Elaborado pelos autores, 2016.

Quadro 2 – Evolução das Vendas, Custos Totais e Ativo Total



Fonte: Elaborado pelos autores, 2016.

Quadro 3 – Evolução da Margem, Giro e TRI



Fonte: Elaborado pelos autores, 2016.

Pode-se verificar, que em relação ao ano de 2013, a TRI aumentou 87,01% e 135,24%, em 2014 e 2015, respectivamente, constatando de primeiro momento um resultado positivo para a empresa BR Foods S/A.

A Margem Líquida teve um aumento de 99,78% e 153,28%, em 2014 e 2015, respectivamente, esse resultado se deve pelo ótimo estímulo vindo do lucro líquido que teve um aumento de 101,81% em 2014, e em 2015 outro resultado positivo de 156,91%, lucro originado de um pequeno aumento das Vendas de 1,02% em 2014 e de 1,43% em 2015, porém fator importante que originou o grande Lucro Líquido foi a redução dos custos totais de 3,01% no ano de 2014 e de 4,77% em 2015. Assim, com crescimento das vendas e redução dos custos totais, a empresa alavancou sua Margem Líquida.

No Giro do Ativo observa-se uma redução de 6,39% no ano de 2014 e de 7,12% no ano de 2015 constatando um resultado negativo para a empresa BR Foods S/A, apesar de um aumento de 1% nas vendas em 2014 e de 1,4% no ano de 2015, os investimentos em ativos tiveram aumento de 7,92% em 2014 e 9,21% em 2015, o Ativo não Circulante não cresceu da mesma forma que o Ativo Circulante, pois teve uma redução de 5,84% em 2014 e de 2,96% em 2015, assim os investimentos feitos nos dois períodos de 2014 e de 2015, não alavancou um crescimento do faturamento a ponto de influenciar de forma negativa na rentabilidade da empresa, que com a crise não conseguiu aproveitar esse investimento intensivo no Ativo não Circulante.



O Aumento no Lucro da Empresa e na Taxa de Retorno dessa forma foi originário de um corte de custos totais intensivo durante os dois períodos, que proporcionou uma alavancagem da capacidade da empresa BR Foods S/A de gerar lucros mais expressivos. Porém as Vendas não acompanharam os investimentos da empresa, um pequeno aumento de aproximadamente 1% provando que os investimentos nos Ativos não foram feitos de forma exata, pois não tiveram efeito no crescimento das vendas. Isso é ruim para a empresa podendo prejudicar futuros investimentos, se a empresa precisar quitar dívidas, não poderá contar com recursos oriundos desses investimentos.

O Ativo da BRFoods S/A é composto em sua maior parte por Investimentos, Ativos Intangíveis, e Imobilizados que tem grande influência no Balanço da Empresa, se manteve equilibrado durante os anos, porém esses fatores não tiveram um respaldo nas vendas da empresa durante os três períodos de 2013, 2014 e 2015.

Parte significativa no equilíbrio desses ativos foi a aquisição de empresas como, Global Food Siam, Universal Meats e Campo Austral, aquisições realizadas no quarto trimestre de 2015, totalizando 500 milhões, além disso em novembro de 2015 a companhia anunciou um projeto de expansão de suas operações em Abu Dhabi, tendo em vista o sucesso da operação da fábrica o projeto foi antecipado, que tinha um tempo preestabelecido de termino em 2020, fator importante para a globalização e ao mesmo tempo conservação da saúde de Ativos da BRFoods S/A.

Quadro 4 – Análise da sociedade JBS S/A.

Margem Líquida			Lucro Líq. (em Bi)			Vendas Líq. (em Bi)		
Ex.	%	Ev.	Ex.	Vlr.	Ev.	Ex.	Vlr.	Ev.
2013	1,20%	100,00%	2013	1,28	100,00%	2013	106,12	100,00%
2014	2,00%	165,94%	2014	2,66	208,23%	2014	133,17	125,48%
2015	3,15%	261,52%	2015	5,13	401,47%	2015	162,91	153,52%

TRI -Tx. Retorno			Dividido			Menos		
Ex.	%	Ev.	Vendas Líq. (em Bi)			Custos Totais (em Bi)		
Ex.	%	Ev.	Ex.	Vlr.	Ev.	Ex.	Vlr.	Ev.
2013	1,63%	100,00%	2013	106,12	100,00%	2013	104,85	100,00%
2014	2,93%	180,11%	2014	133,17	125,48%	2014	130,51	124,48%
2015	4,21%	258,66%	2015	162,91	153,52%	2015	157,79	150,49%

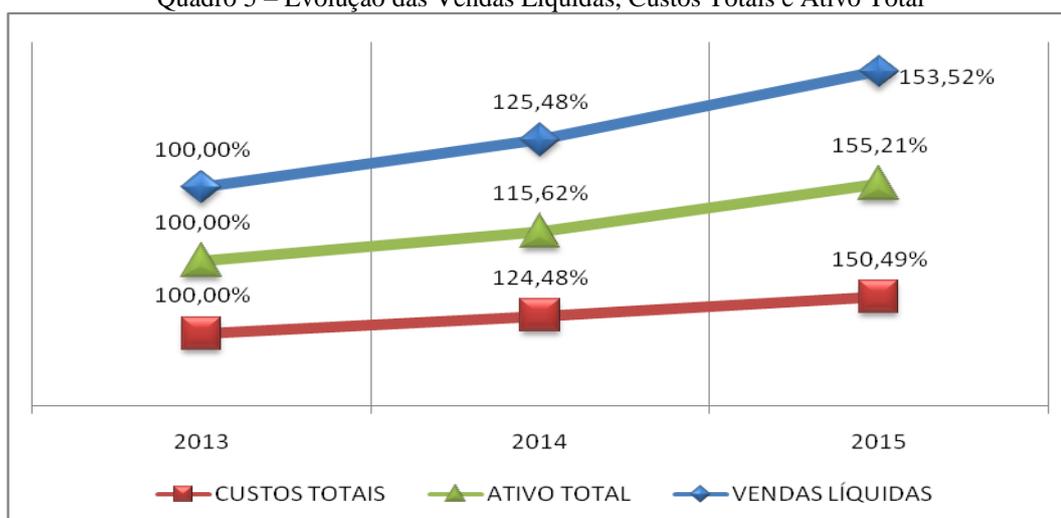
Giro do Ativo			Vendas Líq. (em Bi)			Ativo Circulante (em Bi)		
Ex.	Vlr.	Ev.	Ex.	Vlr.	Ev.	Ex.	Vlr.	Ev.
2013	1,35	100,00%	2013	106,12	100,0%	2013	33,03	100,00%
2014	1,47	108,54%	2014	133,17	125,5%	2014	41,50	125,65%
2015	1,34	98,91%	2015	162,91	153,5%	2015	49,81	150,81%

Ativo Total (em Bi)			Mais		
Ex.	Vlr.	Ev.	Ativo Não Circ. (em Bi)		
Ex.	Vlr.	Ev.	Ex.	Vlr.	Ev.
2013	78,44	100,00%	2013	45,41	100,00%
2014	90,69	115,62%	2014	49,19	108,32%
2015	121,75	155,21%	2015	71,94	158,42%

Vezes

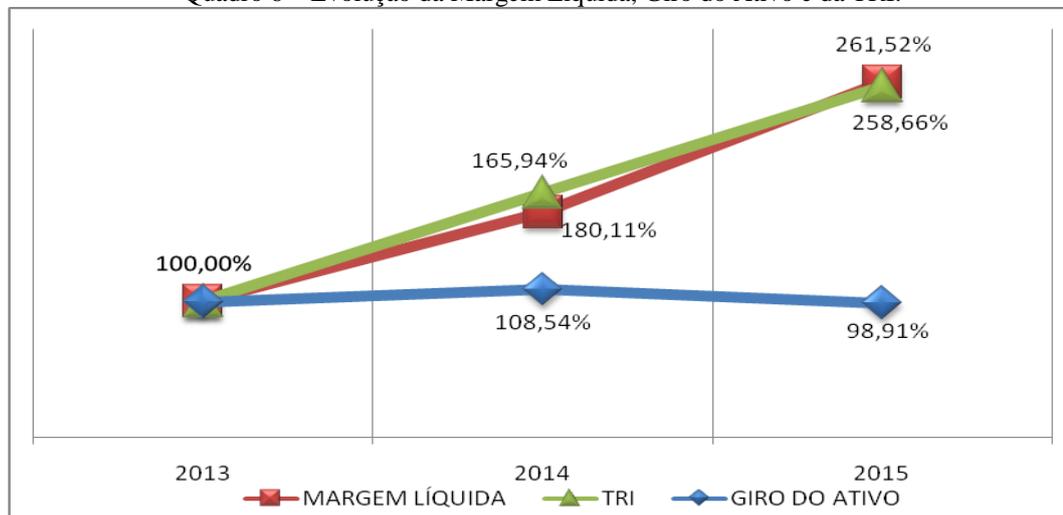
Fonte: Elaborado pelos autores, 2016.

Quadro 5 – Evolução das Vendas Líquidas, Custos Totais e Ativo Total



Fonte: Elaborado pelos autores, 2016.

Quadro 6 – Evolução da Margem Líquida, Giro do Ativo e da TRI.



Fonte: Elaborado pelos autores, 2016.

Iniciando a análise pela confrontação da Margem x Giro, com relação ano de 2013, pode-se constatar que a Margem cresceu consideravelmente no decorrer dos anos um aumento de 65,94% e 161,52%, em 2014 e 2015, respectivamente, porém o Giro não acompanhou o desenvolvimento, onde se pode observar uma queda em 2015, o que contribuiu de forma negativa na Taxa de Retorno sobre Investimentos.

Seguindo o quadro, se obtém o resultado do Lucro Líquido da empresa, a JBS S/A constatou lucro recorde em 2015, um aumento de 301,47% com relação ao ano de 2013. As vendas também sofreram um aumento em um percentual de 53,52% com relação ao ano base. Vale ressaltar que, as vendas da empresa nos períodos acompanharam os ativos, isso quer dizer que os investimentos na compra de ativos foram realizados de forma prudente, pois eles influenciaram positivamente nas vendas da empresa.

