

Entrevista
**Maria Clara Cavalcante Bugarim –
Presidente da Associação
Interamericana de Contabilidade**

Reportagem: Receita Federal prepara mudança no cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)

Artigos abordam importantes temas para a profissão



PALAVRA DO PRESIDENTE

O final do ano sempre nos remete à reflexão sobre aquilo que fizemos ou que deixamos de fazer; sobre o que queríamos e o que, de fato, conseguimos. No trabalho, principalmente, é hora de pensar nas metas planejadas e nas alcançadas, para que, na virada do ano, novos rumos possam ser traçados e colocados em prática.

Ao fazer um balanço desta minha primeira gestão à frente da entidade maior da classe contábil brasileira, tenho a consciência de que avançamos bastante, embora saibamos que ainda há muito por fazer.

Com as prioridades que elencamos como pilares da nossa gestão, temos a certeza de que estamos no rumo certo, em vários sentidos, e isso nos motiva a continuar buscando serviços cada vez melhores para fornecer à classe contábil. Para tanto, um dos caminhos que encontramos é desenvolvimento de ações por meio da cooperação com entidades parceiras, somando-se, assim, habilidades, conhecimentos, expertises e outros recursos para entregar aos profissionais mais do que, sozinhos, seríamos capazes.

Nesse sentido, um ponto que gostaria de destacar é a parceria do CFC com organismos internacionais da área contábil. Essa tem sido uma das prioridades da nossa gestão, uma vez que insere não apenas o Conselho Federal de Contabilidade, mas toda a contabilidade brasileira, em discussões com organizações globais.

Há muito que os países deixaram de se preocupar apenas com o que acontece na parte de dentro de suas fronteiras e, especialmente por causa dos rápidos avanços tecnológicos, participar de fóruns internacionais é essencial às profissões que pretendem se manter relevantes no mercado de trabalho.

A discussão sobre as práticas contábeis, a convergência das normas, a transferência de conhecimentos técnicos e científicos adquiridos e o compartilhamento de tendências identificadas são alguns dos objetivos que levam o CFC a manter parceria com a *International Federation of Accountants* (Ifac), o Comitê de

Divulgação CFC



Zulmir Ivânio Breda
Presidente do CFC

Integration Latin Europe-America (Cilea), o *International Accounting Standards Board* (Iasb), o *Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera* (Glenif) e a Associação Interamericana de Contabilidade (AIC).

A representação brasileira nessas entidades, inclusive, chegou ao seu ponto mais importante no último mês de outubro, quando a presidente do CFC nas gestões 2006-2007 e 2008-2009, Maria Clara Cavalcante Bugarim, assumiu a Presidência da AIC. Essa conquista tornou-se ainda mais relevante porque Maria Clara é a primeira mulher a liderar a organização internacional mais antiga do mundo contábil.

Nesta edição da RBC, Maria Clara fala sobre a importância da representatividade nas entidades internacionais, sobre suas metas de gestão e, entre vários outros assuntos, conta quais desafios espera pela frente. Recomendando a leitura desta entrevista e, também, de todos os artigos publicados na revista.

Boa leitura. E até 2020 – ano em que a nossa RBC completa seu 108º aniversário.



ENTREVISTA

Maria Clara Cavalcante Bugarim – Presidente da Associação Interamericana de Contabilidade

Por Rafaela Feliciano

Considerada uma das personalidades mais ilustres da Contabilidade brasileira, Maria Clara Cavalcante Bugarim acaba de assumir um novo desafio em sua carreira: a Presidência da Associação Interamericana de Contabilidade (AIC). Conhecida por romper paradigmas, a alagoana é a primeira mulher a liderar a organização internacional mais antiga do mundo contábil.

No extenso e respeitável currículo, ela atuou, em Alagoas, como auditora-geral do Estado, técnica de Controle Externo do Tribunal de Contas, diretora Financeira do Instituto de Previdência, secretária de Assistência Social do Município de Santana do Mundaú e presidente da Associação dos Servidores do Instituto de Previdência. Na Universidade de Fortaleza (Unifor), contribuiu com inúmeros

trabalhos com foco na modernização e na excelência dos cursos de Ciências Contábeis ao assumir a direção do Centro de Comunicação e Gestão da Universidade. Por duas gestões seguidas, ela presidiu o Conselho Federal de Contabilidade (2006/2007 a 2008/2009), sendo a primeira mulher a ocupar o cargo; o Conselho Regional de Contabilidade de Alagoas (1998/1999 a 2000/2001); e a Fundação Brasilei-

ra de Contabilidade (2002/2003 a 2004/2005). Atualmente, ela também é presidente da Academia Brasileira de Ciências Contábeis (Abracicon).

Em entrevista à Revista RBC, Maria Clara fala sobre os desafios frente à AIC e afirma que a principal meta da nova gestão é a integração dos países da América Latina para o fomento à transparência e ao combate à corrupção.

RBC – Sabemos que a representatividade das entidades internacionais é essencial para o desenvolvimento da classe contábil no mundo. Nesse cenário, qual é o papel da AIC?

Maria Clara – A Associação Interamericana de Contabilidade (AIC) é reconhecida como a organização de contabilidade internacional mais antiga do mundo. Ela foi concebida e fundada com o objetivo principal de integrar os contadores do continente americano, assumir o compromisso de sua representação e promover o constante aprimoramento da qualificação dos profissionais, seus conhecimentos e deveres sociais. Com 70 anos de atividade institucional, a AIC não possui fins lucrativos e tem contribuído para fortalecer as organizações profissionais de contadores nos países americanos, além de participar ativamente no desenvolvimento harmônico da prática livre da Contabilidade.

RBC – Você é a primeira mulher a assumir a Presidência da AIC. Qual o sentimento e importância para a classe contábil ter uma figura feminina em um espaço tão importante de poder de decisão?

Maria Clara – O sentimento é de vitória. Quebramos muitos paradigmas e estamos avançando. No Sistema CFC/CRCs, a luta das mulheres sempre foi uma nobre bandeira. Para se ter uma ideia, na década de 50, representávamos 1,3% da classe contábil. Em 1980, chegamos a 20%. Já em 2000, atingimos a marca de 31% e, atualmente, somos 42,8%. Na composição do Plenário do CFC, também fizemos história. Mais de 50 mulheres

já estiveram presentes nas composições dos mandatos. É interessante ressaltar também que grande parte das conquistas das mulheres na área contábil se deve ao legado do projeto “Mulher Contabilista”, criado há quase 30 anos, que impulsionou a participação feminina em espaços, até então, predominantemente masculinos. E, em 2006, eu fui eleita, com muito orgulho, a primeira presidente do Conselho Federal de Contabilidade. E assumir a Presidência da AIC é mais uma prova de que as mulheres vieram para mostrar o seu potencial, tanto no âmbito profissional quanto pessoal. Estou aqui por nós, pela voz feminina da classe contábil.

RBC – Quais serão as principais metas da nova gestão da AIC?

Maria Clara – A principal meta da nova gestão é a integração dos países da América Latina para o fo-

Foto: Divulgação



Maria Clara durante a solenidade de posse na Presidência da Associação Interamericana de Contabilidade (AIC)

mento à transparência e ao combate à corrupção. Nos últimos anos, a corrupção atingiu níveis alarmantes em todo o mundo, impedindo o crescimento econômico e o desenvolvimento dos países. E estamos dispostos a encontrar mecanismos eficazes para reduzir esta prática, com políticas urgentes para o bom controle da coisa pública e dos recursos oriundos da sociedade. Precisamos mostrar a força do profissional da contabilidade no controle social, no crescimento sustentável das economias. Nós somos agentes de transformação e devemos agir para a obtenção dos princípios de integridade organizacional e da defesa do interesse público. Queremos uma gestão unificada e que integre os demais organismos internacionais. E essa união de esforços entre as instituições ratifica o nosso dever de projetar a profissão contábil a um nível mais elevado e respeitável no contexto mundial.

RBC – Durante a XXXIII Conferência Interamericana de Contabilidade, realizada em outubro deste ano, na cidade de Cartagena, na Colômbia, a AIC assinou um acordo de cooperação técnica com o Ministério da Transparência do Brasil. Qual o objetivo da parceria?

Maria Clara – Dados do Barômetro Global da Corrupção (BGC), realizado entre janeiro e março de 2019, com mais de 17 mil cidadãos de 18 países diferentes, mostram que 53% das pessoas acham que a corrupção aumentou nos últimos 12 meses e 85% acreditam que a corrupção no âmbito governamental é um grande problema. Por isso, decidimos como

meta da nossa gestão o fomento à transparência e o combate à corrupção. Nessa caminhada, a ideia é buscar acordos de cooperação técnica com parceiros que possam agregar a nossa luta e é criar a Rede Contábil Latino-Americana de Integridade, que tem como objetivo aperfeiçoar e ampliar ações de controle e participação social para a melhoria da responsabilização de agentes públicos e privados e, conseqüentemente, fomentar o combate à corrupção. Por meio de ações integradas, de eventos regionais, de apoio mútuo e de intercâmbio de experiências e informações, queremos capacitar os agentes da América Latina e Caribe na detecção de fraudes e prevenção de irregularidades, e o Ministério da Transparência é o nosso primeiro parceiro. Não podemos continuar passivos frente à corrupção. Temos uma responsabilidade imensa e estamos aqui encorajando a classe para esse enfrentamento.

RBC – Qual a sua visão sobre a participação do Brasil no cenário contábil internacional?

Maria Clara – Crescemos muito internacionalmente. Hoje, temos brasileiros nas principais entidades no exterior. Além da AIC, podemos citar a Federação Internacional de Contadores (Ifac, na sigla em inglês); o Grupo Latino-americano de Emissores de Normas de Informação Financeira (Glenif); e o Comitê de Integração Latino Europa-América (Cilea), entre outros. A Contabilidade brasileira é modelo para os outros países, principalmente sobre o processo de convergência das normas internacionais de contabilidade. Em 2019, tivemos a presença do presidente da



Foto: Divulgação

A presidente da AIC é também presidente da Academia Brasileira de Ciências Contábeis (Abracicon)

Ifac, In-Ki Joo, em nosso XII Encontro Nacional da Mulher Contabilista, em Porto de Galinhas (PE). Isso mostra como o nosso País já integra a discussão mundial sobre o futuro da classe contábil e eu tenho orgulho de ter plantado uma sementinha, lá em 2006, quando fui presidente do CFC pela primeira vez. Lembro que o maior desafio era a aproximação do Brasil com os organismos internacionais e, hoje, eu posso garantir, que somos como uma família.

RBC – Como fazer para que as melhores práticas em Contabilidade sejam compartilhadas e disseminadas no continente?

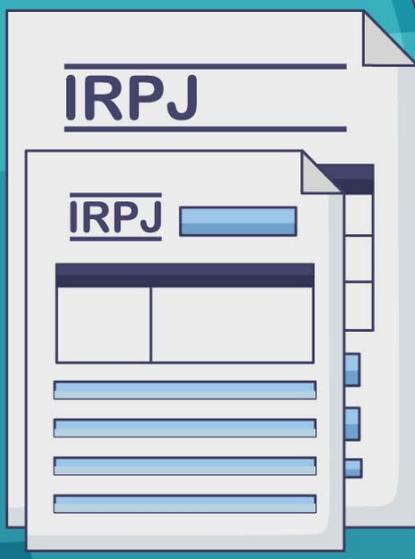
Maria Clara – Acredito que seja por meio do intercâmbio de boas práticas, encontros e debates integrados para o aprimoramento da Contabilidade na América Latina. Tivemos uma experiência muito rica neste ano, na Colômbia, com a realização

da XXXIII Conferência Interamericana de Contabilidade (CIC), que contou com uma palestra muito importante do presidente do CFC, Zulmir Breda, sobre os mecanismos de combate à corrupção. Em 2021, será a vez de o Brasil receber esse encontro, em Bento Gonçalves (RS). Acredito que o envolvimento dos profissionais da contabilidade em momentos assim pode contribuir, e muito, para o desenvolvimento sustentável das regiões.

RBC – Quais as grandes mudanças que você pontuaria como fundamentais no mercado brasileiro para a maior participação da mulher no segmento das Ciências Contábeis?

Maria Clara – A desigualdade de gênero ainda é latente em todo o mundo

e é preciso trabalhar para que isso acabe. Mas, nós, mulheres, somos incansáveis por natureza. Desde o início da emancipação feminina, soubemos, inteligentemente, o momento certo de lutar. Estamos, cada vez mais, determinadas a não nos deixar abater diante das situações adversas, conscientes de que, com união, é possível concretizar nossos objetivos. Nossa meta é nos fortalecermos coletivamente, multiplicarmos nossas competências, valorizarmos os nossos serviços e aumentarmos a nossa credibilidade perante a sociedade, como construtoras de uma pátria mais justa e igualitária. Nós não somente queremos ocupar o merecido espaço sociopolítico mundial, como podemos e devemos! Queremos poder exercer com plenitude a nossa cidadania enquanto mães, profissionais competentes, esposas, cidadãs, mulheres.



REPORTAGEM

Receita Federal prepara mudança no cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)

Por Maristela Girotto

A contabilidade e o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) vêm tendo, há anos, uma relação conturbada. Um recente período de entendimento ocorreu de 2014 até meados de 2019, quando a Receita Federal divulgou uma proposta de alteração no cálculo do IRPJ, trazendo, de novo, preocupação às entidades que representam a área contábil brasileira.



Perguntamos à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), no início deste mês de dezembro, em que fase está o andamento da proposta que altera a apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), deixando de tomar como ponto de partida o lucro contábil. Também perguntamos o que a RFB tem a dizer sobre as alegações, de alguns setores produtivos nacionais, de que a segregação entre a contabilidade e a

apuração tributária significa um risco de a tributação distanciar-se da renda efetiva, o que seria, inclusive, inconstitucional. Ainda, questionamos a autoridade tributária brasileira sobre a sua posição em relação às alegações de que a proposta levará a aumento do custo de *compliance* para as empresas, uma vez que será necessária a preparação de duas escriturações: uma para fins societários e outra para fins tributários.

A Receita, por sua vez, respon-

deu: “A RFB não se pronuncia sobre propostas em construção”.

Apesar de ainda estar “em construção”, as entidades que trabalham, direta ou indiretamente, com a área contábil, como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) e a Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca), entre outras, expressam preocupações e contrariedade ao que foi apresentado, até agora, pela Receita Federal.

Proposta: o que se sabe

Em meados de 2019, começaram a surgir informações relativas a uma proposta da RFB que pretendia mudar a relação entre tributação e normas contábeis, abandonando o uso das normas *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e implementando o “resultado fiscal” – lucro apurado conforme normas tributárias.

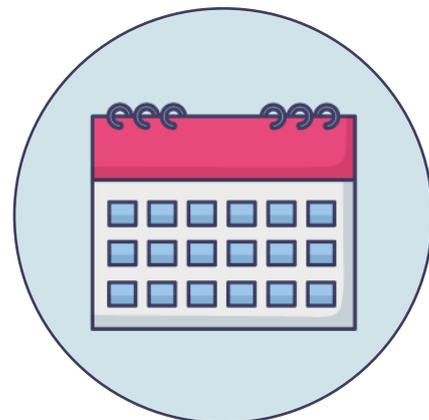
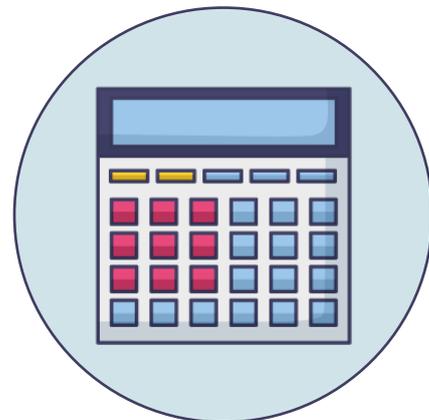
O presidente do Conselho Diretor da Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca), Alfred Plöger, em artigo intitulado “Proposta da Receita para Mudança na Apuração do IRPJ Preocupa”, publicado na revista *Relações com Investidores*, em outubro, afirmou que, em agosto, técnicos da RFB apresentaram a proposta em uma reunião das comissões de Auditoria e Normas Contábeis (Canc) e de Relações Institucionais e Governamentais (Crig) da Abrasca.

Essa proposta “em construção” da Receita surgiu após poucos anos de pacificação e bom relacionamento entre a contabilidade e o IRPJ, ameaçando estremecer novamente essa relação conturbada.

Até 31 de dezembro de 2007, o IRPJ era apurado a partir da escrituração elaborada com observância da legislação comercial e fiscal. A separação veio com a Lei n.º 11.941/2009, quando foi instituído o Regime Tributário de Transição (RTT). Por este regime, para fins tributários, o que valia eram as regras contábeis previstas em 31/12/2007 e, não, as novas regras societárias advindas, principalmente, da Lei n.º

11.638/2007. O RTT foi extinto pela Medida Provisória n.º 627, de 2013, convertida na Lei n.º 12.973/2014.

“Pode-se afirmar, sim, que houve um novo casamento entre a Contabilidade e o IRPJ com o advento da Lei n.º 12.973/2014, que estabeleceu o tratamento tributário dos novos critérios contábeis. Portanto, com o advento dessa Lei, o IRPJ voltou a ser apurado a partir da escrituração elaborada com observância da legislação comercial e fiscal”, afirmou, em entrevista publicada na edição n.º 217 (janeiro/fevereiro de 2016) da *Revista Brasileira de Contabilidade*, Claudia Lúcia Pimentel Martins da Silva, coordenadora-geral de Tributação da Receita Federal na época.