O próximo passo a ser considerado são os ativos da empresa (Circulante e Não Circulante), como a empresa obteve um bom desempenho durante os anos, logo o Ativo Circulante também sofreu uma valorização de 50,81% com relação ao ano base, isso é bom, pois significa que a empresa tem grande quantia de recursos que podem ser convertidos facilmente em dinheiro caso for necessário. No Ativo Não Circulante houve um pequeno aumento de 8,32% com relação a 2013, porém de 2014 para 2015 a empresa alavancou em 50,42% esse Ativo, ao analisar os balanços pode-se observar que esse aumento se deu por conta de aquisições de Ativos Intangíveis, esses Ativos são representados por marcas e

patentes, softwares, fundo de comércio adquirido e direitos de exploração de serviços públicos mediante concessão ou permissão do Poder Público, e de acordo com as demonstrações financeiras publicadas de 2015 esse aumento considerável se deu pela aquisição de duas grandes marcas no ramo alimentício, a Moy Park e a Cargill, a primeira localizada na Europa seguida pela outra estabelecida nos EUA, com isso a empresa expandiu grandemente seu mercado de atuação.

Prosseguindo na análise da última parte do quadro, temos os Custos Totais confrontados com as Vendas Líquidas, nesse estágio pode-se constatar que a empresa manteve um equilíbrio, pois durante os anos ela elevou suas vendas em 53,52%, e os custos aumentaram 50,49%, ou seja, as vendas superaram os custos em apenas 3,03%, assim ela alavancou as vendas, porém isso refletiu nos custos.

Contudo, pode-se dizer que a Margem Líquida da empresa JBS S/A de 161,52% teve a maior influência positiva na Taxa de Retorno sobre Investimentos pelo fato da empresa ter conseguido um Lucro Líquido muito elevado no ano de 2015. Já o Giro do Ativo influenciou negativamente pelo fato da empresa ter adquirido um valor elevado de Ativos Intangíveis no mesmo ano, o que não é totalmente desfavorável para o desempenho da atividade, pois esses ativos poderão gerar muita receita futuramente para a empresa.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objetivo analisar se a crise que se agravou em 2015 influenciou no desempenho das duas empresas, utilizando primeiramente a JBS S/A pode-se notar que essa crise pouco influenciou nas atividades da empresa, pois de acordo com a análise e as demonstrações contábeis publicadas podemos notar um crescimento da mesma, principalmente no ano de 2015. A empresa conseguiu alavancar seu Lucro Líquido consideravelmente o qual influenciou positivamente a Margem Líquida.

O ponto que negativou os resultados da empresa, de acordo com os números do período, foi a elevada aquisições de Ativos Não Circulantes, trazendo um entendimento que a empresa está investindo grande parte de seus recursos na compra de outras corporações, marcas e patentes, se tivermos uma visão de curto prazo essas aquisições não foram tão



eficazes para a JBS S/A, porém se considerarmos o longo prazo essas aquisições poderão gerar muito lucro pelo fato de ter alavancado consideravelmente seu leque de atuação mundial.

Na empresa BR Foods S.A. houve sim um aumento em sua margem, e bem significativa, porém o giro não acompanhou a mesma proporção, por isso a crise teve influencia a ponto de haver corte de custos para equilíbrio da situação financeira da empresa, já que os investimentos em ativos não tiveram em curto prazo resultados suficientes para alavancar sua lucratividade de forma a evitar os cortes de custos.

O ponto positivo foi que mesmo em uma crise como a de 2015, a governança da empresa mostrou que seu desempenho se equilibra em tempos ruins para o mercado em geral, maximizando os lucros e minimizando as perdas.

A Pesquisa trouxe uma visão mais ampla de análise das Demonstrações Financeiras das empresas JBS S/A e BR Foods S.A. identificando de forma geral e depois ramificada até chegar ao ponto principal da pesquisa, e identificou dessa forma onde há uma fraqueza maior financeira da empresa, a causa pela qual ela obteve mais desempenho ou teve menos desempenho. Um fator importante para a pesquisa foi a análise em duas empresas distintas de cenários semelhantes podendo assim medir o papel da diretoria em uma empresa desse porte, atitudes importantes e tomadas de decisões que podem salvar a saúde financeira das entidades.

REFERÊNCIAS

DE PAULA, Gilles B. **Lucratividade e Rentabilidade – Você sabe a diferença e porque isto é importante?** Disponível em: <<http://www.treasy.com.br/blog/rentabilidade-x-lucratividade-voce-sabe-a-diferenca>> Acesso em: 05 de abril de 2016. 20:08:33.

FREITAS JUNIOR, Gerson. **A ousada política cambial que está rendendo bilhões á JBS.** Revista Exame. Negócios Disponível em <<http://exame.abril.com.br/negocios/noticias/a-ousada-politica-cambial-que-esta-rendendo-bilhoes-a-jbs>>, Acesso em: 02 de março de 2016. 19:55:44.

GITMAN, Lawrence J. **Princípio da administração financeira – essencial.** 2. Ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.



GOMES, Cristiana. **Crise de 1929 (Grande Depressão)**. Disponível em <<http://www.infoescola.com/historia/crise-de-1929-grande-depressao/>>, Acesso em: 04 agosto. 2016, 21:24:13.

<http://www.jbs.com.br/pt-br/perfil> 2015 (Acesso em 03 de abril de 2016).

IUDICIBUS, Sergio. **Análise de Balanços**. 5º Ed. São Paulo: Atlas, 1990.

LUNELLI, Reinaldo Lux'iz. **Análise das Demonstrações Financeiras**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/analisedemonstracoesfinanceiras.htm>> Acesso em: 05 de abril de 2016. 20:05:13.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1998. Ed. 8.

MARION, José Carlos. **Análise das Demonstrações Contábeis. Contabilidade Empresarial**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ, Alexandre. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. 2. Ed. – 4. Reimpressão. São Paulo: Atlas, 2011.

MENDONÇA, Heloísa. **Como Tirar o país da crise?** El País. Disponível em <http://brasil.elpais.com/brasil/2015/08/28/economia/1440762550_559864.html>, Acesso em: 04 agosto. 2016, 21:03:30.

MARTELLO, Alexandre. **Mercado financeiro prevê retração maior do PIB em 2015 e 2016**. Portal G1. Disponível em <<http://g1.globo.com/economia/mercados/noticia/2015/08/mercado-preve-retracao-maior-do-pib-em-2015-e-2016.html>>, Acesso em: 10 de Agosto 2016. 20:33:20.

PADOVEZE, Clovis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho. **Análise das Demonstrações Financeiras**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2000. Pág. 131.

PADOVEZE, Clóvis Luíz. **Introdução à Administração Financeira**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. Atlas, 2008.

SOUSA, Dayse Pereira Cardoso. **Análise das demonstrações contábeis**. V. 1 / Dayse Pereira Cardoso Sousa; Roberto Martins. – 2. Ed.



Anais do II Seminário dos Cursos de Ciências Sociais Aplicadas do Campus de Campo Mourão da Universidade Estadual do Paraná, Campo Mourão - PR, 25-27 de outubro de 2016. v. 1. p. 000-000

GITMAN, Lawrence J.. **Princípios de Administração Financeira**. 10ª Edição. Editora Habra, 2004.



COMPOSIÇÃO DO PRÊMIO DE SEGUROS COM BASE EM DIFERENTES RISCOS E PERFIS DE SEGURADOS

RENATA SOARES DA SILVA

Graduanda em Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Paraná - UNESPAR
renatasaoredasilva@hotmail.com

RODRIGO ARAÚJO NUNES

Graduando em Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Paraná – UNESPAR
rodrigo.araujonunes@hotmail.com

WELLITON FELIPE ALVES MIRANDA

Professor do Curso de Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Paraná – UNESPAR
w_felipe_m@hotmail.com

RESUMO - O presente artigo tem como objetivo geral identificar quais os perfis de veículo e segurado apresentam os menores prêmios de seguro de automóveis, pela companhia Allianz Seguros. Para isso, adotou-se como metodologia quanto à sua natureza uma pesquisa aplicada, pois através das cotações realizadas a partir dos perfis previamente definidos, propiciará a identificação dos fatores que mais influenciam na formação do prêmio de seguro; quanto à abordagem do problema caracteriza-se como qualitativa; quanto aos seus objetivos trata-se de uma pesquisa descritiva, pois o objetivo do artigo se restringe em descrever os perfis com os menores prêmios obtidos, e quanto aos procedimentos técnicos se caracteriza como documental. Como principais conclusões da pesquisa, observou-se que o perfil que apresentou os menores prêmios para o seguro de automóveis, na companhia Allianz Seguros, trata-se de um veículo de Entrada (Fiat-Palio), com uma condutora do sexo feminino, casada e na faixa etária de 60 anos.

Palavras-chave: Seguros, Seguro de Automóveis, Formação de Preço, Atuária.

ABSTRACT - This article was carried out with the aim to identify which vehicle profiles and insured have the lowest rates of car insurance premiums granted by Allianz Insurance Company. For this, it was adopted as a methodology as regards to its nature an applied research because through price quote made from pre-defined profiles, enable the identification of the most influencing factors in the formation of the insurance premium; As regards to the problem approach it is characterized as qualitative; as regards to its objectives it is a descriptive research, because the purpose of this article is restricted to describe the profiles with minor awards achieved, and about the technical procedures, they are characterized as documentary. As the main conclusions of the research, it was observed that the profile that had the lowest premiums for car insurance at Allianz Insurance Company, it is related to an Input vehicle (Fiat Palio) with a female driver, married and aged about 60 years.

Keywords: Insurance, Car Insurance, Pricing, Actuary.



1. INTRODUÇÃO

A abertura dos portos para o comércio exterior no ano de 1808 foi um marco para o início da atividade seguradora no Brasil. A primeira companhia de seguros a funcionar no país foi a "Companhia de Seguros BOA-FÉ", em 24 de fevereiro daquele ano, que tinha por objetivo operar no seguro marítimo.

Através do Decreto-lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, foram reguladas todas as operações de seguros e resseguros e instituído o Sistema Nacional de Seguros Privados, formado CNSP (Conselho Nacional de Seguros Privados), SUSEP (Superintendência de Seguros Privados), IRB (Instituto de Resseguros do Brasil), sociedades seguradoras e corretores habilitados.

Com a estabilização da economia brasileira a partir da década de 90, o mercado de seguros foi beneficiado e conseqüentemente as emissões de apólices apresentaram um crescimento significativo. Um dos ramos de seguro mais beneficiados com a aceleração da economia brasileira, foi o seguro de automóveis, devido principalmente ao aumento significativo na produção e licenciamento de veículos automotores.

Diante do aumento na procura por seguro de automóveis, observou-se a necessidade dos segurados em se conhecer os principais elementos responsáveis pela formação do prêmio pago no seguro, e conseqüentemente quais deles possuem maior representatividade na formação deste custo. Para os corretores de seguros, o trabalho servirá como uma fonte de pesquisa para o aperfeiçoamento das técnicas e argumentos utilizados na comercialização do seguro de automóveis. Nesse sentido, o presente artigo traz como seu problema: Quais os perfis de veículo e segurado apresentam menores prêmios de seguros de automóveis, pela companhia Allianz Seguros?

Com o propósito de solucionar o problema imposto, foi estipulado como objetivo geral: identificar quais os perfis de veículo e segurado apresentam menores prêmios de seguros de automóveis, pela companhia Allianz Seguros.

Procurando colaborar com a resolução deste objetivo, foram delimitados três objetivos específicos: identificar as responsabilidades do profissional atuário na determinação de fatores para a composição do prêmio de seguros; apresentar os principais aspectos envolvidos na



contratação de uma apólice de seguros; e analisar quais fatores dos perfis de veículo e segurado mais influenciam na composição do prêmio do seguro de automóveis.

Quanto à metodologia adotada para a realização do artigo, ela se caracteriza como uma pesquisa aplicada, pois os resultados obtidos possibilitarão aos segurados, corretores, e outras pessoas interessadas, um melhor entendimento da formação do prêmio do seguro de automóveis. Classifica-se também como qualitativa, descritiva e documental. A coleta de dados se resumirá basicamente na obtenção de cotações e apólices disponibilizadas pela seguradora Allianz Seguros, e a sua interpretação será feita através da análise da variação do prêmio obtido em cada perfil de veículo e segurado.

O artigo está estruturado da seguinte forma, primeiramente serão apresentados os conteúdos obtidos como referência e aprofundamento dos conhecimentos sobre a profissão Atuária, como também sobre a estrutura e mercado segurador no Brasil, posteriormente serão apresentados os métodos utilizados para coleta e análise dos dados, e por fim será apresentado as conclusões obtidas com o estudo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Atuária no Brasil

A primeira publicação oficial de textos atuariais no Brasil surgiu no ano de 1941, com o nome de “Revista Brasileira de Atuária”. Anos depois, alguns matemáticos e pesquisadores envolvidos com o intuito de maximizar os estudos relacionados a esta ciência, decidiram por fundar o Instituto Brasileiro de Atuária.

O Instituto Brasileiro de Atuária (IBA), fundado em 1944, por iniciativa de pesquisadores e matemáticos interessados em ampliar o campo de estudo em temas e trabalhos de natureza atuarial, tem por objetivos a pesquisa, desenvolvimento e aperfeiçoamento da ciência e da tecnologia dos fatos aleatórios econômicos, financeiros e biométricos, em todos os seus aspectos e aplicações; colaboração com as instituições de seguro e capitalização, Previdência Social e Privada, organizações bancárias e congêneres e cooperação com o Estado, no campo de atuação do profissional de atuária e na implementação da técnica atuarial. (SOUZA, 2007, p. 134)



O profissional responsável pela mensuração e administração de riscos, podendo atuar em diversas áreas como em fundos de pensões, instituições financeiras, companhias de seguros, operações de saúde, empresas de capitalização, dentre outras, é o Atuário, formado em Ciências Atuariais. Hoje, pela escassez de profissionais, o atuário é um dos mais requisitados, e um dos fatores responsáveis é a falta da oferta de graduações nessa área no Brasil, existindo apenas 19 cursos de graduação autorizados pelo MEC (Ministério da Educação). Outro fator relacionado é a diversidade de disciplinas e áreas de conhecimento que não são consideradas fáceis. De acordo com a ementa ideal disponibilizada no site do IBA (Instituto Brasileiro de Atuária) encontram-se as seguintes áreas: Matemática Financeira, Probabilidade e Estatística, Economia, Contabilidade, Modelagem, Modelos Estatísticos, Matemática Actuarial, Investimentos e Gerenciamento de Ativos, Princípios de Gerenciamento Actuarial.

Segundo Souza (2007, p. 132) o profissional atuário possui as seguintes atribuições:

Entre as atribuições da profissão de atuário estão a elaboração dos planos técnicos e avaliação das contribuições e reservas matemáticas das empresas privadas de seguros e de capitalização, das instituições de Previdência Social, das associações ou caixas mutuárias de pecúlios ou sorteios e dos órgãos oficiais de seguros e resseguros. O atuário deve assegurar tanto a *solvência econômica* – o equilíbrio entre o total dos haveres e o total das obrigações –, quanto a *solvência financeira* da empresa – pagar as obrigações que se vencem a cada dia.

2.2 Seguros

A contratação de um seguro envolve essencialmente duas partes interessadas, sendo elas a seguradora e o segurado. A formalização desta relação é concretizada a partir do contrato de seguro.

A Circular SUSEP 437/12 define Contrato de Seguro da seguinte forma:

Contrato que estabelece para uma das partes, mediante pagamento (prêmio) pela outra parte, a obrigação de pagar, a esta, determinada importância, no caso de ocorrência de um sinistro. É constituído de dois documentos principais, a saber, a proposta e a apólice. Na proposta, o candidato ao seguro fornece as informações necessárias para a avaliação do risco, e, caso a Seguradora opte pela aceitação do mesmo, é emitida a apólice, formalizando o contrato.



O contrato de seguro poderá ser alterado através de endosso durante toda a sua vigência, com ou sem cobrança de prêmio adicional. Ele também poderá ser cancelado, podendo ou não haver restituição do prêmio pago proporcionalmente à vigência decorrida.

De acordo com Souza (2007, p. 28) o contrato de seguro deve ser bilateral, oneroso, aleatório, formal, nominal, de adesão e de boa-fé.

Um contrato **bilateral** gera obrigações tanto para o segurador quanto para o segurado. Um contrato **oneroso** é o que implica dispêndio para ambas as partes: segurado e segurador. Já o fato de ele ter de ser **aleatório** significa que o segurador assume a obrigação de pagar uma indenização por um acontecimento – risco – que poderá ou não ocorrer. Ele deve ser também **formal**, pois a lei obriga a formalidade, determinando que o contrato seja instrumentado na apólice ou no bilhete de seguro e **nominal**, ou seja, regulado por lei e com um padrão definido. Para um contrato ser **de adesão** é preciso que as condições da apólice sejam padronizadas e aprovadas por órgãos governamentais. E, por fim, ele deve ser de **boa-fé**, isto é, o conhecimento do risco pela seguradora depende da fidedignidade das informações prestadas pelo segurado, de modo a não induzir a outra parte a engano ou erro.

O contrato de seguro poderá ser alterado através de endosso durante toda a sua vigência, com ou sem cobrança de prêmio adicional. Ele também poderá ser cancelado, podendo ou não haver restituição do prêmio pago proporcionalmente à vigência decorrida.

2.2.1 Estrutura do Mercado Segurador no Brasil

O sistema nacional de seguros privados é composto por cinco grupos: o Conselho Nacional de Seguros Privados (CNSP), a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), o IRB Brasil Resseguros S.A, as sociedades seguradoras autorizadas e os corretores habilitados. (SOUZA, 2007, p. 39)

CNSP: é o órgão máximo do setor de seguros, responsável pela fixação de diretrizes e normas da política de seguros e resseguros, regulando e fiscalizando a orientação básica e o funcionamento dos componentes do sistema. (SOUZA, 2007, p. 40)

SUSEP: é o órgão governamental de atuação colegiada e competência normativa responsável pelo controle e fiscalização dos mercados de seguro, previdência privada aberta, capitalização e resseguros. (SOUZA, 2007, p. 41)

IRB Brasil Resseguros: atualmente denominado IRB Brasil resseguros S.A., foi criado em 1939 no governo de Getúlio Vargas. As principais atribuições do IRB são fiscalizar



o resseguro obrigatório e facultativo do país ou exterior; organizar e administrar consórcios, proceder a liquidação de sinistros e distribuir pelas seguradoras a parte dos resseguros que não retiver e colocar no exterior as responsabilidades excedentes de capacidade do mercado segurador interno ou aquela cuja cobertura fora do país convenha aos interesses nacionais (retrocessão). (SOUZA, 2007, p. 42)

Segundo a Resolução CNSP 168/07 resseguros é a “operação de transferência de riscos de uma cedente [Seguradora], com vistas a sua própria proteção, para um ou mais resseguradores, através de contratos automáticos ou facultativos”.

Seguradoras: são entidades jurídicas que, por meio dos recursos dos prêmios cobrados dos segurados, comprometem-se a indenizá-los no caso de ocorrer o evento contra o qual se seguraram. (SOUZA, 2007, p. 43)

Corretor de Seguros: A intermediação da contratação de um seguro não é obrigatória por lei no Brasil, no entanto, o corretor de seguros é um dos profissionais mais procurados com o objetivo de esclarecer dúvidas, apresentar opções de seguro que mais se adequam a perfil do segurado, além de ser o seu representante legal perante a seguradora com o objetivo de administrar conflitos.