Expectativas...

do CFC

Para o vice-presidente Técnico do CFC, Idésio Coelho, causou estranheza no mercado a proposta de mudança no cálculo do IRPJ, anunciada pela Secretaria da Receita Federal, que deverá passar a ser feito sobre um lucro real apurado em novo conceito fiscal. “Essa proposta, em teste na Receita, abandona a apuração do IRPJ, tendo como base o lucro contábil, deixando de lado um criterioso trabalho de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) ao padrão internacional (IFRS – *International Financial Reporting Standards*)”, afirma. Atualmente, 166 jurisdições adotam, em algum grau, as normas IFRS.

O vice-presidente opina que essa proposta da Receita, além de desconsiderar conceitos contábeis utilizados mundialmente, traz de volta aquela velha sensação de que o Brasil é o país da insegurança jurídica e reforça a percepção de que o exercício de atividades econômicas depende de reiteradas permissões do estado.

“Não podemos pactuar com uma proposta discricionária, que dá à Receita Federal poder para legislar e definir métodos e critérios de cálculos, determinando o que é receita e o que é despesa”, disse Coelho, acrescentando que esses são conceitos consagrados dentro das normas profissionais e são desenvolvidos, em nível internacional, com metodologia e consultas públicas, sem influências estranhas ao campo técnico.

O Brasil optou pela convergência das NBCs ao padrão IFRS em 2008, quando entrou em vigência a Lei n.º 11.638/2007. Conforme lembra o vice-presidente técnico, representantes da academia, da bolsa de valo-



Foto: César Tadeu/CFC

Idésio Coelho, vice-presidente Técnico do Conselho Federal de Contabilidade (CFC)

res e de organizações empresariais e de profissionais se reuniram para formar o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), instituído pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) n.º 1.055/2005.

Mas a representação em torno do CPC não se restringiu às suas seis entidades constituintes. Banco Central, Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Superintendência de Seguros Privados (Susep) e Superintendência Nacional de Previdência Complementar (Previc) mantêm representantes como convidados. Da mesma forma, a Receita vem acompanhando o trabalho da convergência das normas e chegou a criar, em

2014, um grupo técnico, no âmbito do CPC, com a finalidade de evitar defasagens entre o tratamento contábil e o fiscal, quando da adoção de mudanças e atualizações de critérios contábeis.

“Em quase todo o mundo as normas de contabilidade foram ou estão sendo convergidas como parte do processo de internacionalização dos negócios, para que as companhias possam ter suas informações em linguagem comparável e transparente”, ressalta Coelho, afirmando ainda que, em vários países, o cálculo dos impostos é baseado na contabilidade, face à qualidade da informação registrada.

do Ibracon

Para o presidente do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), Francisco Sant'Anna, "esta proposta divulgada pela Receita Federal do Brasil destrói frontalmente os esforços que a sociedade brasileira tem feito no sentido da adoção das normas internacionais de contabilidade, as IFRS, em nosso mercado". Ele afirma que a adoção – prevista em lei e que completa dez anos no Brasil com tremendos esforços de tradução, interpretação e disseminação – "sofre com essa proposta um fator de geração de desalinhamento na avaliação do mercado como um todo, resultando em insegurança institucional, o que só contribui para intranquilizar e, conseqüentemente, afugentar o interesse de investidores internos e externos em nosso mercado de capitais".

Sant'Anna também concorda que a proposta poderá gerar custos adicionais às empresas. "Imagine o custo da necessidade de criação, acompanhamento e controle de uma contabilidade paralela às IFRS e, para as Pequenas e Médias Empresas (PMEs), este efeito, proporcionalmente aos outros custos, seria muito mais significativo", ressalta o presidente do Ibracon. Para ele, essa iniciativa da RFB não vai, de forma alguma, ao encontro da tão sonhada redução da burocracia e da conseqüente melhoria da eficiência operacional no mercado brasileiro.

Entre as principais conseqüências que essa alteração proposta pela RFB poderá trazer aos profissionais da contabilidade, na opinião de Sant'Anna, envolve o retrabalho de atividades, o que não contribui para a eficiência operacional brasileira. "Em relação aos auditores independentes, uma das conseqüências é o desconforto profissional de auditar os valores apurados pela



Foto: Divulgação/Ibracon

Francisco Sant'Anna, presidente do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon)

empresa, como provisão para impostos diretos, que seriam calculados sobre lucro apurado derivado de receitas e despesas formadas sem base em princípios contábeis internacionais", explica.

da Abrasca

Na mesma linha, segue a opinião do presidente do Conselho Diretor da Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca), Alfred Plöger. "A proposta da Receita Federal de criar uma demonstração de resultado fiscal, apurada segundo regras estabelecidas pela autoridade tributária, que seria a base

para incidência dos impostos das pessoas jurídicas, abandona as normas IFRS, internacionalmente reconhecidas como método de determinação da situação patrimonial das empresas, que são revisadas por auditorias externas e reguladas por leis e normas infralegais de órgãos reguladores", argumenta o executivo.

Segundo ele, a Abrasca promoveu amplo debate sobre a proposta com as empresas associadas, representadas na sua Comissão de Auditoria e Normas Contábeis (Canc). Participaram mais de setenta companhias e, conforme Plöger, o entendimento foi de que a segregação entre a contabilidade e a apuração

tributária enseja um enorme risco de a tributação distanciar-se da renda efetiva, o que seria, inclusive, inconstitucional.

A Abrasca procurou também colher as impressões de outras entidades interessadas no tema – Conselho Federal de Contabilidade, Grupo de Estudos em Direito e Contabilidade da Fundação Getúlio Vargas (Gedec – FGV/SP), Grupo de Estudos Tributários Aplicados (Getap), Instituto dos Auditores Independentes do Brasil e a Federação Brasileira de Bancos (Febraban). Além disso, utilizou comentários técnicos elaborados pelo professor Edison Fernandes.

“Em linhas gerais, é corroborada a avaliação unânime entre as companhias de que haverá aumento do custo de *compliance*, pois será necessária a preparação de duas escriturações: uma para fins societários e outra para fins tributários, a chamada contabilidade fiscal. Com isso, perdem-se valiosa experiência e conhecimento com respeito à relação entre contabilidade e tributação, além de vultoso investimento em sistemas informatizados, boa parte direcionados em atendimento ao Sistema Público de Escrituração Digital”, afirma Plöger. Ainda segundo ele, “há preocupação também com a necessidade de permanente conciliação entre essas duas escriturações, porque, na prática, haveria a manutenção da necessidade de se demonstrarem os ajustes extracontábeis para se chegar ao resultado fiscal a partir do balanço contábil”.

O presidente da Abrasca destaca que o desenvolvimento de softwares para apoio à contabilidade e finanças, com forte ênfase nas obrigações acessórias tributárias, atingiu cifras de dezenas de milhões de reais, em grandes companhias, na última década. “Os valores investidos variam muito conforme o perfil da empresa e a solução buscada, mas são relevantes em qualquer caso”, afirma.



Foto: Divulgação/Abrasca

Alfried Plöger, presidente do Conselho Diretor da Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca)

Plöger acrescenta que a implantação de uma nova contabilidade, exclusivamente para fins fiscais, exigirá a ampliação desse esforço de desenvolvimento já oneroso. “Um executivo experiente, com base nos processos de que participou, estima entre R\$1 e R\$5 milhões o investimento necessário para viabilizar a nova funcionalidade”, exemplificou o presidente da Abrasca.

Ainda, ele revela que os representantes das companhias temem que ocorra elevação da carga tributária e, também, eles não percebem perspectivas de simplificação para o contribuinte. “Pelo contrário, a necessidade de duas contabilidades é associada ao aumento da complexidade e ao prenúncio de implantação de novos controles”, disse Plö-

ger, informando que as companhias abertas não avaliam que devem utilizar sistemas contábeis distintos como base para a prestação de contas a seus diferentes *stakeholders*.

O presidente da Abrasca acredita que o melhor caminho deve ser o inverso do proposto pela RFB, ou seja, aproximar a tributação da contabilidade. “Se a legislação tributária aceitasse mais tratamentos contábeis, com certeza ocorreriam menos ajustes, simplificando a apuração. Haveria impacto na arrecadação? Esse é um ponto a ser estudado”, reflete. Para ele, outra linha a ser considerada seria a tributação unificada na sociedade que consolida os resultados do grupo, ao invés da apuração individualizada por CNPJ.

Perícia contábil nas investigações de crimes de lavagem de dinheiro

A presente pesquisa teve como objetivo descrever a importância do Laudo Pericial Contábil para os usuários que atuam nas investigações de crimes de lavagem de dinheiro da Polícia Federal de Palmas (TO). Foram entrevistados 22 agentes (delegados, escrivães e agentes de polícia), sendo este número o total de usuários dos laudos periciais. Foi utilizado instrumento de pesquisa dividido em duas partes, sendo a primeira destinada a obter a caracterização dos respondentes e a segunda o posicionamento dos respondentes diante das assertivas apresentadas, contando com cinco opções de respostas, com uso da escala Likert de cinco pontos. Os resultados da pesquisa mostram que o perito não deve prosseguir com seus trabalhos, diante de dúvidas acerca da matéria investigada, e deve manter o sigilo das informações, a fim de não prejudicar o processo investigatório. Deve o laudo pericial ser confeccionado em prazo hábil e com a qualidade necessária para ser utilizado como meio probante dos delitos investigados, pois a relação penal é o que motiva o exame de corpo de delito, pois os crimes são ocultados pelos criminosos, sendo necessários mecanismos técnico-científicos para desvendá-los.

Rafael Fernandes de Castro

Graduado em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário Unirg e MBA em Controladoria pela Uniderp. Ex-agente-local-de-inovação no Programa ALI do Sebrae Nacional/CNPq. Atualmente contador atuante e professor de ensino básico, técnico e tecnológico pelo IFTO campus Gurupi. Cursos Técnicos e Superiores.
E-mail: rafael.castro@ifto.edu.br
rafaelfernandes.ali.to@gmail.com

2104 – Recebido em 4/9/2018. Distribuído em 6/9/2018 e 8/11/2018. Pedido de revisão em 17/1/2019 e em 23/10/2019. Resubmetido pelo autor em 25/10/2019. Aprovado em 30/10/2019, na quinta rodada, por três membros do Conselho Editorial. Publicado na edição novembro-dezembro de 2019. Organização responsável pelo periódico: Conselho Federal de Contabilidade.

1. Introdução

No Brasil e em diversos países, os crimes de lavagem de dinheiro têm causado certo descrédito às instituições financeiras, mercado imobiliário, bolsa de valores, entre outros. A cada descoberta das técnicas de lavagem de dinheiro utilizadas pelas organizações criminosas, estes últimos criam novas e ou aperfeiçoam as existentes, de modo a dificultar a origem ilegal de seus ativos. Esta prática criminosa tem causado prejuízos tanto no setor público quanto no privado.

A perícia contábil criminal é uma das formas que têm os agentes que atuam na repressão de crimes de lavagem de dinheiro de confeccionar as provas com o intuito de inocentar ou incriminar o réu por meio do Laudo Pericial Contábil, como parte integrante dos inquéritos policiais quando das investigações requeridas pelas autoridades judiciais.

É importante para a sociedade a atuação do perito contábil nos casos de lavagem de dinheiro, pois dinheiro lavado é dinheiro provido de atividades ilícitas. Estas atividades vão desde o tráfico de drogas e entorpecentes ao contrabando de animais silvestres, entre outros, constantes no Art. 1º da Lei n.º 9.613/1998.

Atualmente no Brasil e em diversos países, as instituições financeiras, bolsas de valores,

e mercado imobiliário têm sido os principais locais utilizados pelos criminosos para ocultar ou dissimular seus ativos providos mediante atividades ilícitas. O Conselho de Controle de Atividades Financeiras do Brasil (Coaf), Banco Central do Brasil (Bacen), entre outros, são os principais personagens a denunciarem ao Ministério Público Federal (MPF) estas práticas, para que os envolvidos sejam investigados e penalizados. A construção de provas materiais, como o laudo pericial, é de suma importância, por servir como meio de prova quanto os delitos investigados.

A prova pericial é produzida por um *expert* que possui notórios conhecimentos sobre o assunto investigado ou a lide. A perícia, por sua vez, pode variar dependendo do que se investiga. Quando a investigação se tratar da apuração de crimes, a prova pericial é elaborada pelo perito oficial no âmbito estadual e federal. No que diz respeito a assuntos contábeis e financeiros, o perito deve ser um contador registrado no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) de sua jurisdição.

Diante do exposto, o problema de pesquisa a ser investigado sintetiza-se em responder: **Qual a importância do Laudo Pericial Contábil nas Investigações de Crimes de Lavagem de Dinheiro?** Assim, essa pesquisa tem como objetivo geral descrever a importância do Laudo Pericial na opinião de Delegados, Escrivães e Agentes de Polícia da Polícia Federal de Palmas (TO) que atuam nas investigações de crimes de Lavagem de Dinheiro.

2. Referencial Teórico

2.1 Crimes de Lavagem de Dinheiro

De acordo com o Conselho de Controle de Atividades Financeiras (Coaf), a lavagem de dinheiro é o caminho por meio do qual o criminoso transforma recursos providos em atividades ilegais em ativos com uma aparência de legitimidade. Para isso, conta com certas práticas que envolvem múltiplas transações, utilizadas para ocultar ou sombrear a origem dos ativos financeiros, permitindo que estes sejam utilizados sem comprometê-lo (COAF, 2018).

A Lei n.º 9.613/1998 dispõe sobre “[...] os crimes de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras (Coaf), e dá outras providências”. O Coaf atualmente é visto como uma unidade de gestão com nível de secretaria, e isto de certo modo permitiu que esta unidade passasse a cooperar mais ativamente com as autoridades encarregadas de investigar os crimes de lavagem de dinheiro.



Senna (2012) ressalta ainda que, em uma época de rápido avanço tecnológico e globalização, a lavagem de dinheiro pode comprometer a estabilidade financeira dos países vitimados por este mal. O Grupo de Ação Financeira contra a Lavagem de Dinheiro e o Financiamento do Terrorismo (Gafi) (2003) divulgou quarenta recomendações mínimas a serem adotadas pelos países na repressão da lavagem de dinheiro, recomendando que os países tipifiquem a lavagem de dinheiro de acordo com a Convenção de Viena.

De acordo com o Grupo de Trabalho de Lavagem de Dinheiro (GTLD, 2018), lavar dinheiro é algo fundamental, pois dá possibilidade às organizações criminosas de usufruírem dos lucros obtidos com a atividade criminosa, sejam em benefício próprio ou, até mesmo, para o refinanciamento de novos delitos. Lavar dinheiro protege os valores colocados pelos criminosos no sistema financeiro contra o bloqueio e confisco e, principalmente, minimiza o risco de que o agente criminoso seja apanhado pelas autoridades policiais e judiciais como o Ministério Público.

2.2 Exercício da Função Pericial Contábil

Em maio de 1946, por meio do Decreto-Lei n.º 9.295, que organizou a profissão contábil, além de outras providências, houve também a definição das atribuições dos profissionais da contabilidade, dando certo destaque a competência legal quando do desenvolvimento de perícias (ORNELAS, 2003).

No Art. 26 do mesmo diploma legal, foi também definida a atribuição exclusiva da função pericial em matéria contábil aos contadores diplomados e daqueles que são equiparados legalmente e que estejam inscritos no Conselho Regional de Contabilidade de sua jurisdição. Sá (2009, p. 202) menciona que o Decreto-Lei n.º 9.295/1946, ao se re-

ferir sobre as normas do Perito Contábil, afirma que “[...] é o Contador aquele que se acha capacitado a realizar a perícia e ele precisa habilitar-se pelo registro competente no Conselho Regional de Contabilidade da região onde a profissão se exerce [...]”.

O Art. 145 do Código de Processo Civil (CPC) no § 1º reforça que os peritos serão escolhidos entre profissionais de nível universitário inscritos nos Conselhos Regionais de sua jurisdição que comprovarem sua especialidade na matéria sobre a qual deverão opinar, mediante certidão emitida pelo órgão profissional em que estiver inscrito.

2.3 Escusa pelo Trabalho Pericial

O perito contábil, quando deparado por dúvidas acerca da lide, deve estar atento aos riscos da execução do trabalho pericial. É preferível que este solicite escusa ou se recuse com base nas normas a não prosseguir com os trabalhos. Tal atitude faz parte dos preceitos éticos citados por Sá (2009). A recusa está prevista no Art. 146 do Código de Processo Civil (CPC, 2015), constando que, em um prazo de 15 dias do conhecimento do fato, “[...] a parte alegará o impedimento ou a suspeição, em petição específica dirigida ao juiz do processo, na qual indicará o fundamento da recusa [...]”. Em mão da petição tratando da suspeição ou impedimento, o juiz analisará a fundamentação da recusa pelos trabalhos periciais e, se aceito, nomeará novo perito (JULIANO, 2009).