A circular da SUSEP 354/07, define corretor de seguro como o “profissional habilitado e autorizado a angariar e promover contratos de seguros, remunerado mediante comissões estabelecidas nas tarifas.”.

A legislação brasileira exige o pagamento de corretagem em todos os contratos de seguros, mesmo sem a intermediação do corretor. Para este caso, o valor que normalmente é pago a título de comissão de corretagem, deve ser recolhido ao Fundo de Desenvolvimento Educacional do Seguro, administrado pela FUNENSEG (Escola Nacional de Seguros).

2.2.2 Mercado de Seguros no Brasil

O mercado de seguros no Brasil manteve-se estagnado até a década de 1990, quando a partir desta data o governo trouxe reformas que possibilitaram maior liberdade as seguradoras na fixação dos seus preços e condições de suas apólices, como também a entrada de

seguradoras estrangeiras, ocasionando uma diversificação de produtos e o aumento da concorrência.

O 3º Relatório de análise e acompanhamento dos mercados supervisionados, elaborado pela SUSEP no ano de 2015 expõe da seguinte forma a participação do mercado de seguros para a economia brasileira:

Os mercados brasileiros de seguros, previdência complementar, capitalização e resseguros vêm experimentando grande avanço no que se refere à gama de produtos oferecidos, de modo que se observou um substancial e consistente aumento de receitas, refletido em uma crescente participação no PIB do país, até o primeiro semestre de 2015.

A conquista da estabilidade econômica após longo período de alta inflação e incertezas aliada a um aperfeiçoamento do arcabouço normativo por parte da SUSEP e a políticas de incentivo governamental especialmente para produtos que envolvem captação de poupança em longo prazo, constituiu a base para o notável desempenho dos mercados supervisionados nos últimos 10 anos. (SUSEP, 3º Relatório de análise e acompanhamento dos mercados supervisionados, 2015)

De acordo com as projeções realizadas pela CNseg, devido a crise que atinge a grande maioria das atividades no Brasil, o mercado de seguros também deve apresentar uma desaceleração no seu crescimento. Para o ramo do seguro de automóveis o crescimento esperado é de apenas 3,1%, e isso se deve principalmente pela queda nas vendas de veículos novos.

Quadro 1 - Projeção de Arrecadação do Mercado Segurador – Crescimento 2016/2015

	Arrecadação 2015 (em bilhões R\$)	Cenário Pessimista	Cenário Otimista
RAMOS ELEMENTARES	68,76	1,40%	5,20%
Automóveis	32,53	-0,10%	3,10%
DPVAT	8,62	-2,20%	4,20%
Habitacional	3,11	11,50%	11,90%
Rural	3,27	0,90%	11,00%
Outros	21,23	3,70%	7,10%
COBERTURAS DE PESSOAS	128,79	7,80%	10,30%
Planos de Risco	32,79	-1,80%	3,30%
Planos de acumulação	96,00	11,00%	12,70%
CAPITALIZAÇÃO	21,51	3,00%	6,00%
SAÚDE	145,90	11,80%	13,90%
MERCADO	364,96	7,90%	10,50%

Fonte: Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização – Cnseg



2.2.3 Tipos de Seguros

Os tipos de seguros podem ser classificados de três formas de acordo com a sua natureza de riscos, sendo elas, seguros de pessoas, danos patrimoniais e de prestação de serviços. O principal a ser tratado no presente artigo é o de danos patrimoniais.

De acordo com Souza, 2007, p. 60, “os seguros de danos patrimoniais têm como principal finalidade reparar ao segurado, a perda financeira ocasionada pelo sinistro. Os danos patrimoniais estão divididos em dois grandes grupos: seguro de responsabilidade e de bens.”.

2.2.4 Seguro de Automóveis

Dentre os ramos de seguro existentes para a proteção de danos patrimoniais, encontra-se o seguro de automóveis.

(...) o seguro de automóveis tem como função cobrir perdas ou danos dos veículos terrestres de propulsão a motor e a seus reboques, desde que não trafeguem sobre trilhos. (SOUZA, 2007, p. 65)

O seguro de automóveis está entre os três ramos de seguros mais comercializados no Brasil, e por este motivo, as companhias seguradoras com o objetivo de atingir novos mercados, têm procurado se adequar as necessidades do cliente brasileiro.

Além do produto convencional já disponível no mercado, em 31/03/2016 entraram em vigor no Brasil as normas do Seguro Auto Popular aprovado pelo CNSP. Este seguro tem o objetivo de atender a demanda de veículos com mais de cinco anos, e traz como uma das suas principais características a possibilidade de se utilizar peças provenientes de empresas de desmontagem para o conserto de veículos, com exceção daquelas peças que envolvam a segurança do veículo, como por exemplo, freios suspensão, cintos de segurança, dentre outros. Ou seja, com a não exigibilidade do uso de peças originais, o custo para o reparo do veículo será menor, e o prêmio do seguro seguirá consequentemente esta proporcionalidade.

2.2.5 Legislação

Existem algumas normas legais de seguros, nas quais devem ser seguidas para que se mantenha um padrão entre as seguradoras e que assim não possa se ter nenhuma vantagem ou desvantagens entre elas. Abaixo, vemos a legislação básica:

Quadro 2 - Normas Legais e sua Descrição

Normas Legais	Descrição
Lei nº 4.594/64	Regula a profissão de Corretor de Seguros.
Decreto Lei nº 73/66	Dispõe sobre o Sistema Nacional de Seguros Privados, regula as operações de seguros e resseguros e dá outras providências.
Decreto nº 60.459/67	Regulamenta o Decreto-lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, com as modificações introduzidas pelos Decretos-lei nº 168, de 15 de fevereiro de 1967, e nº 296, de 28 de fevereiro de 1967.
Decreto nº 61.589/67	Retifica disposições do Decreto número 60.459, de 13 de março de 1967, no que tange a capitais, ao início da cobertura do risco e emissão da apólice, à obrigação do pagamento do prêmio e da indenização e à cobrança bancária.
Decreto nº 61.867/67	Regulamenta os seguros obrigatórios previstos no artigo 20 do Decreto-lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, e dá outras providências.
Decreto Lei nº 261/67	Dispõe sobre as sociedades de capitalização e dá outras providências.
Decreto Lei nº 802/69	Declara a Rede Ferroviária Federal S. A. e as demais ferrovias existentes no País isentas das obrigações estabelecidas no Decreto-lei nº 73, de 21 de novembro de 1966.
Lei nº 6.194/74	Dispõe sobre Seguro Obrigatório de Danos Pessoais Causados por Veículos Automotores de Via Terrestre, ou por sua Carga, a Pessoas Transportadas ou Não.
Decreto nº 85.266/80	Dispõe sobre a atualização dos valores monetários dos seguros obrigatórios a que se refere o Decreto nº 61.867, de 7 de dezembro de 1967.
Lei nº 7.492/86	Define os crimes contra o sistema financeiro nacional, e dá outras providências.
Lei nº 10.190/2001	Altera dispositivos do decreto-lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, da Lei nº 6.435, de 15 de julho de 1977, da Lei nº 5.627, de 1º de dezembro de 1970, e dá outras providências.

Lei Complementar nº 109/2001	Dispõe sobre o Regime de Previdência Complementar e dá outras providências.
Lei nº 10.406/2002	Institui o Código Civil.
Lei Complementar nº 126/2007	Dispõe sobre a política de resseguro, retrocessão e sua intermediação, as operações de cosseguro, as contratações de seguro no exterior e as operações em moeda estrangeira do setor securitário; altera o Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, e a Lei nº 8.031, de 12 de abril de 1990; e dá outras providências.
Lei nº 12.249/10	Institui o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste - REPENEC; cria o Programa Um Computador por Aluno - PROUCA e institui o Regime Especial de Aquisição de Computadores para Uso Educacional - RECOMPE; prorroga benefícios fiscais; constitui fonte de recursos adicional aos agentes financeiros do Fundo da Marinha Mercante - FMM para financiamentos de projetos aprovados pelo Conselho Diretor do Fundo da Marinha Mercante - CDFMM; institui o Regime Especial para a Indústria Aeronáutica Brasileira - RETAERO; dispõe sobre a Letra Financeira e o Certificado de Operações Estruturadas; ajusta o Programa Minha Casa Minha Vida - PMCMV; altera as Leis nos 8.248, de 23 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.484, de 31 de maio de 2007, 11.488, de 15 de junho de 2007, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 11.948, de 16 de junho de 2009, 11.977, de 7 de julho de 2009, 11.326, de 24 de julho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 5.615, de 13 de outubro de 1970, 9.126, de 10 de novembro de 1995, 11.110, de 25 de abril de 2005, 7.940, de 20 de dezembro de 1989, 9.469, de 10 de julho de 1997, 12.029, de 15 de setembro de 2009, 12.189, de 12 de janeiro de 2010, 11.442, de 5 de janeiro de 2007, 11.775, de 17 de setembro de 2008, os Decretos-Leis nos 9.295, de 27 de maio de 1946, 1.040, de 21 de outubro de 1969, e a Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; revoga as Leis nos 7.944, de 20 de dezembro de 1989, 10.829, de 23 de dezembro de 2003, o Decreto-Lei no 423, de 21 de janeiro de 1969; revoga dispositivos das Leis nos 8.003, de 14 de março de 1990, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 5.025, de 10 de junho de 1966, 6.704, de 26 de outubro de 1979, 9.503, de 23 de setembro de 1997; e dá outras providências.

Fonte: (SUSEP, 2016)

Além de leis e decretos acima citados, os seguros são normatizados por resoluções emitidas pela CNSP, que estabelecem e reformulam regras e critérios para operação de seguro



popular de automóvel. Um exemplo é a resolução da CNSP nº 336 de 31 de março de 2016 que:

Dispõe sobre as regras e os critérios para operação do seguro popular de automóvel com permissão de utilização de peças usadas oriundas de empresas de desmontagem, conforme lei específica, para a recuperação de veículos sinistrados com cobertura securitária, e dá outras providências. (CNSP, 2016).