Alberto (2002), ao falar ainda dos deveres legais e profissionais do perito contábil, mostra clara concordância com Sá (2009) ao falar da recusa onde é:

8. Dever profissional de recusar a indicação, quando não se achar capacitado para bem desempenhar o encargo [...]. A legislação própria do perito

contábil, acertadamente, obriga e dá sustentação, inclusive, para um dos motivos legítimos de não assumir o encargo. (ALBERTO, 2002, p. 76).

Na íntegra, o Código de Ética Profissional do Contador (CEPC) estabelece no seu item 4 “a” que:

São deveres do contador:

(a) exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observando as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação vigente, resguardando o interesse público, os interesses de seus clientes ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais;. (NBC PG 01, 2019).

2.4 Suspeição e Impedimento de Perito

O Art. 426 do CPC diz que o perito pode ser recusado por impedimento ou suspeição prevista ainda no Art. 138 inciso III. Há que se ressaltarem algumas diferenças entre suspeição e impedimento. De acordo com Sá (2009), um perito poderá ser julgado suspeito por qualquer das partes envolvidas no litígio, sendo as razões da suspeição e de impedimento as mesmas também atribuídas a juízes.

O perito, em sua atuação profissional, deve obediência ao Código de Ética Profissional do Contador estabelecido na NBC PG 01 (2019). Moura (2002) diz ainda que o perito deve respeitar e assegurar o sigilo daquilo que apurar na execução do trabalho pericial, sendo proibida ou vedada a sua divulgação, com exceção dos casos em que houver obrigação legal de fazê-lo. Quanto aos deveres, vedações e permissibilidades, cita o item 4 da NBC PG 01 que:

(c) guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional, inclusive no âmbito do serviço público, ressalvados os casos previstos em lei ou quando solicitado por

autoridades competentes, entre estas os Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade;

A NBC PP 01 (2015), das normas do perito contábil, cita que o profissional tem responsabilidade civil e penal pelos trabalhos realizados. Dispõem os itens 23 e 24:

23. A legislação civil determina responsabilidades e penalidades para o profissional que exerce a função de perito, as quais consistem em multa, indenização e inabilitação. 24. A legislação penal estabelece penas de multa e reclusão para os profissionais que exercem a atividade pericial que vierem a descumprir as normas legais. (NBC PP 01, 2015).

Sá (2009), ao falar sobre o conjunto de qualidades que se atribuem a quem executa a perícia contábil, cita a ética e a moral, em que a moral se baseia nas atitudes pessoais do profissional.

2.5 Zelo Profissional

Para Santos, Schmidt e Gomes (2006), o contador no encargo da perícia, deve ser um profissional que possua conhecimentos necessários para o seu exercício profissional, pois assim exige a Norma Brasileira de Contabilidade Perito Contábil 01 (NBC PP 01, 2015), e exercer a profissão com zelo pelo CEPC.

A NBC PP 01, com sua nova redação de 2015, no seu item 25 fala que o zelo profissional do perito durante a realização de seus trabalhos compreende, entre outras, "(a) cumprir os prazos fixados pelo juiz em perícia judicial e nos termos contratados em perícia extrajudicial, inclusive arbitral;"

2.6 Perícia Contábil Criminal Federal

De acordo com Espíndula (2009), a perícia no âmbito da justiça criminal é função exclusivamente estatal,

ou seja, semijudicial, pois está amparada pelo Estado. A perícia criminal federal executa laudos voltados para a esfera criminal, podendo também auxiliar na esfera civil com o caráter de auxílio (ROSA, 2012). Cita ainda o perito criminal federal Alexander S. Rosa (2012) que a perícia criminal federal atua de forma prioritária nos crimes que representam ameaça a segurança pública.

A Constituição Federal de 1988 – CF/1988, no seu capítulo III, fala sobre a segurança pública, e no seu Art. 144 diz ser a segurança pública "[...] dever do estado, direito e responsabilidade de todos e é exercida para preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio [...]" por meio de cinco órgãos: polícia federal, polícia rodoviária federal, polícia ferroviária federal, polícias civis, militares e corpo de bombeiros.

O § 1º do Art. 144 da CF/1988 fala que a PF instituída por lei como órgão permanente, organizado e mantido pela União e estruturado em carreira, destina-se a:

I – apurar infrações penais contra a ordem política e social ou em detrimento de bens, serviços e interesses da União ou de suas entidades autárquicas e empresas públicas, assim como outras infrações cuja prática tenha repercussão interestadual ou internacional e exija repressão uniforme, segundo se dispuser em lei;

O trabalho do perito tem como objetivo a prova material, quando da busca de valores e autoria do delito que foi praticado. Neves Júnior e Moreira (2011) enumeram os principais exames realizados no Instituto Nacional de Criminalística pelos peritos criminais federais contábeis, sendo desde então: as movimentações bancárias, financiamentos, operações financeiras e orçamentárias, vistorias e avaliações, mercados de capitais e super-

faturamento em obras de serviços públicos.

No caso das movimentações financeiras, cita Rosa (2012) que os peritos verificam se o patrimônio de determinada pessoa teve evolução compatível, ou não, com sua renda ou rendimentos auferidos no período. Quanto aos livros contábeis e fiscais, também há perícia criminal, e cita Rosa (2012) no caso da identificação de uma Nota Fiscal emitida e já vencida, que foi utilizada como forma de recebimento de recursos públicos federais.

Neves Júnior e Miranda (2010) citam que a perícia criminal contábil é exercida nos âmbitos estaduais e federal. No âmbito estadual, é executada pelas polícias civis dos estados e, no âmbito federal, é executada pelo Instituto Nacional de Criminalística (INC) do Departamento da Polícia Federal. Dentro do INC, há os peritos criminais, sendo todos diplomados em formação de nível superior registrados no Ministério da Educação (MEC).

De acordo com o Departamento de Polícia Federal (DPF, 2018), para a investidura do cargo na carreira policial, na função de perito criminal federal, é preciso ser aprovado em concurso público, ter diploma de curso superior devidamente reconhecido pelo Ministério da Educação (MEC). Para o cargo de Perito Criminal Federal área 1, é preciso ter diploma de nível superior nos cursos de Ciências Contábeis ou Ciências Econômicas, e que tenham as mesmas formalidades mencionadas antes.

De acordo com a Associação dos Peritos Criminais Federais (APCF, 2012), é foco de atuação da perícia contábil e financeira a repressão aos crimes financeiros. Os crimes financeiros ou desta natureza consistem em todo o delito em que não há o uso de violência que provoque danos à sociedade e que tenha como objetivo precípua a obtenção de lucro.

Conforme a APCF (2012), incluem as atividades ilegais:

Crimes do colarinho branco, gestão fraudulenta de instituição financeira, evasão de divisas, manutenção de depósitos não declarados no exterior, sonegação fiscal, crimes em licitações, apropriação indébita de contribuição previdenciária, corrupção (ativa e passiva), peculato, crimes contra o mercado de capitais, crimes contra as finanças públicas, lavagem de dinheiro [!], entre outros.

A quebra do sigilo bancário e fiscal é a forma que têm os peritos de fazer as análises financeiras. Como a lavagem de dinheiro é muito explorada pelos criminosos nas instituições financeiras, cabe a elas, por exemplo, o início dos procedimentos para a descoberta de crimes de lavagem de dinheiro.

Conforme a Figura 2, observa-se que a quebra do sigilo bancário vem após a confirmação do crime, tendo início nas instituições financeiras, que são obrigadas a informar ao Bacen sobre as movimentações bancárias suspeitas.

De acordo com Neves Júnior e Moreia (2011), o processo de quebra do sigilo bancário tem início quando nos autos do processo constar indícios de crimes financeiros ou outros de semelhante natureza, como a lavagem de dinheiro. Conforme a Figura 2, inicia-se pelo delegado, que é autoridade competente neste caso, que peticiona ao juiz a quebra do sigilo bancário e, durante este momento, o juiz faz consulta ao Ministério Público, opinando este último sobre o fato.

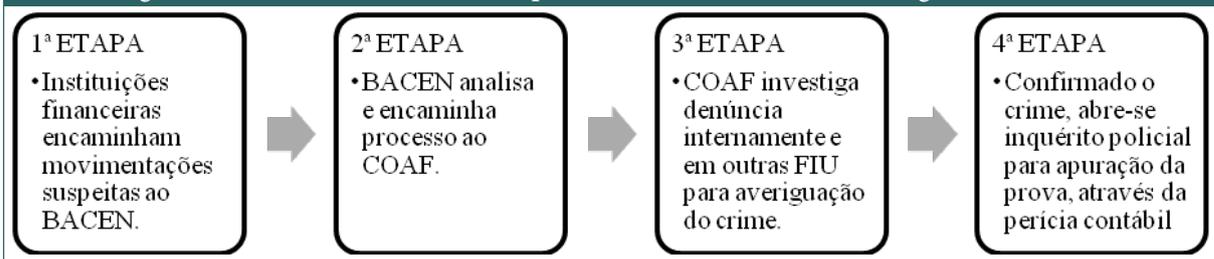
Em seguida, faz-se por meio de determinação judicial ao Bacen, que retransmite aos bancos comerciais

o mandado para que se cumpra o pedido inicial e posterior envio dos dados às autoridades competentes, que, no caso do delegado, essas informações ficarão anexadas nos inquéritos policiais durante a investigação pelos peritos criminais federais da área contábil e financeira.

Sobre estes inquéritos policiais, por analogia ao Art. 5º do Código de Processo Penal (CPP), nos crimes de ação pública este será iniciado de duas formas, "I – de ofício; II – mediante requisição da autoridade judiciária ou do Ministério Público, ou a requerimento do ofendido ou de quem tiver qualidade para representá-lo.". Conclui então Neves Júnior e Miranda (2010, p. 88) "[...] que o destinatário imediato do inquérito policial é o Ministério Público."

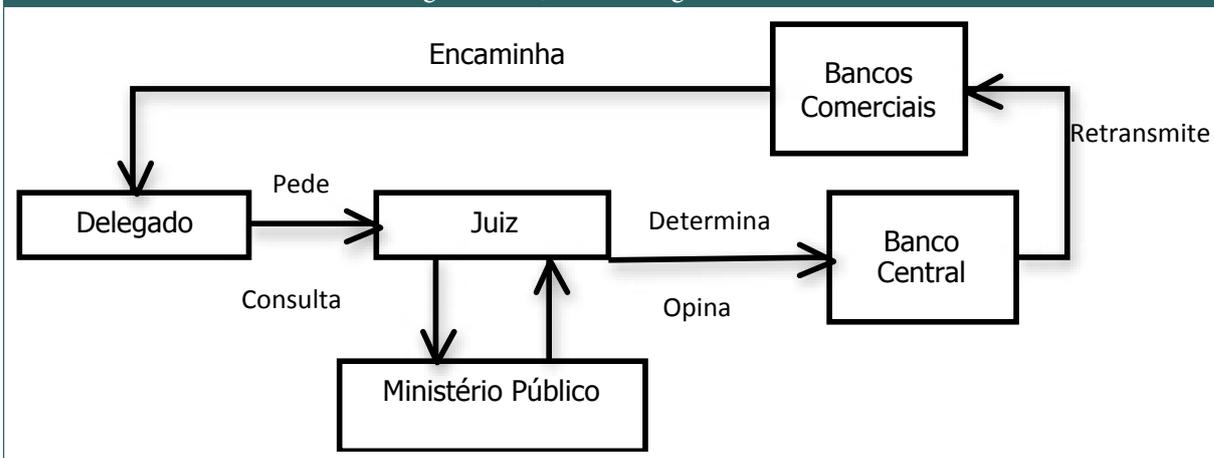
O perito criminal federal também é considerado como policial, logo ao dizer do Art. 4º do CPP este

Figura 1 – Procedimentos adotados para descoberta de crimes de lavagem de dinheiro



Fonte: Neves Júnior e Miranda (2010, p. 90).

Figura 2 – Quebra do sigilo bancário



Fonte: Cunha (2003 apud Neves Júnior e Moreira, 2011).

exercerá ainda a função de polícia judiciária no território de suas respectivas circunscrições. Como polícia judiciária terá ainda, por fim, a apuração das infrações penais e da sua autoria, ou seja, logo que tiver conhecimento da prática da infração penal, a autoridade policial deverá, de acordo com Art. 6º do CPP:

- I – dirigir-se ao local, providenciando para que não se alterem o estado e conservação das coisas, até a chegada dos peritos criminais;
- II – apreender os objetos que tiverem relação com o fato [!], após liberados pelos peritos criminais;
- III – colher todas as provas que servirem para o esclarecimento do fato e suas circunstâncias;

São de fundamental importância os dizeres do mencionado artigo, pois caso sejam alterados os estados originais das provas, o resultado final do trabalho pericial pode ficar prejudicado e, por fim, pode não conseguir levar uma luz ao processo de investigação.

2.7 Estudos Relacionados

Pereira e Garcia (2010), ao pesquisar sobre o uso da perícia criminal em investigação contábil e financeira, constataram que há efetividade dos Laudos Periciais Contábeis emitidos pelo Grupo de Perícias Contábeis do Setor Técnico-científico da Superintendência Regional de Polícia Federal de Mato Grosso, ao correr do ano de 2009. Perceberam que a ausência dos laudos durante a fase investigatória tornava inviável algumas constatações, que, por fim, atrapalhava o curso normal das investigações pelos agentes e delegados da PF. A presença do perito durante a fase investigatória era de fundamental importância, por ajudar na busca e apreensão de documentos perante os investigados. O laudo pericial gerado servia para comprovação dos crimes cometidos

e trazia robustez às investigações.

Neves Júnior e Moreira (2011), ao fazerem um estudo sobre uso da perícia contábil como ferramenta de combate ao crime organizado, também constataram que o uso dos laudos periciais era de fundamental importância como meio de prova para solução de controvérsias relacionadas ao crime organizado.

Ribeiro et al. (2016), ao fazerem estudo sobre a relevância da contabilidade forense como instrumento de investigação criminal, constatou serem os laudos periciais contábeis uma forte prova nos processos investigatórios de organizações criminosas. A importância do laudo pericial se concentra em servir como meio de prova contra os crimes investigados, envolvendo desde a lavagem de dinheiro, crime organizado e outros.

3. Metodologia

A metodologia trata dos procedimentos a serem aplicados por determinado método de pesquisa (MILHOMEM; OLIVEIRA; SILVEIRA, 2008). Quanto ao objetivo, esta pesquisa é classificada como exploratória e descritiva, por proporcionar maior familiaridade com o problema. Essas características têm como objetivo a descrição das diversas características existentes em determinada população (GIL, 2010).

Quanto à forma de abordagem do problema, a pesquisa se classifica como qualitativa. Para Creswel (2007), esse tipo de pesquisa é fundamentalmente interpretativa, significando que o pesquisador faz interpretações dos dados obtidos na pesquisa, não sendo possível que se evitem as interpretações pessoais dos entrevis-

tados. Também se fez uso de pesquisa quantitativa ao se quantificar os posicionamentos dos entrevistados. Quanto ao procedimento técnico, a pesquisa se classifica como de campo (GIL, 2010).

Quanto à amostra, não foi necessário fazer o cálculo amostral pelo fato de o questionário de pesquisa ter sido aplicado a todos os usuários do Laudo Pericial Contábil da PF de Palmas (TO). Foi aplicado o questionário a 7 delegados, 11 agentes e 4 escrivães, totalizando 22 respondentes. Nesse caso, a amostragem é não probabilista, pois o pesquisador está interessado na opinião de determinados elementos de uma população, porém, não representativos dela (MARCONI, LAKATOS, 2006). A PF é dividida em vários departamentos, sendo a Delegacia Fazendária (Delefaz) o setor que investiga crimes, constituído de vários cargos. Foram escolhidos somente os usuários do laudo, que, no caso, são os descritos anteriormente.

Nesta pesquisa foi utilizado questionário com 8 questões. As questões de 2 a 8 têm por objetivo averiguar o comportamento dos entrevistados diante das assertivas



que dizem respeito à Perícia Contábil nas investigações de crimes de lavagem de dinheiro, com emprego da escala Likert. Há cinco opções de resposta: concordo totalmente, concordo, nem concordo e nem discordo, discordo e discordo totalmente. Para cada opção de resposta atribui-se uma pontuação: 5, 4, 3, 2 e 1 (MARCONI, LAKATOS, 2006). Então, para cálculo dos pontos, se considera a frequência de respostas por opção e em seguida se multiplica pela pontuação atribuída à questão, sendo que a nota máxima para cada questão pode variar devido ao número de respondentes.

4. Análise dos Resultados

Nesta seção são analisados os dados obtidos na pesquisa. No Gráfico 1, pode-se visualizar a quantidade de entrevistados por cargo ocupado.

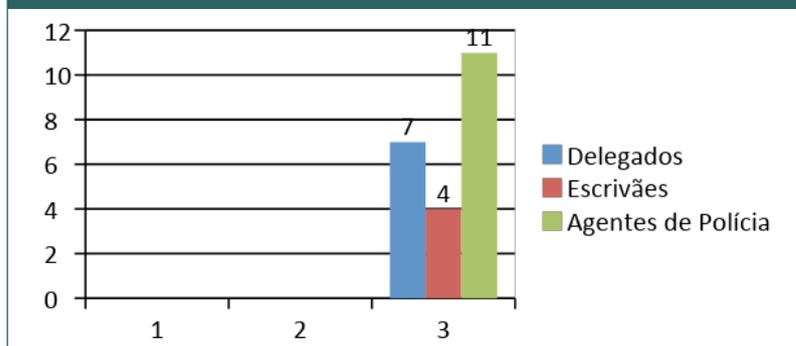
Ao todo foram 22 entrevistados, sendo 11 agentes de polícia, 4 escrivães e 7 delegados. Na Tabela 1, pode-se observar o grau de escolaridade, bem como a formação universitária dos respondentes.