Há também CPC 11 que normatiza o reconhecimento contábil para contratos de seguros por parte de qualquer entidade que emite tais contratos, que determina:

(...) limitadas melhorias na contabilização de contratos de seguro pelas seguradoras; divulgação que identifique e explique os valores resultantes de contratos de seguro nas demonstrações contábeis da seguradora e que ajude os usuários dessas demonstrações a compreender o valor, a tempestividade e a incerteza de fluxos de caixa futuros originados de contratos de seguro. (CPC 11, 2016).

Para ter validade e aplicabilidade, as orientações emitidas pelo CPC devem ter a autorização da SUSEP. A Circular que avaliza o CPC 11 é nº 424/1.

O não cumprimento das normas pode levar a sérios transtornos tanto ao cliente como ao profissional. Desde problemas a contratação até problemas ao recebimento, inclusive manchando a imagem da empresa e do profissional.

3. RESULTADOS E DISCUSSÕES

3.1 Coleta de Dados

Para atingir os resultados esperados, previamente foram definidos os perfis de veículo e segurados a serem analisados. A definição dos perfis de veículos utilizados para a construção do artigo ocorreu com base nas informações disponibilizadas pela FENABRAVE (Federação Nacional da Distribuição de Veículos Automotores), sobre o número de veículos emplacados no ano de 2015. Foram escolhidos os veículos mais vendidos, com o objetivo de atingir o maior público possível, levando em consideração de que os proprietários possuem os seus veículos segurados, ou terão a intenção de contratar um seguro.

Com relação ao perfil do segurado, as faixas etárias foram definidas de acordo com a base de dados disponível para consulta pela SUSEP. O estado civil, assim como também o sexo utilizado para a realização das cotações foram àqueles disponíveis pela companhia Allianz Seguros.

De acordo com os dados disponibilizados pelo SINCOR-SP (Sindicato dos Corretores de Seguros – Estado de São Paulo), no ano de 2015 o volume da contratação de seguro de automóveis ultrapassou a marca de 33 bilhões de reais, sendo que deste total, 4,32% pertence à companhia Allianz Seguros, ou seja, entre as 29 companhias atuantes, ela ocupa a oitava colocação, fundada no ano de 1890, na Alemanha e com operação no Brasil desde o ano de 1904.

Para responder o problema de pesquisa proposto, foram realizadas através do sistema de cálculo da companhia Allianz Seguros, as cotações necessárias com os seguintes perfis de veículos e segurado.

Veículo

- **Entrada:** Fiat Palio Fire 1.0 8v Flex 4P – FIPE: 0012386 – Valor: R\$ 29.048,00.
- **Hatch Pequeno:** GM Onix LS 1.0 Flex 4P – FIPE: 0044237 – Valor: R\$ 34.664,00.
- **Pick-up Leve:** Fiat Strada CS Working 1.4 Flex – FIPE: 0013897 – Valor: R\$ 39.001,00.
- **Pick-up Pesada:** GM S-10 LS 2.8 TDI 4x4 CD Dies. – FIPE: 0044130 – Valor: R\$ 91.846,00.
- **Importado:** KIA Sportage 2WD AT LX 2.0 Flex 16v – FIPE: 0180777 – Valor: R\$ 92.060,00.

Segurado

- **Faixa Etária:** 20 anos, 30 anos, 40 anos, 50 anos e 60 anos;
- **Sexo:** Feminino e Masculino;
- **Estado Civil:** Casado e Solteiro



3.2 Análise dos Dados

Após a definição dos perfis de veículos e segurados a serem estudados, foram realizadas as cotações necessárias para a elaboração da análise.

Todas as cotações tiveram seus dados transcritos em uma planilha eletrônica, e posteriormente dispostos em tabelas para a análise de cada informação (sexo, estado civil e faixa etária), para cada um dos veículos pré-determinados.

Para cada veículo foi necessário a elaboração de cinco tabelas, sendo duas para a análise comparativa do estado civil, outras duas tabelas para a análise da faixa etária e uma tabela para o sexo. Em todos os casos, a variação do prêmio obtido foi o item analisado, para a partir disso chegar aos resultados expostos abaixo.

3.2.1 Perfis do Segurado e Principal Condutor

3.2.1.1 Sexo

Quando se fala em seguro de automóveis, existe o “senso comum” de que o prêmio apresentado para o condutor do sexo feminino é sempre inferior ao apresentado para o sexo masculino. De acordo com a análise das cotações realizadas, para os veículos avaliados, esta informação acaba sendo confirmada.

Por exemplo, se compararmos o menor valor do prêmio calculado para um condutor do sexo masculino, proprietário de um veículo Fiat – Palio, da faixa etária de 60 anos e casado, se obtém o valor de R\$1.688,97, já para uma condutora do sexo feminino o menor prêmio obtido foi de R\$1.648,88 para o mesmo perfil de segurado e veículo. Portanto, ocorre uma variação entre os mesmos de 2,37%.

Para os demais veículos analisados, utilizando-se dos mesmos perfis apresentados no exemplo anterior, obtiveram-se as seguintes variações:

- GM – Onix: Masculino (R\$ 1.722,26) X Feminino (R\$ 1.687,18) > 2,04%.
- Fiat – Strada: Masculino (R\$ 3.534,00) X Feminino (R\$ 3.420,88) > 3,20%.
- GM – S-10: Masculino (R\$ 11.870,65) X Feminino (R\$ 11.360,78) > 4,30%.



- Kia – Sportage: Masculino (R\$ 3.932,16) X Feminino (R\$ 3.826,29) > 2,69%.

3.2.1.2 Estado Civil

O estado civil é também um fator responsável pela composição do prêmio do seguro de automóveis. Para análise dos dados gerados pelas cotações, foram utilizadas as duas opções disponíveis para contratação, sendo elas casado e solteiro.

Destarte, observou-se que o condutor casado paga menos no valor do prêmio do que o solteiro. Por exemplo, uma mulher de 20 anos casada paga de prêmio para sua S-10 o valor de R\$18.847,12, enquanto a solteira com o mesmo perfil e veículo paga R\$21.054,71 ocorrendo uma variação de 11,71%.

Quando o sexo do condutor é alterado para masculino, ocorre uma variação de 11,73% para o mesmo perfil e veículo.

3.2.1.3 Idade

Quando a variável analisada foi a faixa etária do segurado e principal condutor do veículo, um fato que pôde ser constatado pela pesquisa é de que com os avançar da idade, o prêmio do seguro tende a diminuir.

Por exemplo, um condutor de 20 anos, sexo masculino e solteiro, que proprietário de uma GM S-10, o valor do prêmio pago é de R\$31.855,42, enquanto para um condutor, também do sexo masculino e solteiro, mas que está na faixa etária de 60 anos o prêmio pago é de R\$13.234,66, ou seja, uma variação de 58,45%.

No entanto, foi possível verificar que até a faixa etária de 40 anos, a variação no prêmio é mais expressiva, chegando a atingir o índice de 41 % (homens) e 31% (mulheres), no entanto, em contraposição a este dado, após a faixa etária dos 40 anos esta variação do prêmio obtido começa a diminuir.

Um dado interessante é de que uma mulher na faixa etária de 50 anos, em três dos cinco exemplos analisados tem o prêmio do seu seguro ligeiramente “agravado” se comparado ao mesmo perfil de uma mulher com 40 anos de idade.

4. CONCLUSÕES

Considerando que o seguro de automóveis está entre os ramos mais comercializados nos últimos anos, e segundo dados da CNseg (Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização), de janeiro a junho de 2016, o volume de contratação já ultrapassou a marca de 15 bilhões de reais, ou seja, quase metade do obtido no ano de 2015, observou-se a necessidade dos corretores de seguro, dos seus segurados e futuros segurados em compreender os principais fatores do perfil do veículo e segurado possuem maior influência na composição do prêmio a ser pago.

Para contextualizar e destacar a importância do profissional Atuário, foram expostas algumas das suas principais responsabilidades para a prática do seu exercício profissional, dentre elas podemos destacar o fato dele assegurar a solvência econômica e financeira da empresa seguradora, através da elaboração de planos técnicos para a formação do prêmio do seguro.

A definição dos veículos a serem analisados, como também dos perfis do segurado, foi realizada com o objetivo de responder o problema proposto, mas também atender o maior público possível para trazer a relevância necessária para este artigo.

A construção do referencial teórico trouxe a explanação necessária para que os objetivos propostos fossem atingidos, ou seja, foi possível obter um breve conhecimento sobre os principais aspectos envolvidos da contratação de um seguro, como também compreender a estrutura do mercado segurador no Brasil.

Dentre as conclusões obtidas com a realização da pesquisa, observou-se que dentre os fatores analisados (sexo, estado civil e idade), àquele que possui maior relevância na formação do prêmio do seguro é a idade do segurado e principal condutor, que obteve índices superiores a 40%. Já o fator com menor relevância, pode-se considerar que foi o sexo, pois a variação obtida na maioria dos perfis ficou abaixo de 10%, chegando a apenas 2% para os segurados da faixa etária de 60 anos.

Com base nas cotações realizadas e posteriormente analisadas, chega-se a conclusão de que o perfil de veículo e segurado que apresenta os menores prêmios de seguro, na companhia Allianz Seguros, trata-se de uma mulher condutora do veículo Fiat – Palio, na



faixa etária de 60 anos e com o estado civil casada. O valor do prêmio obtido foi de R\$1.648,88.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Nacional de Seguros Privados, regula as operações de seguros e resseguros e dá outras providências. <<http://goo.gl/Egjyhk>>. Acessado em 09 de agosto de 2016 às 10:26h.

CNSP, **Resolução nº 168, de 17 de dezembro de 2007**. <<http://goo.gl/V453Q6>>. Acessado em 09 de agosto de 2016 às 10:37h.

CNSP, **Resolução nº 336, de 31 de março de 2016**. <<http://goo.gl/IL4Ccy>>. Acessado em 09 de agosto de 2016 às 11:35h.

CPC, Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **CPC 11**. <<http://goo.gl/2qSDN8>>. Acessado em 06 de junho de 2016 às 21:15h.

FENABRAVE, **Informativo – Emplacamentos**. <<http://goo.gl/qVqkfQ>>. Acessado em 31 de agosto de 2016 às 09:23h.

SINCOR-SP, **Ranking das Seguradoras**. <<http://goo.gl/mUH4h1>>. Acessado em 02 de setembro de 2016 às 10:34h.

SOUZA, Silney de. Seguros: **Contabilidade, Atuária e Auditoria**. 2. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

SUSEP, **Apresentação**. <<http://goo.gl/74dydU>>. Acessado em 15 de maio de 2016 às 21:52h.

SUSEP, **Circular nº 354, de 30 de novembro de 2007**. <<http://goo.gl/7gQTF9>>. Acessado em 09 de agosto de 2016 às 10:40h.

SUSEP, **Circular nº 437, de 14 de junho de 2012**. <<http://goo.gl/xKIUh6>>. Acessado em 09 de agosto de 2016 às 10:31h.



FATORES PREPONDERANTES PARA A ESCOLHA DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UNIVERSIDADE ESTADUAL DO PARANÁ (UNESPAR) CAMPUS DE CAMPO MOURÃO

EDER ROGÉRIO STELA

Professor na Universidade Estadual do Paraná
Mestre em Administração - UFPR
eder.rogerio@fecilcam.br

GISLAINE MONTEIRO

Graduando em Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Paraná
gmfabreti@hotmail.com

MAURICIO SOARES SILVA

Graduando em Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Paraná
Mauricio-soares@hotmail.com

Resumo:

Palavras-chave:

Abstract:

Keywords:

1. INTRODUÇÃO

O dilema que permeia a cabeça de todas as pessoas: Qual faculdade cursar, qual delas trará a realização profissional e financeira desejada? São perguntas que as pessoas não estão preparadas para responder, tornando difícil sua tomada de decisão.

O grande volume de informações, as incertezas quanto ao mercado de trabalho e a concorrência para conquistar uma vaga na faculdade são fatores que afetam a procura de um emprego e aumentam a pressão sobre essas escolhas.

Escolher um curso e concluí-lo não significa que a jornada acabou. No mercado atual são necessárias algumas especializações, que podem ocorrer desde a pós-graduação ou uma graduação complementar, desenvolvendo seu aprendizado, pois o aluno não deve se basear



apenas na graduação. É nesse período, segundo Brussolo e Peleias (2003, p. 6), que ele “aprende a aprender”.

Os indivíduos procuram basearem-se em suas próprias expectativas, informações que possam ter recebido do meio ambiente ou mesmo em futuras recompensas. Desta forma, esta pesquisa traz como objetivo, investigar os fatores determinantes para escolha do curso de Ciências Contábeis/UNESPAR de Campo Mourão por discentes ingressos no ano de 2016. A pesquisa será realizada através de questionários, onde os acadêmicos do primeiro ano responderão perguntas sobre os fatores que os estimularam a escolher o curso, permitindo assim, análises de caráter qualitativo e quantitativo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. O Ensino da Contabilidade no Brasil.

Os primeiros ensinamentos sobre negócios no Brasil tiveram início no século XIX, em 1808, com a vinda da Família Real de Portugal, em uma época em que se praticava o comércio para o mercado internacional da produção de alguns bens (PELEIAS et al, 2007).

Teve início na década de 1850, a criação do Código Comercial e o Instituto Comercial do Rio de Janeiro, com a implantação de diversas empresas de serviços, a expansão das estradas de ferro e crescimento da urbanização. No ano de 1870, é realizada a primeira regulamentação do Brasil para a profissão contábil, através do Decreto Imperial nº 4.475, passando a profissão de Guarda-Livros a ser a primeira ocupação liberal do país. Com a regulamentação se deu o aprimoramento da área, visto que só eram contratados Guarda-Livros que tivessem o Curso de Comércio em seus currículos (PORTAL EDUCAÇÃO, 2014).

A primeira Escola de Contabilidade no Brasil foi a Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP que surgiu em 1902, como “Escola Prática de Comércio”; devido à necessidade de encontrar mão de obra eficaz para realizar as operações de gestão das empresas, sendo que seu ensino era focalizado no comércio, pois seus fundadores tinham o



objetivo de estruturar o desenvolvimento econômico, financeiro e industrial paulista (GODOY, 1999).

A profissão contábil passa a ser regulamentada com o Decreto - Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Em 1996, é promulgada a Lei de Diretrizes e Bases nº 9.394, que introduz novas mudanças para o ensino superior brasileiro, como a qualificação docente, a produção intelectual, docentes com regime de tempo integral e perfil profissional de acordo com a formação da cultura regional e nacional.

A história da contabilidade no Brasil se destacou, com muita importância, na década de 70. Niyama (2009) relembra sobre os principais passos da contabilidade nesta época que se destacaram com a obrigatoriedade das companhias abertas terem suas demonstrações contábeis padronizadas quanto à sua estrutura e auditadas por auditores independentes. Outro fato importante foi à influência da escola norte-americana de contabilidade que deu início a estudos sobre princípios contábeis e a promulgação da Lei 6.404/76.

Em 2013, foram realizadas 7.509.694 matrículas em cursos de nível superior, 7.305.977 em cursos de graduação e 203.717 na pós-graduação. Comparando os resultados de 2012 e 2013, o curso de Ciências Contábeis subiu uma posição na lista de cursos mais procurados, passando da quinta para a quarta colocação, ficando atrás apenas de administração, direito e pedagogia (CFC, 2014).

Foram 328.031 alunos matriculados em 2013, contra 313.174 no ano anterior. A área contábil sozinha representa quase 5% de todos os cursos de graduação no país, o que significa que um em cada 20 estudantes do nível superior pretende se formar Contador (CFC, 2014).

2.2. Mercado de Trabalho

Carvalho (2002, p. 10) comenta que:

O fim do curso de graduação, por si só, não garante o sucesso profissional. Muito pelo contrario, é o início de uma longa caminhada, que tem como pressuposto básico a educação continuada. Afinal as empresas estão procurando cada vez mais especializados, que possuam uma visão generalista e sejam capazes de conectar fatos, acontecimentos em várias áreas e ajudar as empresas na consecução dos seus objetivos.



Segundo Carvalho (2006), durante o século XX as empresas sofreram mudanças constantes, resultantes de influências externas que afetaram e ainda interferem em seu planejamento, métodos, processos e estratégias, fazendo com que elas determinem novas exigências e requisitos para contratação de profissionais capacitados e devidamente preparados que contribuam decisivamente para as suas respectivas operações. Ele ainda ressalta que elas estão se reestruturando rapidamente e sempre com o mesmo objetivo de se tornarem mais empreendedoras, competitivas e em condições de buscar a adoção de novas tecnologias, para se aproximar cada vez mais dos seus clientes e esperam que as decisões necessárias para esse sucesso, sejam tomadas por profissionais que tenham acesso à informação e que apresentem muito mais agilidade em seus movimentos e em seus desempenhos.

2.3. Mercado de Trabalho Contábil

Em se tratando da profissão contábil no Brasil, Iudícibus (2009) afirma que as perspectivas são excelentes graças à demanda que está cada vez mais aumentando. Os profissionais estão sendo procurados para exercerem cargos que exigem muita capacitação e ainda são bem gratificados e remunerados, são eles: *controllers*, diretores financeiros, chefes de departamento de contabilidade e de custos, auditores internos e externos, o que para as empresas tem sido um grande desafio obter um profissional desses com excelência.

O mercado de trabalho do contador é bastante amplo e atrativo, e os novos cenários dos mercados globalizados traduzem-se em um vasto campo para o crescimento e para a valorização da profissão contábil. Como toda pessoa jurídica (empresa) necessita de no mínimo um contador, a área de perícia contábil e auditoria tornam-se pontos fortes entre as opções de emprego que estão em alta nesta área. Também, para os profissionais que já têm alguma experiência na área, é bastante comum abrirem consultorias próprias, onde prestam serviços para empresas, fazendo demonstrações financeiras, consultoria tributária, entre outras (PINHEIRO, 2008).

De acordo com o CFC (2016), o Brasil possui 529.040 profissionais contábeis, sendo que o Estado do Paraná representa 6,43% deste número, com 24.323 contadores e 9.693



técnicos em contabilidade, perfazendo um total de 34.016 profissionais. Possui 53.521 organizações contábeis, sendo que o Estado do Paraná representa 8,15% com 4.362 organizações divididas entre sociedades, empresários, micro empreendedor individual (MEI) e empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI).

O município de Campo Mourão e os municípios que fazem parte da sua circunscrição (Araruna, Barbosa Ferraz, Corumbataí do Sul, Engenheiro Beltrão, Farol, Fênix, Iretama, Luiziana, Mamborê, Peabiru, Quinta do Sol e Roncador), possuem 412 contadores (249 masculinos e 163 femininos), 127 técnicos em contabilidade (94 masculinos e 33 femininos). Possui 47 Escritórios Contábeis (Sociedades, Empresários, MEI e EIRELI), e 85 Escritórios (Individuais RCI) (CRC CAMPO MOURÃO, 2016).

2.4. Pesquisas Relacionadas

Em pesquisa realizada por Pinheiro (2008), com 579 alunos de Ciências Contábeis, em doze Instituições de Ensino Superior da Capital e Grande São Paulo, constou que os principais motivos da escolha do curso, demonstraram que a profissão oferece maiores ofertas de emprego, e que o mercado de trabalho não está saturado para a profissão e que a mesma permite atuar em diferentes segmentos da empresa, além de complementar a formação profissional do estudante e proporcionar melhor remuneração.