A Tabela 1 anterior mostra que todos os entrevistados são de nível superior e outros a especificar (tecnólogos), sendo 13 da área do Direito, 3 de Economia, 5 engenheiros e 1 da Contabilidade.

A Tabela 2 mostra as assertivas que foram apresentadas aos pesquisados. Cada assertiva possui 5 opções de resposta: concordo totalmente (5 pontos), concordo (4 pontos), nem concordo e nem discordo (3 pontos), discordo (2 pontos) e discordo totalmente (1 ponto). A análise das respostas é por cargo exercido: delegado, agente de polícia e escrivão.

Os gráficos de 2 a 8 a seguir baseiam-se nas assertivas da Tabela 1 citada anteriormente, separados conforme os cargos exercidos pelos entrevistados. Exemplo: 4 escri-

Gráfico 1 – Caracterização dos entrevistados por função exercida na PF



Fonte: autor (2018)

Tabela 1 – Grau de escolaridade e formação universitária dos entrevistados

Grau de escolaridade	Frequência
Ensino Médio Completo	0
Ensino Superior Completo	19
Mestre	0
Doutor	0
Outros a especificar	3
Total	22
Formação superior	Frequência
Direito	13
Ciências Econômicas	3
Engenharia	5
Ciências Contábeis	1
Outros a especificar	0
Total	22

Fonte: autor (2018).

Tabela 2 – Assertivas postas aos entrevistados

Assertiva	Gráfico
O perito contábil defrontando-se com dúvidas diante da matéria em investigação não poderá prosseguir com seus trabalhos.	2
O sigilo das informações do trabalho do perito criminal da área contábil durante a confecção do laudo pericial é muito importante.	3
O prazo estipulado para confecção do laudo é muito importante para que não cause atrasos no processo de investigação.	4
O laudo pericial contábil serve como um forte meio probante dos delitos em investigação nos processos de lavagem de dinheiro.	5
No art. 158 do CPP “Código de Processo Penal” versa que quando a infração deixar vestígios será indispensável o exame de corpo de delito, quando se tratar de assuntos contábeis e financeiros cabe ao perito contábil a execução dos trabalhos periciais.	6
É a relação penal e não o valor envolvido no processo de investigação que motiva a execução dos trabalhos periciais contábeis.	7
A leitura do laudo pericial contábil permite uma maior visão do assunto investigado.	8

Fonte: Autor (2018).

vães, para a assertiva do Gráfico 1, responderam a opção CONCORDO TOTALMENTE. Pontuação = 5 respondentes * 5 pontos (Concordo Totalmente) = 25 pontos na escala

likert no item CONCORDO TOTALMENTE. Manteve-se este exemplo na construção dos gráficos a seguir e a respectiva pontuação para cada opção de resposta por assertiva.

4.1 Recusa pelos Trabalhos Periciais

Esta questão tratou da falta de conhecimentos necessários por parte do perito contábil, em que para a execução dos trabalhos periciais, em respeito aos dizeres do Código de Ética do Profissional Contador (CEPC), tem de exercer a profissão com zelo e sua função com capacidade técnica, pois assim prevê a NBC PG 01 – Código de Ética do Profissional Contador, devendo este profissional se prevenir de certos riscos conforme cita Sá (2009).

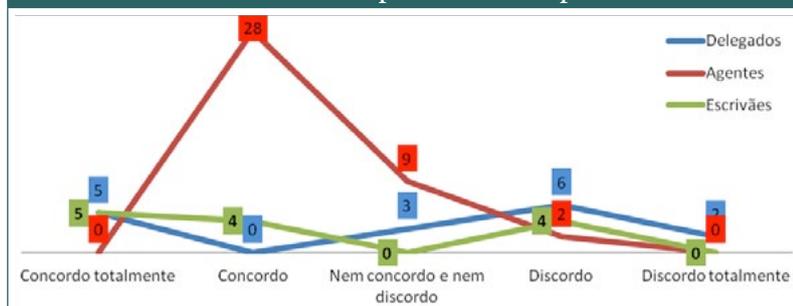
Estes riscos vão desde as penalidades impostas pelo Código de Processo Civil (CPC), Código de Processo Penal (CPP) a sanções éticas impostas pelo CEPC.

Os entrevistados foram questionados se o perito contábil, ao se defrentar com dúvidas diante da matéria em investigação, deverá prosseguir com seu trabalho.

Ao fazer uma análise isolada, a começar pelos agentes de polícia, se percebe que foram favoráveis quanto ao perito não prosseguir com seu trabalho quando este estiver com dúvidas sobre o assunto em investigação, totalizando 28 pontos favoráveis na opção concordo. Quanto aos escrivães, os posicionamentos foram quase que desfavoráveis, empatando em 4 pontos as opções concordo e discordo, mas a opção foi favorável, marcando 5 pontos para concordo totalmente.

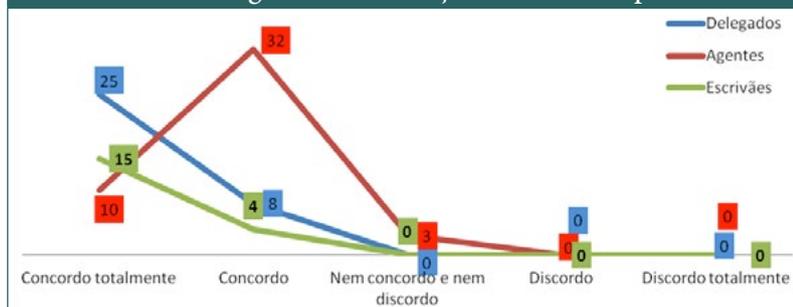
Esse mesmo entendimento não ocorreu em relação aos delegados, tendo a opção “discordo” marcando 6 pontos, sendo desfavorável quanto a recusa pelo perito de seus encargos quando estiver com dúvidas sobre o assunto em investigação, ou seja, para os delegados o perito deve prosseguir com seus trabalhos. Somente os delegados foram contrários à primeira assertiva formulada nesta pesquisa.

Gráfico 2 – Recusa pelos trabalhos periciais



Fonte: Autor (2018), a partir da pesquisa.

Gráfico 3 – Sigilo das informações no trabalho pericial



Fonte: Autor (2018), a partir da pesquisa.

4.2 Sigilo das Informações no Trabalho Pericial

A questão exposta aos entrevistados trata a respeito da conduta profissional do contador durante e após o trabalho pericial. O sigilo da informação está exposto no item 19 da NBC PP 01 com nova redação: “O termo “responsabilidade” refere-se à obrigação do perito em respeitar os princípios da ética e do direito [...]”, onde exige o Código de Ética sigilo das informações.

Para Sá (2008) o sigilo que deve ter o profissional é um dever ético a ser observado para qualquer tarefa contábil, principalmente na área de Perícia, pois a ética obriga o sigilo e a lei a protege. O CEPC é claro ao obrigar o sigilo, mesmo no caso do serviço público, que, no caso de assuntos relacionados a crimes, a perícia deve ser feita por perito concursado para a sua respectiva área de conhecimento.

Os entrevistados foram questionados quanto ao sigilo das in-

formações do trabalho do perito criminal da área contábil durante a confecção do laudo pericial em ser importante. Os dados da pesquisa resultaram no Gráfico 3.

Considerando o posicionamento dos delegados, a opção “concorde totalmente” marcou 25 pontos, mostrando aceitação quanto à questão exposta, concordando que o sigilo das informações tratadas pelo perito contábil é importante. Quanto aos escrivães, também foram favoráveis, tendo a opção “concorde totalmente” marcando 15 pontos. Para os agentes, devido ao número de entrevistados, houve uma maior pontuação, mostrando-se favorável, marcando 32 pontos na opção “concorde.”

Todos os entrevistados se posicionaram concordes com a assertiva formulada, no sentido de que é importante que o perito mantenha sigilo das informações de seu trabalho.

4.3 Prazo para Confeção do Laudo Pericial Contábil

A assertiva exposta aos usuários do Laudo Pericial Contábil diz respeito a um dos quesitos que compreendem o zelo profissional pelo perito contábil quando da realização de seus trabalhos, estando citados na NBC PP 01 em seu item 26 "(a) cumprir os prazos fixados pelo juiz em perícia judicial e nos termos contratados em perícia extrajudicial, inclusive arbitral;". O CPC cita em seu Art. 422 que o perito cumprirá escrupulosamente o encargo que lhe foi cometido, ainda que não tenha termo de compromisso.

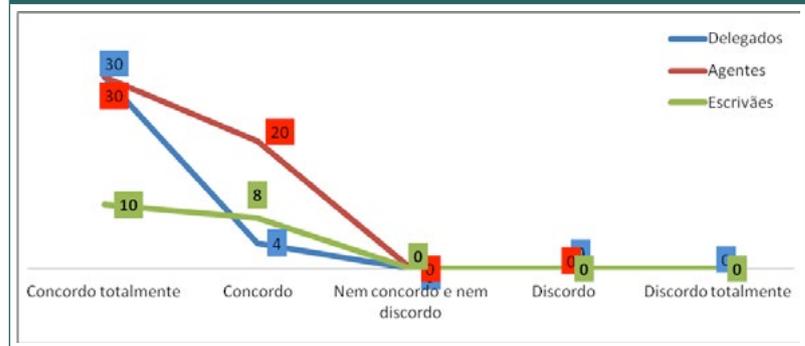
Os delegados foram favoráveis quanto à questão exposta, marcando 30 pontos na opção concordo totalmente, sendo para eles é importante que o perito esteja atento ao prazo para confecção do laudo pericial, pois o atraso pode ocasionar outros atrasos no processo de investigação de crimes de lavagem de dinheiro.

Os escrivães também foram favoráveis quanto à questão, marcando 10 pontos na opção "concordo totalmente" e 8 na opção "concordo". Os agentes também se mostraram favoráveis, marcando 30 pontos na opção "concordo totalmente" e 20 na opção "concordo". A resposta dada pelos entrevistados foi positiva em relação à assertiva apresentada, no sentido de que o prazo para a confecção do laudo pericial contábil é importante para que os demais profissionais deem seguimento com seus trabalhos de investigação.

4.4 Prova Pericial Contábil

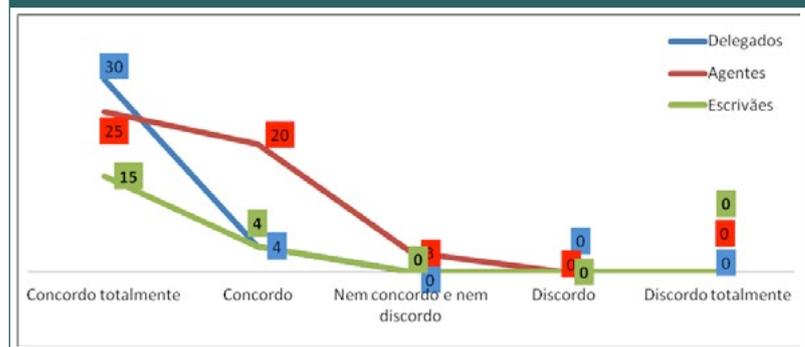
A assertiva exposta aos entrevistados trata da prova pericial contábil nos processos de investigação de lavagem de dinheiro. No CPC, esta previsão está no Art. 420 "A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação.". Quanto ao CPP, a prova pericial está nos artigos de

Gráfico 4 – Prazo para confecção do Laudo Pericial Contábil



Fonte: Autor (2018), a partir da pesquisa.

Gráfico 5 – Prova Pericial Contábil



Fonte: Autor (2018), a partir da pesquisa.

158 a 159. Tanto no CPC quanto no CPP, a prova pericial vem para suprir a carência de certos conhecimentos técnicos a que têm os magistrados.

Aos entrevistados foi apresentada uma assertiva quanto ao laudo pericial contábil ser um forte meio probante dos delitos de lavagem de dinheiro no processo de investigação deste crime. Os posicionamentos estão expostos no gráfico a seguir.

Os delegados se posicionaram de forma favorável quanto à questão, marcando 30 pontos na opção "concordo totalmente", haja vista que esta opção tem como pontuação máxima 35, mostrando ser a prova pericial contábil um forte meio probante nas investigações de crimes de lavagem de dinheiro. Os agentes também foram favoráveis, marcando 25 pontos na opção "concordo totalmente", e 20 na opção "concordo".

Os escrivães também foram favoráveis marcando 15 pontos na opção "concordo totalmente" e "nenhum" nas opções de discordância.

Todos os entrevistados concordaram com a assertiva formulada, que diz ser o Laudo Pericial Contábil um forte meio probante de delitos praticados por quem lava dinheiro.

4.5 Realização da Prova Pericial Contábil em Cumprimento ao Art. 158 do CPP

A assertiva que foi exposta aos entrevistados buscou saber, por meio das opiniões, se há o fiel cumprimento quanto ao Art. 158 do CPP, que fala que quando a infração deixar vestígios caberá o exame de corpo de delito, que no caso é a perícia. Em se tratando de assuntos contábeis e financeiros, cabe ao perito da área contábil a realização dos trabalhos periciais.

Os delegados se mostraram favoráveis quanto à questão, marcando 20 pontos para “concordo totalmente” e 8 pontos na opção “concordo”, sendo para eles a prova pericial um forte meio probante dos delitos de lavagem de dinheiro. Os agentes também foram favoráveis, marcando 30 pontos na opção “concordo totalmente” e 12 na “concordo”. Os escrivães também se mostraram favoráveis, marcando 12 pontos na opção “concordo”. Apenas os agentes tiveram uma pequena pontuação na opção de discordância.

O posicionamento obtido a partir dos entrevistados foi favorável à assertiva formulada, que diz que, quando há indícios de crime, há também a execução dos trabalhos periciais.

4.6 Relação Penal e o Valor Envolvido na Investigação de Lavagem de Dinheiro

A assertiva exposta aos entrevistados buscou saber na sua opinião se o que motiva a execução dos trabalhos periciais se é a relação penal, ou seja, se tal delito está previsto no Código de Processo Penal, ou se é o valor envolvido que motiva a perícia.

Os delegados foram favoráveis a essa assertiva, mesmo tendo marcado 3 pontos na opção “nem concordo e nem discordo”, mas as opções “concordo totalmente” e “concordo” marcaram 15 e 12 pontos. Quanto aos agentes, todos os pontos marcados foram favoráveis quanto à assertiva, marcando na opção “concordo totalmente” e “concordo” 30 e 20 pontos. Os escrivães também foram favoráveis quanto à assertiva exposta, mesmo que tenham

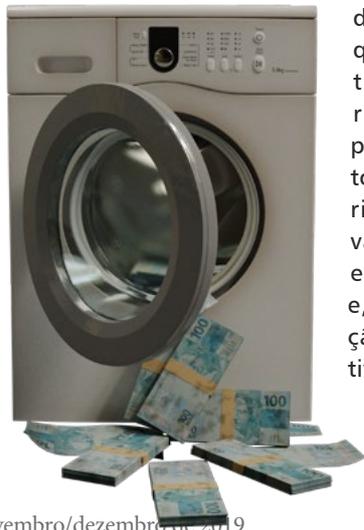
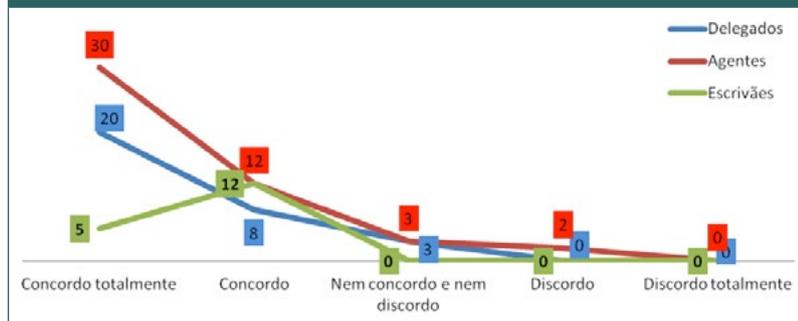


Gráfico 6 – Realização da prova pericial contábil em cumprimento ao Art. 158 do CPP



Fonte: autor (2018)

Gráfico 7 – Relação penal e o valor envolvido na Investigação de Lavagem de Dinheiro



Fonte: autor (2018)

marcado 3 pontos na opção “nem concordo e nem discordo”, que indica imparcialidade. Marcaram 12 pontos na opção “concordo”.

Em sua maioria, os entrevistados foram favoráveis à assertiva apresentada, entendendo ser a relação penal e, não, o vulto envolvido no processo de investigação de lavagem de dinheiro o que motiva os trabalhos periciais. Esses posicionamentos são contrários à assertiva formulada, em que o valor e, não, a relação é que motiva a execução dos trabalhos periciais.

Sendo assim, a relação penal é o motivo mais convincente para que se proceda à perícia.

4.7 Apresentação e Estética do Laudo Pericial Contábil

A assertiva apresentada aos entrevistados tem relação direta com a forma de apresentação do laudo pericial contábil. Ornelas (2003) e Zanna (2007) citam que o Laudo Pericial Contábil tem que obedecer a certos requisitos extrínsecos e intrínsecos. A respeito da estética, diz ainda Ornelas (2003) que o laudo deve envolver dois aspectos, sendo o primeiro de que o laudo não será apreciado apenas pelo o que nele consta, mas também pela sua forma gráfica; e o segundo aspecto tem relação com a linguagem adotada, que deve ser de fácil leitura.

Os entrevistados se posicionaram em relação à assertiva de que

a leitura do Laudo Pericial Contábil possibilita uma visão abrangente do assunto investigado.

Todos foram favoráveis quanto à assertiva exposta, não havendo para nenhum dos entrevistados pontuação nas opções de discordância ou imparcialidade, que, no caso, é a opção “nem concordo e nem discordo”. Os delegados, nas opções “concordo totalmente” e “concordo”, marcaram 10 e 20 pontos; os agentes 25 e 24 pontos e os escrivães 5 e 12 pontos. Observa-se que mesmo havendo concordância, esta não foi total, pois a opção “concordo” indica não completa aceitação, e já a opção “concordo totalmente” se refere à completa aceitação.

Os posicionamentos obtidos a partir dos pesquisados foram favoráveis à assertiva formulada, que diz que o Laudo Pericial Contábil feito pelos criminalistas possibilita uma visão abrangente aos seus usuários quanto ao assunto em investigação.

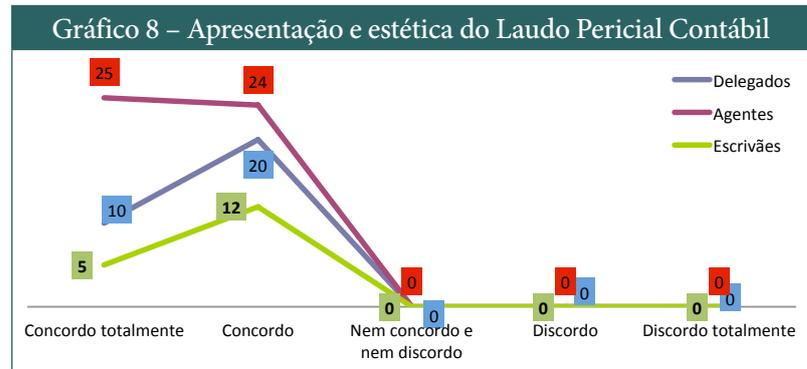
4.8 Nota Atribuída à Importância da Perícia Contábil no Processo nas Investigações de Crimes de Lavagem de Dinheiro

Foi pedido aos entrevistados que atribuissem nota à importância da Perícia Contábil no processo de investigação dos Crimes de Lavagem de Dinheiro.

O gráfico mostra que pouco mais de 40% dos entrevistados atribuíram nota 8, e 32% dos entrevistados atribuíram nota 9 para a importância da perícia contábil nas investigações de Lavagem de Dinheiro, ou seja, o que pode ser considerado uma boa avaliação.

5. Considerações Finais

A pesquisa, de modo geral, permitiu relatar a importância atribuída à perícia contábil nas Investi-



Fonte: autor (2018), a partir da pesquisa.

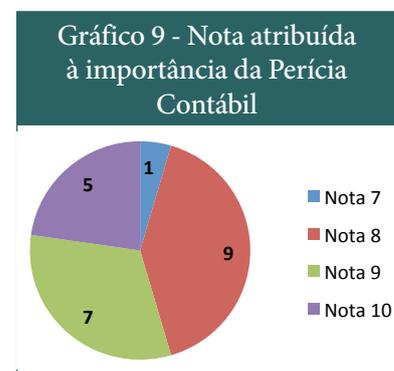
ções de Crimes de Lavagem de Dinheiro pelos Delegados, Agentes e Escrivães da PF de Palmas (- TO). Estas atribuições se referem ao perito, ou seja, sua pessoa; ao laudo pericial contábil, que é o produto final da perícia e a perícia contábil envolvendo esses dois aspectos.

Quanto ao perito contábil da área criminal, os entrevistados concordaram em ser importante que este profissional se afaste de suas funções diante de dúvidas que possa ter sobre o assunto em investigação, e é importante que este mantenha sigilo das informações de seu trabalho.

O prazo para a confecção do Laudo Pericial Contábil também é importante para os seus usuários, para que possam prosseguir com as investigações, pois, caso haja atrasos na perícia, conseqüentemente haverá atrasos em outras etapas da investigação do crime de lavagem de dinheiro.

Quando há vestígios do crime, a perícia deve ser executada, estando a relação penal como motivo convincente e importante para a execução da perícia contábil e, não, os valores envolvidos nas investigações. A acusação penal é mais importante que o valor financeiro envolvido.

A estética do laudo pericial é também importante para os usuários, devendo ser de fácil leitura e boa representação gráfica, pois permite uma maior visão do assunto



Fonte: Autor (2018), a partir da pesquisa.

investigado, uma vez que este ajuda a esclarecer os fatos e servirá de meio probante dos delitos investigados. Ainda os entrevistados atribuíram notas 8 e 9 à importância da perícia nas investigações envolvendo lavagem de dinheiro.

Os resultados da pesquisa, de forma resumida, apontam a necessidade de um perito que seja *expert* quanto à lide, que seja hábil e cuidadoso na elaboração do laudo pericial, que mantenha o sigilo dos dados analisados a fim de não atrapalhar o processo investigatório e saiba que o que motiva o exame de corpo de delito é a relação penal, ou seja, o fato previsto nas leis penais e, não, o valor envolvido de forma isolada. É o crime cometido previsto na lei que necessitará dos laudos periciais para servir como meio de prova dos delitos praticados, pois a Lavagem de Dinheiro é muito bem ocultada pelos criminosos, sendo necessários meios técnico-científicos de desvendá-los.

Referências

ALBERTO, Valder Luiz Palombo. *Perícia Contábil*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

APCF. *Associação dos Peritos Criminais Federais*. Disponível em: <<http://www.apcf.org.br/PeríciaCriminal/Conheçaasáreasdaperícia.aspx>>. Acesso em: 01 fev. 2018.

BRASIL. Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 24 out. 2019.

BRASIL. Decreto-Lei n.º 3.689, de 03 de outubro de 1941. Código de Processo Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3689compilado.htm>. Acesso em: 01 fev 2018..

BRASIL. Lei n.º 9.613, de 03 de março de 1998. Dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9613.htm>. Acesso em: 05 jan. 2018.

BRASIL. Lei n.º 9.295, de 28 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/decretolei9295.htm>>. Acesso em: 01 abr. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Aprova a NBC PG 01 – Código de Ética do Profissional Contador. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPG01.pdf>>. Acesso em: 25 out. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Aprova a NBC PP 01 – Dá nova redação à NBC PP 01 – Perito Contábil. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPP01.pdf>>. Acesso em: 25 fev. 2019.

COAF 1. *Cartilha sobre Legislação e Lavagem de Dinheiro*. 2. ed. Brasília: FREBAPAN, 2005. Disponível em: <<https://www.coaf.fazenda.gov.br/conteudo/publicacoes/downloads/LivroCoaf2005.pdf>>. Acesso em: 01 abr. 2018.

DEPARTAMENTO DE POLÍCIA FEDERAL. *Requisitos e Atribuições dos Cargos da Carreira Policial Federal*. Disponível em: <<http://www.dpf.gov.br/institucional/concursos/caracteristicas-dos-cargos/requisitos-e-atribuicoes-dos-cargos-da-carreira-policial-federal>>. Acesso em: 08 fev. 2018.

ESPINDULA, Alberi. *Função Pericial do Estado*. Brasília. Disponível em: <<http://www.espindula.com.br/default4e.htm>>. Acesso em: 01 fev. 2012.

GIL, Antônio Carlos. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JULIANO, Rui. *Manual de Perícias*. 4. ed. Revisada e ampliada. Rio Grande: 2009.

MILHOMEM, Ceila Mendonça; OLIVEIRA, Victor de; SILVEIRA, Marcela Cristini Augustini Carneiro da. *ORIENTAÇÕES PARA ELABORAÇÃO E APRESENTAÇÃO DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO – TCC*. Gurupi: 2008. Disponível em: <<http://www.unirg.edu.br/doc/curs/conta/normas.pdf>>. Acesso em: 01 abr. 2016.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Técnicas de Pesquisa: planejamento e execução de pesquisa, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação dos dados*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

NEVES JÚNIOR, Idalberto José das; MOREIRA, Evandro Marcos de Souza. PERÍCIA CONTÁBIL: UMA FERRAMENTA DE COMBATE AO CRIME ORGANIZADO. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, Brasília, v. 5, art. 6, p. 126-153, set./dez. 2011. Disponível em: <<http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/viewFile/169/363>>. Acesso em: 05 jan. 2018.

MOURA, Ril. *PERÍCIA CONTÁBIL: JUDICIAL E EXTRAJUDICIAL*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2002.

NEVES JÚNIOR, Idalberto José das; MIRANDA, Paula Matozinho. Proposição de técnicas de perícia contábil para a identificação de crimes de lavagem de dinheiro. *REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE*, Brasília, ano XXXIX, n. 186, p.85-95, nov./dez. 2010.

ORNELAS, Martinho Maurício Gomes. *Perícia Contábil*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PEREIRA, João Carlos Gonçalves; GARCIA, João Wanderly Vilela. PERÍCIA CRIMINAL: EM UMA INVESTIGAÇÃO CONTÁBIL E FINANCEIRA. *REVISTA DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS / RCIC – UFMT*, Cuiabá, v. 1, Jul/Dez. 2010. Disponível em: < <http://www.periodicoscientificos.ufmt.br/ojs/index.php/rcic/article/view/888> >. Acesso em: 24 out. 2019.

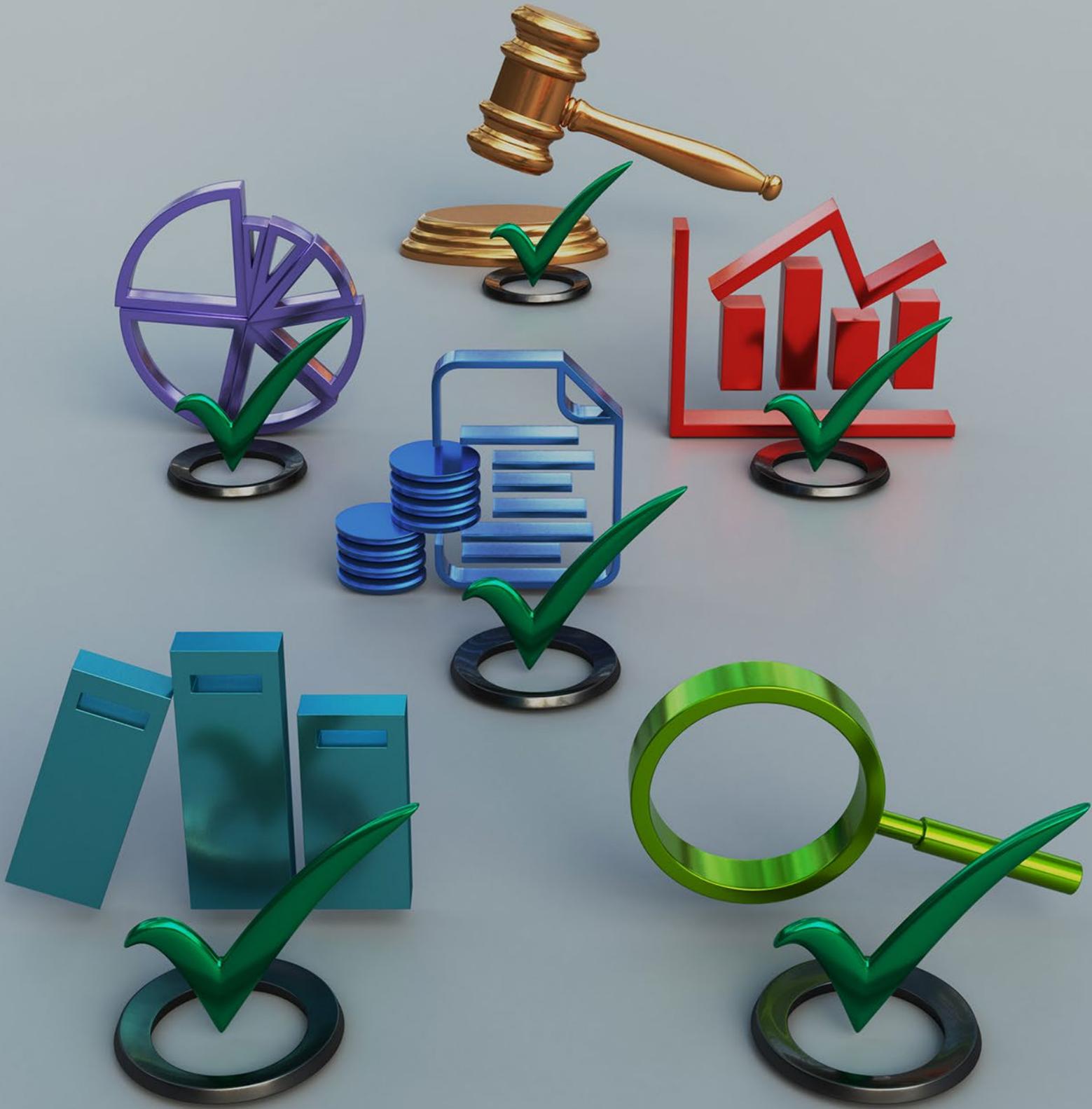
ROSA, Alexander S. *Perícia Criminal Federal – Informações*. [mensagem pessoal]. Mensagem recebida por <Alexander.asr@dpf.gov.br> em 04 de maio de 2012.

RIBEIRO, Arnaldo Antônio Duarte et al. UM ESTUDO SOBRE A RELEVÂNCIA DA CONTABILIDADE FORENSE COMO INSTRUMENTO DE INVESTIGAÇÃO: A PERCEPÇÃO DE PROFISSIONAIS LIGADOS AO COMBATE À LAVAGEM DE CAPITAIS. *PORTAL DE PERIÓDICOS DA UNEB*, Senhor do Bonfim/Ba, v. 6, n. 1, 2016. Disponível em: < <https://www.revistas.uneb.br/index.php/financ/article/view/1132> >. Acesso em: 24 out. 2019.

SÁ, Antônio Lopes de Sá. *PERÍCIA CONTÁBIL*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SÁ, Antônio Lopes de Sá. *PERÍCIA CONTÁBIL*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ZANNA, Remo Dalla. *Prática de Perícia Contábil*. 2. ed. São Paulo: IOB Thonson, 2007.



Proposta de programa de *compliance* para empresas brasileiras tributadas na modalidade do Lucro Real

As empresas multinacionais estão evitando transacionar com as empresas brasileiras que não possuem programas de *compliance* sob o argumento da vulnerabilidade gerencial e financeira dessas. Nesse sentido, o conceito de *compliance* pode, no Brasil, ser considerado novo, pois data de 2014. Esta pesquisa tem como objetivo sugerir programa de *compliance* que possa disciplinar especificamente ações econômicas com reflexos fiscais às empresas tributadas na modalidade do Lucro Real. Por meio de pesquisa bibliográfica, buscaram-se artigos acadêmicos e livros que abordassem os temas voltados aos programas de *compliance* e a sinergia com o tema que abordasse as empresas brasileiras tributadas na modalidade do Lucro Real. Como conclusão e ao adaptar modelo de programa de *compliance* sugerido por profissionais norte-americanos, criou-se proposta de programa de *compliance* que contemplasse o objeto do presente estudo.

José Luiz Nunes Fernandes

Contador, Mestre em Controladoria FEA/USP, doutorando em Desenvolvimento Regional NAEA/UFPA, Professor de graduação e pós da Faculdade de Ciências Contábeis do Instituto de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Pará, Consultor *Ad Hoc* em Contabilidade do Ministério da Educação, Perito Contador Judicial em Belém (PA).

E-mail: jluiz@ufpa.br

José Wilson Nunes Fernandes

Contador, mestre em Administração UNB/ UFRN, Professor da Faculdade de Ciências Contábeis do Instituto de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Pará.

E-mail: jwilson@ufpa.br

Bárbara Ádria Oliveira Farias Fernandes

Contadora, mestre em Administração USCS/ SP, doutoranda em Administração Unama (PA), professora da Universidade do Oeste do Paraná.

E-mail: barbaraadria@yahoo.com.br

2185 – Recebido em 10/8/2019. Distribuído em 18/8/2019. Pedido de revisão em 26/8/2019 e 2/9/2019. Resubmetido pelo autor em 26/8/2019 e 2/9/2019. Aprovado em 6/9/2019. Na quarta rodada, por dois membros do Conselho Editorial. Publicado na edição novembro-dezembro de 2019. Organização responsável pelo periódico: Conselho Federal de Contabilidade.

1. Introdução

Os escândalos financeiros, como os que ocorreram com a Eron e World.Com, associados a desconfianças dos investidores, conduziram a iniciativas jurídicas, contábeis e gerenciais com o objetivo de recuperar a confiança das diversas partes interessadas nos resultados econômicos, financeiros e sociais das entidades econômicas.