Em uma pesquisa sobre Fatores que Influenciam na Escolha do Acadêmico pelo Curso de Ciências Contábeis: Um Estudo Quantitativo Aplicado aos Acadêmicos de uma Universidade Estadual do Paraná, Ivo Ricardo Hey *et al.*(2015), foram identificados como fatores mais influentes na escolha pelo curso a versatilidade, que relaciona o fato do curso de ciências contábeis oferecerem diversas áreas de atuação, boas ofertas de emprego e grande procura. O fator de desenvolvimento está ligado ao desenvolvimento pessoal, profissional e intelectual do aluno e o último fator denominado de futuro que se baseia na expectativa do profissional em ter um bom futuro proporcionado pela profissão como prestígio, ascensão profissional e boa remuneração.



2.5. UNESPAR Campus Campo Mourão

A Faculdade Estadual de Ciências e Letras de Campo Mourão fundada no dia 24 de Agosto de 1972, após grandes esforços realizados por um grupo que acreditou na implantação de uma faculdade. Então pela lei municipal 26/72 surgiu a FUNDESCAM (Fundação de Ensino Superior de Campo Mourão) nela eram ofertados apenas três cursos de licenciatura curta, sendo eles, Estudos Sociais, Letras e Pedagogia (ITRIBUNA, 2012).

Seis anos mais tarde a FUNDESCAM passou a se chamar FACILCAM (Faculdade de Ciências e Letras de Campo Mourão), dando início a ampliação do número de cursos de graduação passando a ter os cursos de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas. No ano de 1987, ou seja, quinze anos após sua fundação a faculdade foi estadualizada e passou a se chamar FECILCAM (Faculdade Estadual de Ciências e Letras de Campo Mourão) (ITRIBUNA, 2012).

O site da UNESPAR (2016) afirma que esta é uma universidade pública e gratuita, que atende acadêmicos em diversas áreas do conhecimento, a UNESPAR foi instituída pelas Leis estaduais sendo elas a Lei 13283/2001, alterada pela Lei 13.385/2001 e Lei 17.590/2013.

Tem sua sede administrativa na cidade de Paranavaí, e é dividida em sete Campi e uma unidade especial, sendo eles nas cidades de Apucarana (Faculdade de Ciências Econômicas de Apucarana), em Campo Mourão (Faculdade Estadual de Ciências e Letras de Campo Mourão) em Curitiba I (Escola de música e Belas Artes do Paraná), em Curitiba II (Faculdade de Artes do Paraná), em Paranaguá (Faculdade Estadual de Filosofia, Ciências e Letras de Paranaguá), Paranavaí (Faculdade Estadual de Ciências e Letras de Paranavaí), em União da Vitória (Faculdade Estadual de Filosofia, Ciências e Letras de União da Vitória) e por último e não menos importante a Escola Superior de Segurança Pública da Academia Policial Militar de Guatupê (UNESPAR, 2016).

Juntas as sete e a unidade especial formam a UNESPAR e atende cerca de 150 municípios, somando-os, a universidade atende uma estimativa de 4,5 milhões de pessoas. Seu quadro de funcionários é somado em 1.077 que ajudam a atender mais de 12 mil alunos nos cursos de graduação e pós-graduação (UNESPAR, 2016).



Oferta 67 cursos de graduação, bacharelados e licenciaturas, distribuídos em sete campi e em 15 centros de áreas. Possui três programas próprios de pós-graduação *stricto sensu* (Mestrado) aprovados pela Capes. Oferta ainda 19 cursos de especialização em diversas áreas do conhecimento (UNESPAR, 2016).

O sistema para que se ingressar na UNESPAR acontece via vestibular realizado uma vez ao ano e também pelo Sistema de Seleção Unificado (SISU). Das vagas existentes, 50% estão reservadas para o SISU, exceto para os cursos de artes que exigem teste de habilidade específica, e a outra metade pelo modelo tradicional de seleção (UNESPAR, 2013).

2.6. O Curso de Ciências Contábeis da UNESPAR Campus Campo Mourão

Para que fosse autorizado o funcionamento do curso de ciências contábeis do campus de Campo Mourão, foi criado o Decreto Federal N.º 83.184 de 15 de fevereiro de 1979, e reconhecido pela Portaria do Ministério da Educação e Cultura – MEC – N.º 430 de 14 de Outubro de 1982, a qual obteve Parecer do Conselho Estadual de Educação do Estado do Paraná – CEE – N.º 188/82, cujos Processos foram o de N.º 219/82 do CEE e N.º 236/82 do MEC.

Segundo Dias e Rodrigues (2011), a criação do Curso de Ciências Contábeis da UNESPAR (antiga FECILCAM) foi motivada pela necessidade da sociedade em preparar profissionais contabilistas que atendessem às demandas da sociedade da época, tanto na cidade de Campo Mourão como também na região, pelo fato de que muitos acadêmicos se deslocavam para cidades maiores para se tornarem contadores.

Quanto aos objetivos do Curso de Ciências Contábeis, o PPP do Curso de Ciências Contábeis (2009) diz:

Seu objetivo principal é proporcionar ao aluno a obtenção de conhecimentos de formação humana, científica e técnica através de visão sistemática e integrada da Ciência Contábil em si e com outras áreas do saber correlacionadas, proporcionando-o para o exercício profissional no mundo do trabalho.



3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS E RESULTADOS

3.1. Procedimentos Metodológicos

Esta pesquisa foi realizada utilizando dois questionários onde os acadêmicos do primeiro ano responderam perguntas sobre os fatores que os estimularam a escolher o curso, permitindo assim que possam ser feitas análises de caráter qualitativo e quantitativo.

Primeiramente foi feito um questionário com uma questão aberta e quantitativa, foi utilizado para responder a esta questão aberta uma amostra de em média 25% dos acadêmicos, ou seja, vinte acadêmicos dos oitenta matriculados do primeiro ano de 2016, onde os mesmos elencaram cinco motivos pelos qual escolheram o curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Paraná – UNESPAR - campus de Campo Mourão.

Diante das respostas coletadas foram ranqueados os principais fatores para a elaboração de outro questionário do tipo Likert com questões fechadas que foram aplicadas aos acadêmicos que ingressaram no ano de 2016, num total de 56 acadêmicos, 70% do total de vagas existentes para o primeiro ano do curso, com o intuito de descobrir o que motivou os alunos a escolher o curso.

A pesquisa denominada em sua estrutura como um levantamento de dados do tipo Survey, que segundo Tanuer apud Pinsonneault e Kramer (2003), é uma pesquisa que pode ser realizada com a obtenção de dados ou informações sobre características, ações ou opiniões de determinado grupo. Possui características exploratórias por se tratar de um levantamento de dados realizado juntamente com os acadêmicos do primeiro ano de Ciências Contábeis da UNESPAR campus Campo Mourão.

As análises dos dados coletados a partir do questionário que foi aplicado aos alunos serviram de base para a elaboração do questionário Likert onde será exposto no tópico a baixo os principais motivos e seu grau de influência para a escolha do curso de Ciências Contábeis, fazendo uso da Estatística Descritiva.

4. Resultados Finais

Esta pesquisa foi aplicada para os acadêmicos do primeiro ano de ciências contábeis, nela podemos observar os seguintes resultados, quanto ao sexo, obtivemos 27 respostas do gênero feminino, com o percentual de 48,2%, e 29 respostas do gênero masculino, com o percentual de 51,8%.

Em relação a idade, verificou-se que: alunos de 17 anos (14,3%), alunos de 18 anos (25,0%), alunos de 19 anos (17,9%), alunos de 20 anos (3,6%), alunos de 19 anos (7,1%), alunos de 22 anos (1,8%), alunos de 23 anos (3,6%), alunos de 24 anos (3,6%), alunos de 25 anos (7,1%), alunos de 28 anos (5,4%), alunos de 29 anos (1,8%), alunos de 30 anos (5,4%), alunos de 31 anos (1,8%) e alunos de 43 anos (1,8%), concluindo 100% dos alunos questionados.

Quanto aos municípios onde os alunos residem obteve-se as seguintes respostas: Araruna (12,5%), Boa Esperança (1,8%), Campina da Lagoa (1,8%), Campo Mourão (41,1%), Corumbataí do Sul (1,8%), Engenheiro Beltrão (1,8%), Farol (1,8%), Goioerê (3,6%), Luiziana (1,8%), Mamborê (5,4%), Moreira Sales (1,8%), Nova Cantu (3,6%), Nova Tebas (5,4%), Quarto Centenário (3,6%), Rancho Alegre do Oeste (1,8%), Terra Boa (3,6%), Tuneiras do Oeste (1,8%) e Ubiratã (5,4%). Em relação a renda familiar, verificou-se que 1,8% das respostas são de alunos com até 01 salário mínimo, 58,9% com salário de 02 até 03 salários mínimos e 39,3% acima de 03 salários mínimos.

As respostas quanto aos fatores que motivaram os alunos na escolha do curso de Ciências Contábeis, foram avaliados pelo grau de influência, sendo 1 para nenhuma influência, 2 para pouca influência, 3 para nem muita nem pouca influência, 4 para média influência e 5 para alta influência. Desta forma, obteve-se o seguinte resultado:

Tabela 1- Grau por aptidão para cálculos.

Grau de influência	1	2	3	4	5
Aptidão para cálculos	7,1%	17,9%	28,6%	30,4%	16,1%

Fator com média influência.

Tabela 2- Grau por possuir um curso de ensino superior:

Grau de influência	1	2	3	4	5
Já tem outro curso superior e Contábeis é complementar	80,4%	0,0%	7,1%	5,4%	5,4%

Fator sem nenhuma influência.

Tabela 3- Influência por inclinação e talento:

Grau de influência	1	2	3	4	5
Inclinação e Talento	12,5%	23,2%	33,9%	23,2%	7,1%

Fator com nem muita e nem pouca influência.

Tabela 4- Influência por trabalhar ou já ter trabalhado na área:

Grau de influência	1	2	3	4	5
Por trabalhar ou já ter trabalhado na área contábil	58,9%	0,0%	5,4%	14,3%	21,4%

Fator com nenhuma influência.