No Brasil, destaca-se que Marcelo Odebrecht, ex-presidente do Grupo Odebrecht, empresa que atua no segmento da construção civil, em 2016, foi condenado a prisão por corromper agentes públicos, pois, à época, entre tantos fatores, os programas de *compliance* eram ignorados. Hoje as mudanças do grupo incluem a proibição de que integrantes da família fundadora, qual seja, a família Odebrecht, voltem a ocupar a presidência (RYDLEWSKI et al., 2018).

É possível afirmar que o conceito de *compliance* no Brasil é recente, pois data de 2014 com a promulgação da lei anticorrupção, enquanto que nos Estados Unidos da América do Norte (EUA) o combate à corrupção fora iniciado há mais de 40 anos (FRANCO, 2014). Nesse sentido, as subsidiárias americanas trouxeram para o Brasil robustos programas de *compliance* (CHEN; SOLTES, 2018).

A relevância do tema dá-se quando Petrus e Misale (2018) enfatizam que, em tempo de fortalecimento global das políticas anticorrupção, inclusive no âmbito internacional, em que a exigência de rigidez e integridade por parte dos exportadores e importadores nunca foi tão grande, as práticas de *compliance* passaram a ser vistas, cada vez mais, como vetores fundamentais para garantir a inserção das empresas brasileiras nas cadeias globais de valor.

Nas organizações, *compliance* é o conjunto de ações que visam disciplinar a empresa quanto ao cumprimento das leis, políticas e diretrizes estabelecidas para o negócio com o propósito de evitar, detectar e redirecionar quaisquer desvios ou não conformidades percebidos (GÓIS, 2014).

Com o objetivo de evitar o descumprimento das leis, regulamentações e políticas empresariais, as empresas criam programas de *compliance*, porém, executivos sentem-se frustrados por terem que arcar com os custos imensos e sempre crescentes sem perceberem efetivos benefícios oriundos desses programas (CHEN; SOLTES, 2018).

Por outro lado, o panorama fiscal brasileiro é complexo quando ora tributa o lucro, ora tributa a receita, e possui vasta legislação a ser obedecida. Ademais possui as seguintes formas de tributação das empresas:

Simple Nacional, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Lucro Real.

Como dito antes, a tributação na modalidade denominada Lucro Real possui vasta e complexa legislação e está disponível a toda e qualquer empresa que desejar oferecer o resultado a essa modalidade de tributação. Assim, se a

empresa obteve lucro fiscal, pagará 15% de Imposto de Renda (IR) e 9% de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e, se ocorrer prejuízo fiscal, muito provável, nada pagará para o Governo da União.

No contexto antes descrito surge o seguinte problema de pesquisa: **Quais as sugestões de ações específicas de programa disciplinador de *compliance* para as empresas brasileiras optantes pela modalidade de tributação denominada Lucro Real?** Neste sentido, esta pesquisa tem como objetivo sugerir a implantação de programa de *compliance* para as empresas brasileiras cuja modalidade de tributação é denominada Lucro Real.

Justifica-se esta investigação, inicialmente pelo registro de que, como regra, programas de *compliance* são inovadores no Brasil, e nos EUA pouco resultado prático tem trazido para as empresas, e que a modalidade de tributação brasileira denominada Lucro Real é desafiadora quanto à apuração do resultado fiscal, portanto merecedora de atenção pelos gestores e profissionais de contabilidade das empresas.

A evolução do tema no Brasil é destacada por Prescott (2018), quando alerta para o fato de que as empresas brasileiras estão buscando para os seus executivos e conselheiros, em nível de especialização, formação por meio de cursos voltados para temas subjacente a *compliance*. Essa procura dá-se por exigência de mercado (PRESCOTT, 2018).

Rydlewski et al. (2018, p.75) entendem que “ainda que existam grandes dificuldades para a implementação de práticas de *compliance*, esse avanço parecer ser inexorável”. Ademais, tramita no Congresso brasileiro o projeto de lei n.º 5.276, que também estabelece para o tratamento dos dados pessoais dos dirigentes por companhias.



“O termo *compliance* tem origem no verbo da língua inglesa, *to comply*, que significa agir de acordo com a norma, uma instrução interna ou um comando. No âmbito corporativo, *compliance* é o conjunto de ações voltado para cumprir normas, regulamentos e diretrizes dos negócios, com o objetivo de evitar e detectar desvios ou inconformidades que possam ocorrer.”

Justifica-se também a pesquisa em face do estudo efetuado por Emerson Melo, sócio da empresa de auditoria KPMG, que identificou no Brasil ao pesquisar 450 empresas. Apesar do impulso de programas *compliance* após a Lava Jato, as empresas saíram do zero, mas estão longe do ideal e, assim, há muito a ser feito (RYDLEWSKI et al., 2018).

2. Referencial Teórico

2.1. *Compliance*

Nas décadas dos anos de 1970 e 1980, após série de escândalos corporativos ocorridos nos EUA, grupos de empresas se uniram e criaram políticas e procedimentos internos com o objetivo de delatar e mitigar a má conduta ou prática desonesta. Essas ações mitigadoras possibilitaram que os legisladores, quanto à punição rigorosa, tornassem mais compreensivos e tolerantes para as empresas possuidoras dessas práticas (CHEN; SOLTES, 2018).

O autopolicimento agrada os gestores das empresas como maneira de evitarem custos e, como consequência, reduziu a prática investigativa por parte do governo, o que levou *stakeholders* a acreditarem que essa prática intimidaria a realização de delitos (FRANCO, 2018).

Motivada pelas ações de *compliance* praticadas pelas empresas norte americanas, em 1991, a Comissão de Condenação dos Estados Unidos (USSPC – acrônimo em inglês) alterou seu regulamento e reduziu as multas para as empresas que apresentassem um eficaz programa de *compliance* (CHEN; SOLTES, 2018).

Nesse cenário, a inexistência de programa de *compliance* traria sérios transtornos quanto à ausência de credibilidade das empresas que não acompanhavam a nova ordem nos negócios. Esse potencial de responsabilidade aumentou na medida em que países como Reino Unido e Espanha aprovaram leis relacionadas ao cumprimento dos programas de *compliance* (CHEN; SOLTES, 2018).

Identifica-se entendimento de Abdullah, Sadiq e IndsIska (2010) quando expressam que a gestão de ações de *compliance* é cada vez mais desafiadora e dispendiosa para as empresas em todos os lugares do mundo, pois, embora alicerçadas em sistema de informação, há evidências de que são inadequadas e não abordam todas as necessidades das empresas, e que a maioria das discrepâncias ocorre pela ausência de alinhamento entre a pesquisa acadêmica e a realidade do mercado.

O termo *compliance* tem origem no verbo da língua inglesa, *to comply*, que significa agir de acordo com a norma, uma instrução interna ou um comando. No âmbito corporativo, *compliance* é o conjunto de ações voltado para cumprir normas, regulamentos e diretrizes dos negócios, com o objetivo de evitar e detectar desvios ou inconformidades que possam ocorrer. *Compliance Officer* é o termo designado ao profissional responsável pela gestão do programa de *compliance* (CHEN; SOLTES, 2018).

Rydlewski et al. (2018) explicam que, na prática, o termo *compliance* quer dizer conformidade e designa o conjunto de medidas adotadas por uma empresa para se manter alinhada às regras, internas ou externas, principalmente no que diz respeito ao combate a fraudes e à corrupção.

A ausência de cumprimento de normas foi responsável por escândalos financeiros como os que ocorreram nas empresas Enron e Parmalat. Por esse motivo, diretrizes legais foram concebidas com o objetivo de proteger empresas e seus *stakeholders*. Como consequência, a gestão de *compliance* é o termo usado no sentido de ações voltadas a evitar ações ilegais no ambiente empresarial (MARKOVIC; PEREIRA; STOJANOVIC, 2008).



O avanço de ações de programas *compliance* é justificado por Rydlewski et al. (2018) quando relatam que nas corporações globais, depois de casos históricos que envolveram a Enron, em 2002, a Siemens, em 2006, e, recentemente, o banco Wells Fargo, onde esse mantinha perto de 3,5 milhões de contas falsas e a Volkswagen, que forjou dados sobre a emissão de poluentes em 11 milhões de veículos automotores movidos a diesel. Esses fatos e outros não divulgados impulsionaram a criação, pelas empresas, de programas *compliance*.

Por outro lado, Rydlewski et al. (2018) destacam que, no Brasil, a operação Lava Jato induziu as empresas a criarem programas de *compliance* no intuito de combater a corrupção, já que esta operação condenou 132 pessoas, entre elas, presidentes e altos executivos das maiores empreiteiras do país.

Pesquisa desenvolvida por Anon, Filowitz e Kovatch (2007) relacionou os controles sugeridos pela lei Sarbanes-Oxley e os programas de *compliance* praticados por uma empresa norte-americana e, como resultado, constataram total discordância de procedimento e ações de controles e, de forma especial, quanto ao cumprimento da legislação federal e estadual.

Weaver e Treviño (2001) relatam que muitas empresas iniciaram seus programas de *compliance*, com ações voltadas para área de Recursos Humanos, pelo fato de essas ações serem destinadas a mitigar problemas com a Justiça. Mas Chen e Soltes (2018) complementam afirmando que muitas vezes os funcionários rejeitaram os programas de *compliance* porque os consideraram como uma série de rotinas para “ticar” nos quadradinhos e exercício de treinamento sem sentido.

Nos EUA, quando as empresas são auditadas pelo governo, os programas de *compliance* também são. Nesse sentido, Chen e Soltes (2018) exemplificam como esses programas são elaborados.

Do Quadro 1 é possível depreender que o programa de *compliance* é elaborado de forma abrangente, ou seja, a visão é macro ou envolve a empresa de forma holística, indo além da fronteira tradicional da empresa ao adentrar na gestão com terceiros que se relacionam com a empresa. Franco (2018) explica que todo programa efetivo de

compliance deve conter obrigatoriamente a seleção de terceiros.

Para alguns gestores empresariais, os programas de *compliance* são uma proteção contra cenários piores, similar, portanto, a uma apólice de seguros (CHEN; SOLTES, 2018). Nesse sentido, os promotores enfatizam que as empresas com programas de *compliance* ineficazes não merecem créditos por seus esforços, porém reconhecem, também, quão desafiadora é a tarefa de distinguir eficazes programas de *compliance* dos que são “programas de fachadas”, uma vez que avaliar esses programas exige tempo e expertise consideráveis (CHEN; SOLTES, 2018).

Observam-se críticas quanto às métricas utilizadas na mensuração da eficácia dos programas de *compliance*. Assim Chen e Soltes (2018) explicam que o principal objetivo dos programas de *compliance* é evitar a má conduta e alinhar as políticas corporativas às regulamentações. Desse modo, identificar claramente as metas ajudará os gestores a criar métricas significativas.

Quadro 1. Programa de *compliance* em empresa norte-americana

Gestão de Nível Sênior e Intermediário	Autonomia e Recursos empregados	Programa de <i>Compliance</i>	Avaliação de Risco	Treinamento e Comunicações
<ul style="list-style-type: none"> Como as ações dos gestores sêniores incentivam os programas de <i>compliance</i>? Que tipo de informação os gestores usam em suas supervisões? 	<ul style="list-style-type: none"> Qual a taxa de rotatividade do pessoal envolvido nos programas de <i>compliance</i>? Em relação aos programas de <i>compliance</i> tem ocorrido acordos interrompidos ou alterados? 	<ul style="list-style-type: none"> Como a empresa avalia se as ações são realmente implementadas? Como a empresa avalia a eficácia dessas ações? 	<ul style="list-style-type: none"> Que metodologia a empresa utiliza para identificar riscos específicos? Qual informação ou métrica utilizada para detectar tipo de má conduta? 	<ul style="list-style-type: none"> Como a empresa avalia seus funcionários? Os funcionários têm retorno e acompanhamento de suas avaliações? Qual a métrica do resultado de treinamentos?
Investigações e Denúncias	Incentivos e medidas Disciplinares	Melhorias Contínuas	Gestão de Terceiros	
<ul style="list-style-type: none"> Como a empresa coleta, analisa e utiliza as informações de seus mecanismos de denúncia? Até que nível hierárquico da empresa chegam os resultados das investigações? 	<ul style="list-style-type: none"> As medidas disciplinares e os incentivos foram aplicados de forma justa e consistente em toda a organização? 	<ul style="list-style-type: none"> A empresa revisou seu programa de <i>compliance</i>? Quais as conclusões e que medidas foram relatadas à gestão e ao conselho? 	<ul style="list-style-type: none"> Como a empresa monitora os terceiros envolvidos? Como a empresa incentiva e <i>compliance</i> e o comportamento ético de terceiros? 	

Fonte: adaptado de Chen e Soltes, 2018.

Entendimento de Petrus e Misale (2018) é identificado quando afirmam que:

em tempos de fortalecimento global das políticas anticorrupção, inclusive no âmbito do comércio internacional, em que a exigência de rigidez e integridade por parte dos exportadores e importadores nunca foi tão grande, nesse sentido as práticas de *compliance* passaram a ser vistas, cada vez mais, como vetores fundamentais para garantir a inserção das empresas brasileiras nas cadeias globais de valor.

Contribuição de Chen e Soltés (2018) é destacada quando afirmam que entendem que competem pelos recursos limitados da empresa as preocupações com regulamentações e responsabilidades, e essas são as lógicas que norteiam os programas de *compliance*. Contrário *sensu*, os empresários brasileiros não querem desperdiçar dinheiro com programas de *compliance* (FRANCO, 2018).

2.2. *Compliance* no Brasil

No ano de 2009, a Controladoria Geral da União (CGU) e com o Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social publicaram o documento cujo título foi "A Responsabilidade Social das Empresas no Combate a Corrupção," o qual foi a primeira orientação expressa di-

recionada às empresas, no sentido de que essas pudessem operar em um ambiente íntegro e de combate a corrupção.

No ano de 2013, surgiu o primeiro instrumento jurídico regulamentador dos programas de *compliance*, que foi a Lei n.º 12.846/2013, a qual estabeleceu responsabilidades para as empresas que praticassem atos contra a administração, por meio de multa de 20% do seu faturamento bruto anual. Por oportuno, a Lei n.º 12.846/2013 passou a ter vigência a partir do mês de janeiro de 2014.

No ano de 2015, por meio de Decreto n.º 8.420, ocorreu a regulamentação da Lei Anticorrupção, ou seja, a Lei n.º 12.846/2013. A Portaria n.º 909, de 2015, originária da CGU, definiu critérios para avaliar programas de *compliance* das empresas como requisito para concessão de redução no valor de multa, a qual pode chegar até 20% do último faturamento anterior ao da instauração de processo administrativo e, na hipótese em que este não possa ser utilizado como base, aplicar-se-á multa de R\$6.000,00 a R\$60.000.000,00. O Brasil avança, pois, mesmo países como França, Espanha e Itália, engatinham perto do Brasil, que promulgou sua lei logo após o Reino Unido e muito antes da França.

Aalbers (2018) expressa que, inegavelmente, a aplicação de leis anticorrupção vem crescendo em toda a América Latina e que, no Brasil, desde que a operação Lava-Jato ganhou visibilidade, em 2014, a tendência ganhou mais força. A propina disseminada pela Petróleo Brasileiro S/A (Petrobras) prejudicou não só o governo, mas, também, a economia brasileira e, ao mesmo tempo em que os escândalos corporativos chegam a mídia, muitos outros não chegam (CHEN; SOLTÉS, 2018). Franco (2018) explica que:

Compliance no Brasil é um conceito novíssimo se comparado com os Estados Unidos da América do Norte (EUA) e que a lei anticorrupção entrou em vigor no Brasil em 2014 enquanto nos EUA existe há mais de 40 anos, mesmo assim é uma vitória já que estamos em patamares mais avançados em *compliance* que muitos países do primeiro mundo, e isso se deve a Lava Jato e as subsidiárias de empresas norte americanas atuando no Brasil e preocupadas em evitar situações de ilicitude e corrupção.

No entendimento de Franco (2018), a maioria das empresas brasileiras somente agora está criando programas de *compliance*, nem tanto por obrigação da legislação, que certamente os requer, mas pelas exigências de mercado. Na prática, o mercado não quer mais se relacionar com empresas desatentas ao *compliance* (FRANCO, 2018).

Identifica-se que as multinacionais, antes de efetuarem contratos com as empresas brasileiras, investigam se as potenciais contratadas possibilitam ações que poderão trazer riscos para a potencial contratante, no que diz respeito à participação em esquemas de corrupção. Alguns grupos empresariais brasileiros, como Votorantim Cimentos, Neoenenergia e Embraer, adotam eficazes programas de *compliance*, em virtude da imposição por reguladores norte-americanos (FRANCO, 2018).

Rydlewski et al. (2018, p. 72), ao pesquisar 450 empresas brasileiras, constataram a fragilidade, em que 84% das pesquisadas consideraram que, internamente, os informes sobre *compliance* não possuem a independência que se almeja, pois não são direcionados ao conselho de administração ou a um comitê de auditoria. Assim ficam dispersos por outras áreas da empresa e que a prática de *compliance* deve ser abraçada pela cúpula da empresa, pois o exemplo tem que vir de cima para baixo.



A Fundação Ezute, de São Paulo, é a primeira fundação brasileira a receber um selo internacional anticorrupção. Esse selo veio a tira colo da Operação Lava-Jato e foi concedido pela QMS de origem australiana. Rosa (2018) disse que o selo só foi possível quando, há dois anos, o conselho de administração da Ezute decidiu implantar um novo sistema de *compliance*.