Tabela 5- Amplo mercado de Trabalho/área de atuação:

Grau de influência	1	2	3	4	5
Amplo mercado de trabalho e área de atuação	0,0%	3,6%	16,1%	17,9%	62,5%

Fator com alta influência.

Tabela 6- Grau por ser a contabilidade essencial para todas as empresas:

Grau de influência	1	2	3	4	5
Por ser a contabilidade essencial para todas as empresas	0,0%	7,1%	14,3%	32,1%	46,4%

Fator com alta influência.

Tabela 7- Influência por ter boa remuneração:

Grau de influência	1	2	3	4	5
Por ter boa remuneração	1,8%	12,5%	33,9%	28,6%	23,2%

Fator com nem muita nem pouca influência.

Tabela 8- Nível de influência para abrir seu próprio negócio:

Grau de influência	1	2	3	4	5
Para abrir seu próprio negócio	26,8%	10,7%	23,2%	25,0%	14,3%

Fator sem nenhuma influência.

Tabela 9- Nível de Influência para se preparar para concursos:

Grau de influência	1	2	3	4	5
Para se preparar para concursos públicos	7,1%	10,7%	16,1%	28,6%	37,5%

Fator com alta influência.

Tabela 10- Nível de Influência pela localização do campus da UNESPAR:

Grau de influência	1	2	3	4	5
--------------------	---	---	---	---	---

Localização da UNESPAR campus de Campo Mourão	5,4%	5,4%	21,4%	30,4%	37,5%
---	------	------	-------	-------	-------

Fator com alta influência.

Tabela 11- Grau de influência flexibilidade do curso:

Grau de influência	1	2	3	4	5
Por ser um curso noturno, onde permite que o aluno possa trabalhar e estudar	3,6%	5,4%	10,7%	26,8%	53,6%

Fator com alta influência.

Tabela 12- Nível de influência por ser a universidade pública:

Grau de influência	1	2	3	4	5
Por ser a UNESPAR uma Instituição de Ensino Superior pública	1,8%	1,8%	7,1%	21,4%	67,9%

Fator com alta influência.

Tabela 13- Grau de Influência por ser um ótimo curso superior:

Grau de influência	1	2	3	4	5
Por ser um dos melhores cursos ofertados pela UNESPAR campus de Campo Mourão	5,4%	7,1%	12,5%	30,4%	44,6%

Fator com alta influência.

Tabela 14- Influência pela credibilidade do curso:

Grau de influência	1	2	3	4	5
Credibilidade/Conceituação da Instituição de Ensino	5,4%	7,1%	23,2%	32,1%	32,1%

Fator igualmente com média e alta influência.

Tabela 15- Influência pelo reconhecimento do curso:

Grau de influência	1	2	3	4	5
--------------------	---	---	---	---	---

È um curso que vem sendo reconhecido no mundo todo	0,00%	14,3%	19,6%	39,3%	26,8%
--	--------------	--------------	--------------	--------------	--------------

Fator média influência.

Tabela 16- Influência pela reputação do curso:

Grau de influência	1	2	3	4	5
Boa reputação do curso	0,00%	5,4%	28,6%	44,6%	21,4%

Fator com média influência.

Tabela 17- Por ser uma segunda opção de curso:

Grau de influência	1	2	3	4	5
Segunda opção de curso	32,1%	7,1%	17,9%	14,3%	28,6%

Fator sem nenhuma influência.

Tabela 18- Nível de Influência para agregar experiência:

Grau de influência	1	2	3	4	5
Agregar experiência para posterior aplicação	5,4%	10,7%	28,6%	30,4%	25,0%

Fator com média influência.

Tabela 19- Grau de Influência em obter novos conhecimentos:

Grau de influência	1	2	3	4	5
Obter novos conhecimentos	1,8%	10,7%	14,3%	25,0%	48,2%

Fator com alta influência.

Tabela 20- Nível de Influência para não interromper os estudos:

Grau de influência	1	2	3	4	5
Não Interromper os estudos	12,5%	5,4%	14,3%	35,7%	32,1%

Fator com média influência.

Tabela 21- Grau de influência de amigos/familiares:

Grau de influência	1	2	3	4	5
Influência de amigos e familiares	21,4%	5,4%	32,1%	17,90%	23,2%

Fator com nem muita e nem pouca influência.

5. Considerações Finais

No decorrer da presente pesquisa, pode se observar que os acadêmicos do primeiro ano ingressantes em 2016, onde 51,8% são do sexo masculino, possuem renda familiar de 02 a 03 salários mínimos (58,9%), em sua maioria com idade de 18 anos (25%), residentes em Campo Mourão com 41,1% optaram por escolher o curso de Ciências Contábeis, onde classificaram suas respostas pelo grau de influência para a escolha do curso.

Dentre as respostas, verificou-se que os alunos consideraram como média influência, a aptidão para cálculos, identificação com o curso e sua grade curricular, boa reputação do curso, agregar experiências para posterior aplicação, não interromper os estudos e considerarem que o curso de Ciências Contábeis está sendo muito reconhecido no mundo todo.

Como alta influência eles consideram o amplo mercado de trabalho e sua área de atuação, ser a contabilidade essencial para todas as empresas, utilizar o curso para se preparar para concursos públicos, localização da UNESPAR campus de Campo Mourão, ser uma Instituição de Ensino Pública, pelo curso de ciências contábeis ser um curso noturno, propiciando aos alunos trabalhar e estudar, considerarem o curso de Ciências Contábeis como sendo um dos melhores cursos ofertados pela Instituição, com credibilidade e conceituação e finalmente para obter novos conhecimentos.

REFERÊNCIAS |

BRUSSOLO, F.; PELEIAS, I. R. **Diretrizes curriculares do curso de graduação em ciências contábeis x exigências do mercado de trabalho para área contábil na grande São Paulo**. Revista Paulista de Contabilidade, São Paulo, nº 486, p.5-12, 2003.

CARVALHO, Joana D'Arc Silva Galvão de. **O perfil do contador ingresso no mercado de trabalho no município de Salvador-BA de 1991 a 2000**. Salvador: FVC, 2002. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Centro de Pós-Graduação e Pesquisa Visconde de Cairú – CEPEV, Fundação Visconde de Cairú, 2002.



CARVALHO, Pedro Carlos de. **Empregabilidade: A competência necessária para o sucesso no novo milênio**. 4. ed. Campinas: Editora Alínea, 2006.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Ciências Contábeis é o quarto curso mais procurado**. Disponível em: <http://www.portalcfc.org.br/noticia.php?new=17147> Acesso em 16 jun. 2016.

CRC - Conselho Regional de Contabilidade. **Profissionais da Contabilidade e Escritórios Ativos**. Paraná 2016. Disponível em: www.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx - Acesso em 17 jun.2016

DIAS. D.D.C ; RODRIGUES. R.R. **Perfil do Egresso do Curso de Ciências Contábeis da Fecilcam**. VI EPCT, Encontro de Produção Científica e Tecnológica, Campo Mourão, 2011.

GODOY, A. S. **A criação e a consolidação da FECAP - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - em São Paulo - no início do século XX**. In: I Congresso Brasileiro de História da Educação, 2000, Rio de Janeiro. Programa e Resumos dos Trabalhos do I Congresso Brasileiro de História da Educação. Rio de Janeiro: Sociedade Brasileira de História da Educação, v. 1. p. 178-179, 2000.

HEY, Ivo Ricardo; CASTRO, Jessica de; MOROZINI, João Francisco; KUHL, Marcos Roberto. **Fatores que Influenciam na Escolha do Acadêmico pelo Curso de Ciências Contábeis: Um Estudo Quantitativo Aplicado aos Acadêmicos de uma Universidade Estadual do Paraná**. Congresso Contabilidade 2015. Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, 2015. Disponível em: http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/136_17.pdf. Acesso em 23 ago 2016.

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

ITRIBUNA, **Unespar/Fecilcam Completa 40 anos**. Disponível em: <http://www.itribuna.com.br/educacao/2012/08/unesparfecilcam-completa-40-anos/1062626/>. Acesso em 17 jun 2016.

MIRANDA, N. S. **A escolha do curso e as expectativas profissionais em relação ao mercado de trabalho, dos alunos do ensino superior noturno de administração de empresas em instituições particulares**. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado . FECAP. São Paulo, 2001. 153 f.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas. 2009.



Anais do II Seminário dos Cursos de Ciências Sociais Aplicadas do Campus de Campo Mourão da Universidade Estadual do Paraná, Campo Mourão - PR, 25-27 de outubro de 2016. v. 1. p. 000-000

PELEIAS, I. R.; SILVA, G. P.; SEGRETI, J. B.; CHIROTTO, A. R. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **Revista de Contabilidade e Finanças–USP**, São Paulo, Edição, v. 30, p. 19-32, 2007.

PINSONNEAULT, A.; KRAEMER, K.L. Survey research in management information systems: an assesment. **Journal of Management Information System**, 1993. Revista de Administração, São Paulo v.35, n.3,p.105-112, junho-setembro 2000.

PINHEIRO, R. G. **Fatores de escolha pelo curso de Ciências Contábeis – uma pesquisa com os graduandos na capital e Grande São Paulo**. 2008. 99 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo: 2008.

PORTAL Educação. Mato Grosso do Sul (Estado), **A História da Contabilidade no Brasil**. Disponível em: <http://www.portaleducacao.com.br/contabilidade/artigos/53412/historia-da-contabilidade-no-brasil> - Acesso em 12 jun.2016.

PPP, **Projeto Político Pedagógico de Ciências Contábeis da FECILCAM**. Campo Mourão: mimeo, 2009. Disponível em: <https://sites.google.com/site/dccfecilcam/curso-de-ciencias-contabeis>. Acesso em 17 jun 2016.

ROWLEY, J. Designing student feedback questionnaires. **Quality Assurance in Education**. v. 11, n. 3, p. 142-9, 2003.

UNESPAR, **Apresentação da Universidade Estadual do Paraná**. Disponível em <http://www.unespar.edu.br/apresentacao/apresentacao>. Acesso em 17 de Junho de 2016.