Existem evidências de que os empresários brasileiros, como quaisquer outros pelo mundo afora, não querem desperdiçar dinheiro, muito menos com *compliance*, e que, no Brasil, assim como em qualquer outro país do planeta, aprendemos quanto custa a ausência de *compliance* (FRANCO, 2018). Ademais, as multas punitivas por descumprimento das normas são reconhecidamente escorchantes, e a legislação tributária é imutável, longa e complexa, o que, dentre outros, eleva a carga tributária brasileira para um patamar em torno de 37% do Produto Interno Bruto (PIB) (FRANCO, 2018).

2.3. Tributação na Modalidade do Lucro Real

A regulamentação tributária é uma das missões do Governo e o seu cumprimento afeta o patrimônio e o resultado das empresas. Por

consequente, o sistema de informação contábil possui relevância ao Fisco, na medida em que auxilia na determinação do valor do imposto a ser arrecadado aos cofres públicos (SUNDER, 1997). Diante disto, é custoso para o Governo estabelecer um sistema tributário separado do sistema da contabilidade. Ele, o Governo, utiliza os números reportados nos relatórios contábeis para atender as suas necessidades de arrecadação e fiscalização das empresas (FORMIGONI; ANTUNES; PAULO, 2009).

Dessa forma, tem-se que a regulação contábil estabelece um conjunto de normas e procedimentos a serem adotados pelas empresas na elaboração e divulgação das informações financeiras para os usuários externos, enquanto que a legislação tributária determina a adoção de regras fiscais para a apuração do lucro tributável (FORMIGONI; ANTUNES; PAULO, 2009).

No Brasil, existem as seguintes modalidades de tributação das empresas: (i) Lucro Presumido; (ii) Lucro Arbitrado; (iii) Lucro Real e (iv) Simples Nacional. Dentre essas, somente a modalidade denominada Lucro Real, o Imposto de Renda (IR) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) são apurados por meio do resultado contábil devidamente ajustado aos preceitos da le-

gislação tributária (ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL-ANFIP, 2016).

A União, na qualidade de usuária da informação contábil, utiliza o lucro contábil como base para definir a renda a ser tributada das pessoas jurídicas. Essa modalidade de tributação é denominada Lucro Real, nos termos da legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ (RULLO, 2008).

A terminologia Lucro Real foi introduzida no arcabouço contábil-jurídico por meio do Art. 6º de Decreto-Lei n.º 1598 do ano de 1977, o qual alicerçou o conceito hoje dominante e expresso no Art. 247 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (ANDRADE FILHO, 2009).

A partir do resultado apurado pelo Sistema de Informação Contábil, o lucro tributado é evidenciado. Esse resultado sofre ajustes no sentido de atender aos preceitos da legislação fiscal e, assim, algumas despesas que diminuíram o lucro contábil, pelo fato da não aceitação fiscal, são ajustadas por meio de adições a base de cálculo dos impostos.

O inverso também acontece, por exemplo, com receitas computadas no resultado, as quais foram anteriormente tributadas. Desse modo, essas receitas, antes

“A partir do resultado apurado pelo Sistema de Informação Contábil, o lucro tributado é evidenciado. Esse resultado sofre ajustes no sentido de atender aos preceitos da legislação fiscal e, assim, algumas despesas que diminuíram o lucro contábil, pelo fato da não aceitação fiscal, são ajustadas por meio de adições a base de cálculo dos impostos.”

tributadas, deverão ser excluídas da base de cálculos dos impostos para que não ocorra a bitributação. Por oportuno, enfatiza-se que os prejuízos fiscais, antes apurados, também reduzem a base de cálculo dos impostos, porém, limitados a 30% desta base.

A modalidade de tributação denominada Lucro Real não possibilita o ato ilícito denominado “omissão de receita” e as consequências desse comportamento evasivo estão previstas nos artigos de 281 a 287 do Decreto Lei n.º 3.000/1999 (RIR/99). Entre as possíveis omissões de receitas, é possível destacar: (i) saldo credor de caixa; (ii) ausência de escrituração de pagamentos efetuados; (iii) manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Por outro lado, as normas de Distribuição Disfarçada de Lucros estão previstas nos artigos de 464 a 469 do RIR/1999, as quais envolvem transações que poderão levar ao ilícito e à consequente penalidade desse ilícito, quando efetuadas entre sociedades ligadas ou associadas por qualquer forma, bem como as realizadas com pessoas físicas próximas ou com seus administradores. Andrade Filho (2009) explica que, para fins fiscais, esses negócios jurídico-contábeis devem produzir os mesmos efeitos que seriam produzidos se fossem realizados nas mesmas bases em que seriam contratados com terceiros.

Entre as hipóteses de Distribuição Disfarçada de Lucro, destacam-se, entre outras, as expressas em seguida, sempre que contratadas com pessoas ligadas e desde que não existam razões legais que justifiquem o favorecimento: (i) venda por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do ativo da pessoa jurídica; (ii) aquisição por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada; (iii) pagamento de aluguéis, *royalties*, as-

sistência técnicas, em montante que exceda notoriamente o valor de mercado, a pessoa ligada. Por oportuno destaca-se que pessoa ligada segundo o artigo 465 do RIR/1999 é o sócio da empresa, o administrador ou o titular da empresa, o cônjuge e os parentes até terceiro grau.

Nesse panorama de possível ilícito fiscal, surgem as multas de ofício, as quais são aplicadas depois de concluídos os procedimentos de fiscalização. Em relação ao Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, as multas são as seguintes: (i) 75% no caso de falta de pagamento; (ii) 150% no caso de evidente intuito de fraude independente de outras penalidades administrativas e criminais (ART. 44 da LEI 9.430/1996). Em seguida, descreve-se o delineamento da presente pesquisa.

3. Processo Metodológico

Quanto ao enquadramento metodológico e, em relação à finalidade, trata-se de pesquisa aplicada voltada ao conhecimento e do termo *compliance* com vistas à aplicação desse em programa subjacente às empresas brasileiras tributadas na modalidade do Lucro Real. Portanto, trata-se de uma situação específica a essa modalidade de tributação (GIL, 2010). Ademais, a investigação tem como propósito maior familiaridade com o tema *compliance*, e as consequências de sua aplicação com vistas à torná-lo mais explícito, portanto, quanto aos objetivos mais gerais, a pesquisa é classificada como exploratória (GIL, 2010).



Em relação ao método empregado, trata-se de pesquisa bibliográfica e, nesse sentido, a investigação foi elaborada com base em material já publicado (GIL, 2010), como artigos acadêmicos e livros que abordam os temas voltados aos programas de *compliance* e as empresas brasileiras tributadas na modalidade do Lucro Real, com o propósito de sugerir programa de *compliance* cabível a essa modalidade de tributação.

Com abordagem qualitativa (GIL, 2010) e partindo do modelo de programa de *compliance* proposto por Chen e Soltes (2018) adotado por empresas auditadas pelas entidades governamentais norte americanas firmou-se proposição de programa de *compliance* para empresas brasileiras tributadas na modalidade do Lucro Real, e essa abordagem possibilitou que os procedimentos adotados pelo modelo norte-americano fosse subjacente e adaptado à proposta de programa de *compliance* sugerido às empresas brasileiras que optam por tributar seus resultados na modalidade do Lucro Real.

Os processos gerenciais das empresas brasileiras tributadas na modalidade do Lucro Real e os reflexos contábeis e fiscais consequentes são também os alvos dessa pesquisa. Nesse sentido, esse tipo de tributação é subjacente à série de ações contábeis, fiscais e legais, fazendo com que as empresas, ao optarem pelo Lucro Real, estruturem seu departamento de contabilidade de forma que possa atender a

essas exigências. Portanto, esses desafios e complexidades alicerçados em sólidos instrumentos contábeis e fiscais induziram que essa pesquisa privilegiasse essa modalidade de tributação.

Nesse sentido, a pesquisa possui características situacionais ao procurar diagnosticar um problema específico numa situação específica – ausência de programa de *compliance* – com vistas a alcançar um caso prático – presença e aplicação de um programa de *compliance* (GIL, 2010).

4. Análise dos Resultados

Como antes expresso, a ação proposta é sugerir modelo de programa de *compliance* que possa ter inspiração originada no mundo acadêmico e direcionada ao mundo profissional, sem que com isto esgote o tema ou não seja adaptável a outra forma de tributação das empresas que não seja o Lucro Real.

4.1. Sugestão de programa de *compliance* para as empresas tributadas na modalidade do Lucro Real

O modelo proposto tem intenção de direcionar possíveis ações voltadas a programas de *compliance*, para as empresas tributadas na modalidade do Lucro Real, e é dividido em dois grupos, sendo o primeiro voltado a ações que poderão evitar presunções de omissões de receitas e, o segundo, voltado a evitar ações que poderão ser interpretadas como distribuição disfarçada de lucros.

Por oportuno, ratifica-se que o programa de *compliance* sugerido tem como alicerce documental a proposta explicitada por Chen e Soltes (2018) e devidamente aplicada pelas empresas norte-americanas sujeitas à auditoria governamental e, nesse sentido, entende-se significativa no cenário em que as empresas brasileiras optantes pela modalidade de tributação denominada Lucro Real são também alvos

de auditoria pelo Governo por meio da Receita Federal do Brasil cujas apurações dos tributos e respectivas base de cálculos são alicerçadas no sistema de informação contábil.

A presente proposta de programa de *compliance* tem como objetivo evitar equívocos fiscais e contábeis por parte das empresas, os quais poderão gerar penalidades, além de alinhar as políticas corporativas às regulamentações (CHEN; SOLTES, 2018). Entende-se que o produto final do programa de *compliance* sugerido é em forma de relatório expresso que responde todos os questionamentos propostos. Ressalta-se que o programa proposto é uma versão introdutória, cabendo personalizações e adaptações para cada empresa, tendo em vista que o programa deve refletir a realidade da organização (FRANCO, 2018).

Ademais, nos entendimentos de Formigoni, Antunes e Paulo (2009), a regulamentação contábil estabelece um conjunto de normas e pro-

Quadro 2 – Sugestão de Programa de *compliance* para empresas brasileiras tributadas na modalidade do Lucro Real

Saldo credor de caixa - omissão de receita.	Ausência de escrituração de pagamentos efetuados - omissão de receita	Passivo Fictício - omissão de receita	Suprimento de caixa - omissão de receita	Venda de bens a pessoa ligada - distribuição disfarçada de lucro
<ul style="list-style-type: none"> O saldo contábil da conta caixa apresenta-se ou apresentou-se credor? Se sim, quais as providências para regularizá-lo? 	<ul style="list-style-type: none"> Todos os pagamentos apropriados foram devidamente baixados na contabilidade? A empresa possui mecanismos de controle que possibilite identificar as baixas das obrigações por meio de pagamentos? 	<ul style="list-style-type: none"> A empresa mantém no passivo obrigações já pagas? Como a empresa controla as baixas de passivos? 	<ul style="list-style-type: none"> A empresa tem como provar a origem dos recursos aportados pelos sócios à empresa? Qual o documento formal que prova a aplicação de recursos dos sócios na empresa? 	<ul style="list-style-type: none"> A empresa vendeu ativos a pessoa ligada cujo valor foi notoriamente inferior ao valor de mercado? Qual o mecanismo que a empresa usa para provar que vendeu bem de seu ativo a pessoa ligada pelo valor de mercado?
Aquisições de bens de pessoa ligada - distribuição disfarçada de lucro	Pagamento de aluguel, royalties ou assistência técnica - distribuição disfarçada de lucro	Negócios em condições de favorecimento - distribuição disfarçada de lucro	Não Exercício de Direito de aquisição de bem - distribuição disfarçada de lucro	Preço de transferência - distribuição disfarçada de lucro
<ul style="list-style-type: none"> A empresa adquiriu bens de pessoa ligada por valor notoriamente superior ao valor de mercado? Qual o documento que poderá provar a licitude desta aquisição? 	<ul style="list-style-type: none"> A empresa pagou, a pessoa ligada, aluguel, royalties ou remuneração por assistência técnica por valor notoriamente superior ao de mercado? Qual o documento que poderá provar a licitude deste pagamento? 	<ul style="list-style-type: none"> A empresa realizou negócios com pessoa ligada em condições de favorecimento ou vantajosa do que se realizasse em situação de normalidade com o mercado? Qual o documento que poderá provar a licitude desta negociação? 	<ul style="list-style-type: none"> A empresa não exerceu o Direito à aquisição de bem do qual já deu sinal ou efetuou depósito para garantir o direito de adquirir e o beneficiário da desistência é pessoa ligada? 	<ul style="list-style-type: none"> As normas que permeiam as transferências entre pessoas jurídicas ligadas estão sendo cumpridas? Qual o instrumento legal que norteia essas transferências?

Fonte: adaptado de Chen e Soltes, 2018.

cedimentos a serem adotados pelas empresas na elaboração e divulgação das informações financeiras para os usuários externos, enquanto que a legislação tributária determina a adoção de regras fiscais para a apuração do lucro tributável as quais devem ser obedecidas, sob pena de severas multas. O foco do programa proposto recai sob os gestores e demais colaboradores, mas reconhece-se o resultado em forma de espiral que irá perpassar pelos usuário externos, como clientes e fornecedores.

Sendo assim, treinamentos devem ocorrer periodicamente, pois estes, além de capacitar os gestores e os colaboradores, previnem futuras más condutas na organização. Além de haver a necessidade em implementar, harmonicamente, um mecanismo receptor de denúncias, onde delatores possam realizar denúncias de más condutas, desde que o controle sobre as demandas encaminhadas sejam externas às organizações, para que o anonimato dos delatores seja mantido. Desta forma, os treinamentos servirão para evitar más condutas e as linhas diretas de denúncias para detectá-las, para que haja o alinhamento entre políticas corporativas e, como por exemplo, a legislação vigente (CHEN; SOLTES, 2018).

Resgata-se que as empresas multinacionais, antes de efetuarem contratos com as empresas brasileiras, investigam se as potenciais contratadas possibilitam ações que poderão trazer riscos para a potencial contratante, no que diz respeito à participação em esquemas de corrupção. Neste panorama, alguns grupos empresariais brasileiros como Votorantim Cimentos, Neoenenergia e Embraer, adotam eficazes programas de *compliance* em virtude da imposição por reguladores norte-americanos (FRANCO, 2018).

Por oportuno, lembra-se que, em relação ao Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, as multas são de 75%, no caso de falta de pagamento, agravando para 150%, no caso de evidente intuito de fraude independente de outras penalidades administrativas e criminais (ART. 44 da LEI N.º 9.430/1996).

5. Conclusão

Em país de extensa e complexa legislação tributária e acrescida por expressivos percentuais de multa e juros, esta pesquisa teve como objetivo sugerir programa de *compliance* que pudesse disciplinar ações econômicas com reflexos fiscais às empresas tributadas na modalidade do Lucro Real e, de forma especial, quanto à apuração da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Líquido das empresas.

Ao adaptar modelo de programa de *compliance* sugerido por profissionais norte-americanos (CHEN;



SOLTES, 2018), buscou-se a legislação tributária brasileira, notadamente voltada à tributação na modalidade denominada Lucro Real e centrou-se em ações que poderão evitar da omissão de receitas e a distribuição disfarçada de lucro e, com isto, mitiga a possibilidade de severas penalidades às empresas brasileiras.

Tais penalidades abrangem as supracitadas multas referentes à Lei n.º 12.846/2013, sendo acrescidas com as multas oriundas do Decreto n.º 8.420/2015, que diz respeito aos agravantes cometidos pela entidade, assim como as multas provenientes do descumprimento da Lei n.º 9.430/1996 também supracitadas.

A pesquisa não intencionou sugerir extenso e complexo modelo de programa de *compliance* para as empresas cuja modalidade de tributação privilegiou, mas, sim, despertar a necessidade de elaborar esse tipo de programa que assegura a legitimidade das ações econômicas e poderá evitar custosas penalidades que as empresas brasileiras poderão arcar, além de resgatar o conceito ético dos negócios das empresas brasileiras, conceito este tão desgastado no mercado internacional.

Por fim, reconhece-se a limitação da pesquisa pela ausência de prova empírica da proposta sob o resultado da investigação e sugerem-se futuras pesquisas com o objetivo de constatar a eficácia dos resultados originados da proposta sugerida de programa de *compliance*.



Referências

AALBERS, G. Inteligência artificial e big data no combate à corrupção. *Jornal Valor Econômico*. São Paulo. Edição de 21 mai de 2018.

ABDULLAH, N.S.; SADIQ, S.; INDULSKA, M. Emerging Challenges in Information

Systems Research for Regulatory Compliance Management. *Advanced Information Systems Engineering*. v. 6051, p. 251-265, 2010.

ANDRADE FILHO, E. O. *Imposto de Renda das Empresas*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ANON, J.L., FILOWITZ, H., KOVATCH, J. M.: Integrating Sarbanes-Oxley Controls into an Investment Firm Governance Framework. *The Journal of Investment Compliance*. v.8, p. 40-43, 2007.

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Imposto sobre a renda de pessoa jurídica. Brasília-DF, 2016.

BRASIL. . Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília – DF, 1996.

_____. Lei n.º 12.846/2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira. Brasília – DF: Senado, 2013.

_____. Decreto nº. 8.420/2015. Regulamenta a responsabilização objetiva administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, de que trata a Lei n.º12.846, de 1º de agosto de 2013. Brasília – DF: Senado, 2015.

_____. Portaria CGU N.º 909, de 7 de abril de 2015. Dispõe sobre a avaliação de programas de integridade de pessoas jurídicas. Brasília – DF, 2015.

_____. Decreto Lei n.º 1598 de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Brasília – DF, 1977.

_____. Decreto Lei n.º 3.000 de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília-DF, 1999.

CHEN, H.; SOLTES, E. Por que os programas de compliance fracassam. *Harvard Business Review – Brasil* – p.65-71, mai 2018.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO; INSTITUTO ETHOS DE EMPRESAS E RESPONSABILIDADE SOCIAL. A Responsabilidade Social das Empresas no Combate a Corrupção. Brasília, 2009. Disponível em http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/etica-e-integridade/arquivos/manualrespsocialempresas_baixa.pdf. Acesso em: 20 jul. 2018.

FORMIGONI, H.; ANTUNES, M.T.P.; PAULO, E. Diferença entre o Lucro Contábil e Lucro Tributável: Uma Análise sobre o Gerenciamento de Resultados Contábeis e Gerenciamento Tributário nas Companhias Abertas Brasileiras. *Brazilian Business Review*. v. 6. n.1 Vitória - ES, Jan – Ab, p. 44-61. 2009.

FRANCO, I. Os avanços do compliance no Brasil. *Harvard Business Review - Brasil* – p.75-77, mai 2018.

GIL, A.C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5ª edição. São Paulo: Ed. Atlas, 2010.

GÓIS, V. S. de. A Lei de Compliance e sua Configuração Enquanto Política Pública Regulatória para o Setor Privado Brasileiro. *Revista Controle*, v. XII, p. 98-117, 2014.

MARKOVIC, I., PEREIRA, A.C., STOJANOVIC, N.: A Framework for Querying in Business Process Modelling. *In...* Multikonferenz Wirtschaftsinformatik, Munich, 2008.

PETRUS, G.; MISALE, G. Compliance na 4ª Revolução Industrial. *Jornal Valor Econômico*. São Paulo, ed. de 3 de jun. 2018.

PRESCOTT, R. Desing thinking e compliance entram na grade curricular. *Jornal Valor Econômico*. São Paulo. Edição de 27 de jun. 2018.

ROSA, J.L. Fundação brasileira ganha selo antissuborno. *Jornal Valor Econômico*. São Paulo. Edição de 21 de jun.2018.

RULLO, C. *LUCRO REAL OU LUCRO PRESUMIDO: por qual optar?* 2008. 88 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2008

RYDLEWSKI, C.; NEGRI, A.C.; WEN, L.; CARVALHO, A. Nada será como antes. *Revista Negócios*, ed. n.º 137. p.60-75, Jul. 2018.

SUNDER, S. *Theory of accounting and control*. Cincinnati: South-Western Publishing, 1997.

WEAVER, G.; TREVIÑO, L.K.; The role of human resources in ethics/compliance management: A fairness perspective. *Human Resource Management Review*. v.11, p. 113-134, 2001.



Gestão de custos em serviços: o caso de uma academia de ginástica em Canoas (RS)

Esta pesquisa desenvolveu-se na área de gestão de custos, com ênfase no estudo do ponto de equilíbrio. Analisou-se uma academia de ginástica gaúcha que passava por um impasse financeiro, em que as receitas de suas atividades cobriam somente os custos e as despesas básicas, não restando recursos para outros fins. A questão que guiou a pesquisa foi investigar qual seria o número ideal de alunos e/ou qual o preço ideal para as mensalidades. Assim, o objetivo principal do estudo foi identificar o ponto de equilíbrio para as atividades da empresa e proporcionar um melhor planejamento financeiro a partir de suas operações. A pesquisa teve uma abordagem qualitativa, mas utilizou-se também de evidências quantitativas. O método foi a pesquisa-ação, intervindo na realidade encontrada, modificando-a, com a participação de investigadoras e investigados. A coleta de dados ocorreu por meio de entrevistas semiabertas com os gestores, pesquisa em documentos e observação participante. Na análise dos dados, constatou-se que a empresa estava atuando abaixo do seu ponto de equilíbrio. Foram realizadas diferentes combinações de preços para as mensalidades e volume de alunos atendidos, que levou os gestores à decisão de modificar tanto o volume de clientes quanto os preços dos serviços oferecidos, levando a empresa ao atingimento do seu ponto de equilíbrio.

Giovana Noschang Silveira

Acadêmica do curso de Medicina na Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre (UFCSPA) e egressa do curso Técnico em Administração do Instituto Federal do Rio Grande do Sul (IFRS).

E-mail: giovanans@ufcspa.edu.br.

Patrícia Rodrigues da Rosa

Doutoranda em Administração na Universidade do Estado de Santa Catarina (Udesc) e professora de Administração no Instituto Federal do Rio Grande do Sul (IFRS).

E-mail: patricia.rosa@canoas.ifrs.edu.br.

2170 – Recebido em 10/6/2019. Distribuído em 11/6/2019. Pedido de revisão em 23/7/2019 e em 5/9/2019. Resubmetido pelo autor em 20/8/2019 e 17/9/2019. Aprovado em 4/11/2019, na quarta rodada, por dois membros do Conselho Editorial. Publicado na edição novembro-dezembro de 2019. Organização responsável pelo periódico: Conselho Federal de Contabilidade.

1. Introdução

O planejamento financeiro é uma das funções da gestão que busca “evidenciar as necessidades de crescimento da empresa, assim como identificar eventuais dificuldades e desajustes futuros” (ASSAF NETO; LIMA, 2014, p. 9). Por meio dele é possível estabelecer uma rentabilidade mais satisfatória à empresa. A contabilidade de custos, adicionalmente, trata do controle dos custos de uma empresa, com o objetivo de reduzi-los (MARION; RIBEIRO, 2011). Assim, é reconhecida a importância das informações contábeis, tais como custos e despesas, para um correto planejamento e bom funcionamento da empresa (VANDERBECK; NAGY, 2011).

Dentro da contabilidade de custos, há o conceito de ponto de equilíbrio, que ocorre quando os custos e despesas igualam-se à receita da empresa; é o nível de vendas no qual o lucro é nulo (BORNIA, 2010). Valendo-se das informações de custos, despesas, receitas e ponto de equilíbrio da empresa, é possível saber qual o produto mais rentável, qual o preço mais apropriado, como reduzir os custos, entre outros (MARION; RIBEIRO, 2011).

Algumas decisões que podem ser tomadas em uma empresa após a descoberta do ponto de equilíbrio são a continuidade ou descontinuidade de um produto, a expansão do negócio, a formulação de estratégias de marketing, a regulação de preços, a obtenção de recursos para novos investimentos, etc. (MARION; RIBEIRO, 2011). Conhecer o ponto de equilíbrio auxilia na tomada de decisões, do nível operacional ao estratégico.

A organização onde foi realizado este estudo é uma academia de ginástica de Canoas (RS), fundada em 2002 e que possui como atividade econômica principal o condicionamento físico. Possui duas unidades em diferentes bairros da cidade. Seus clientes são de classe média e com faixa etária entre vinte e trinta anos, e possui fortes concorrentes diretos. O problema enfrentado pela empresa nos últimos anos foi justamente o desequilíbrio entre suas contas.

Até o início de 2015, a academia contava com mil clientes em cada unidade. Ela estava bem, financeiramente, mas o número de alunos estava além da sua capacidade operacional. A medida tomada para resolver o problema foi o aumento dos preços das mensalidades, resultando em uma diminuição no número de alunos. Em março de 2016, quando a pesquisa foi iniciada, a empresa contava com quatrocentos alunos em cada unidade, porém as receitas cobriam somente os custos e as despesas básicas, não restando recursos para capital de giro, pró-labore ou para investimentos. Em outras palavras, operava no negativo.

Com as operações da empresa na época e sua estrutura de receitas e custos, os sócios não estavam conseguindo obter os ganhos desejados. A solução imediata prevista pelos gestores era aumentar o número de alunos, novamente, ou os preços das mensalidades. Porém havia dúvida sobre quanto deveria ser esse aumento. Assim, esta pesquisa buscou investigar “qual é o número ideal de alunos e/ou qual o preço ideal para a mensalidade a ser cobrada na academia?”

Um estudo da relação entre receitas, custos e ponto de equilíbrio poderia ajudar a solucionar a situação encontrada. Diante disso, o objetivo principal do estudo foi encontrar o ponto de equilíbrio para as operações da academia, proporcionando um melhor planejamento a partir de suas operações. Para tanto, elencou-se como objetivos específicos: identificar os custos fixos, variáveis, diretos e indiretos do negócio e elaborar um mapa de custos da empresa; averiguar a receita obtida historicamente na academia; calcular o ponto de equilíbrio da empresa em termos de volume de clientes/serviços, de preço e de faturamento ideais; e contribuir para o planejamento e implementação de diferentes estratégias de custo-volume-lucro que repercutissem nas operações da academia, buscando melhorar as suas finanças.

Em um mercado competitivo, é relevante saber os custos de uma organização, gerando um maior número de informações para a tomada de decisões e controlando de maneira mais efetiva as atividades organizacionais (MARTINS, 2010). Para a academia em estudo é vital conhecer os seus custos e despesas, bem como analisar o seu preço e lucratividade, para que possa obter a maior rentabilidade possível. Essas informações são válidas tanto para a empresa estudada quanto para as demais, pois representa



“Com as operações da empresa na época e sua estrutura de receitas e custos, os sócios não estavam conseguindo obter os ganhos desejados. A solução imediata prevista pelos gestores era aumentar o número de alunos, novamente, ou os preços das mensalidades.”

a resolução de um problema bastante recorrente: o desvio do ponto de equilíbrio, que ocorre quando as vendas não superam os gastos, gerando prejuízo nas atividades. Dessa forma, esse trabalho pode servir de apoio a empreendedores diversos, contribuindo para uma melhor gestão empresarial, ao demonstrar como a gestão de custos é útil para obtenção de maior lucratividade. Esta pesquisa também pode ser útil a estudantes de Administração e de Contabilidade que estejam cursando disciplinas da área contábil-financeira ou em fase de projeto de empresas, assim como para sua prática profissional em organizações diversas.

2. Revisão da Literatura

2.1 Gestão de Custos e Estudo do Ponto de Equilíbrio

A contabilidade de custos, ou gestão de custos, é um ramo da contabilidade financeira destinado nos seus primórdios às empresas industriais. A contabilidade financeira ou geral refere-se à contabilidade no sentido mais amplo, que tem por objeto o patrimônio das entidades, sejam elas públicas ou privadas, tendo, ou não, finalidade econômica (RIBEIRO, 2011). Portanto,

a contabilidade geral preocupa-se com o patrimônio, fornecendo o resultado do período e balanço da empresa, servindo aos propósitos das empresas comerciais.

Com o advento da Revolução Industrial, a função do contador tornou-se mais complexa, visto que o acúmulo de estoques dificultava o levantamento do balanço e a apuração do resultado (MARTINS, 2010). Antes, os artigos eram produzidos por artesãos e existiam praticamente só as empresas comerciais, que utilizavam a contabilidade financeira (BORNIA, 2010). Com a industrialização passaram a existir os estoques nas fábricas e a necessidade de mensuração monetária desses produtos. Assim, os contadores tentaram adaptar à empresa industrial os mesmos critérios usados nas empresas comerciais (MARTINS, 2010).

Devido à necessidade de “atribuir custos aos estoques de produtos fabricados pelas empresas industriais” (RIBEIRO, 2011, p.13), surgiu a contabilidade de custos, com o objetivo de avaliar os estoques dessas indústrias, atribuindo-lhes os custos referentes à mão de obra, matéria-prima, etc. Com o crescimento das empresas, viu-se na contabilidade de custos uma forma eficiente de auxiliar a toma-

da de decisões gerenciais, possuindo a gestão de custos duas novas funções: auxílio ao controle e ajuda nas tomadas de decisões (MARTINS, 2010).

Pela necessidade de aprimoramento da contabilidade de custos, surgiu a contabilidade gerencial, nos anos 50, “que tem por objetivo suprir a entidade com informações não só de natureza econômica, [...] como também com outras informações de natureza operacional” (MARION; RIBEIRO, 2011, p. 5), ajudando amplamente na tomada de decisões.

No que tange ao controle, a contabilidade de custos visa fornecer dados para orçamentos e previsões (MARTINS, 2010). Já na tomada de decisões, seu papel é o de fornecer informações úteis no curto e no longo prazo para introdução ou corte de produtos, alteração de preços de venda, opções de compra, etc. (MARTINS, 2010). Com a interpretação dos custos na tomada de decisões, é possível elaborar um bom planejamento financeiro, calculando metas de vendas e faturamento a curto e longo prazos.

2.1.1 Métodos de custeio

Os métodos de custeio determinam a forma como são apropriados os custos aos produtos ou ser-

viços. A seguir são apresentados os métodos de custeio por absorção, de custeio direto e de custeio ABC, em função de serem os tipos mais comuns de custeio.

2.1.1.1 Custeio por absorção

Também chamado de custeio total, tanto os custos fixos quanto os variáveis são atribuídos aos produtos ou serviços e nenhuma atenção em particular é dada à classificação dos custos como sendo fixos ou variáveis (VANDERBECK; NAGY, 2001), visto que utiliza parâmetros arbitrários: os critérios de rateio. “Os custos diretos são apropriados aos produtos conforme consumo no processo de produção, os custos indiretos são rateados e depois alocados aos produtos” (COELHO, 2005, p. 19). No Brasil, esse sistema é o único aceito pela legislação para a contabilização dos custos. Porém, para Martins (2010), não há utilidade para fins gerenciais o uso de um valor em que existam custos fixos alocados, por três motivos:

1) Pela sua natureza, os custos fixos não variam com a produção. São considerados mais como um encargo para condições de operar do que como sacrifício para a produção.

2) Pelo fato de os custos fixos serem indiretos, ou seja, não estarem ligados a um produto ou serviço específico, há a necessidade de uso de critérios, quase sempre muito arbitrários, para que haja uma divisão proporcional ou rateio.

3) O valor do custo fixo por unidade torna-se menor à medida que o volume de produção aumenta. Se for tomada a decisão de redução de um produto com base nos seus custos, por exemplo, haverá um aumento no custo desse produto devido à diminuição do seu volume de produção. Se a empresa aumentar o preço de um produto porque os seus custos estão altos, poderá ocorrer uma diminuição na procura desse item, o que ocasionará a diminuição do volume, aumentando ainda mais os custos do produto.

Segundo Martins (2010), o esquema básico para contabilidade de custos para fins legais, ou seja, no custeio por absorção, compreende as seguintes etapas: a) separação entre custos e despesas; b) apropriação dos custos diretos aos produtos ou serviços; e c) rateio dos custos indiretos, apropriando-os a cada produto ou serviço.

2.1.1.2 Custeio direto ou variável

Sob a ótica do custeio direto, os custos dos produtos ou serviços incluem apenas os que variam de acordo com o volume de atividade. É também chamado de “custeio variável”, pois apenas os custos variáveis são atribuídos aos produtos, enquanto os custos fixos são considerados como despesas e debitados no período (VANDERBECK; NAGY, 2001). Nesse sistema os custos indiretos e fixos vão direto para o resultado, junto com as despesas.

Por contemplar apenas parte dos custos incorridos, esse sistema não é aceito pela legislação para contabilização dos custos de um produto ou serviço, mas isso não impede que a empresa o utilize internamente para fins gerenciais. A grande vantagem no uso do custeio direto é a possibilidade de apuração da margem de contribuição, que é a diferença entre a receita unitária da venda e os custos e despesas variáveis por unidade, uma informação muito importante para determinar a rentabilidade de um produto ou serviço (RIBEIRO, 2011).

Além de informações sobre a margem de contribuição, com o custeio direto é possível calcular o ponto de equilíbrio da empresa, que se revela no nível de vendas no qual o lucro é nulo; e a margem de segu-

“Uma das principais características das empresas de serviços é que elas têm pouco ou nenhum estoque, possuindo reservas somente se há matéria-prima ou produto associado a elas. Portanto, torna-se inviável aplicar a contabilidade de custos tradicional nessas organizações, havendo necessidade de adaptação da gestão de custos para esse setor.”

rança que, segundo Ribeiro (2011), se caracteriza pela diferença entre a receita total da empresa no período e a receita total do ponto de equilíbrio. Os conceitos de ponto de equilíbrio e margem de segurança serão aprofundados na seção 2.2.

O sistema de custeio direto pode ser realizado conforme as seguintes etapas: a) determinar os custos e despesas; b) classificar os custos em fixos e variáveis; c) apropriação dos custos variáveis aos produtos ou serviços; e d) alocação dos custos fixos e despesas diretamente na demonstração do resultado do exercício.

2.1.1.3 Custeio ABC

O sistema de custeio ABC (*Activity-Based Costing*) “se caracteriza pela atribuição dos custos indiretos aos produtos por meio de atividades” (RIBEIRO, 2011, p. 370). Considera-se como atividade qualquer tarefa que vise a produção de bens ou à prestação de serviços.

A grande vantagem no uso desse sistema de custeio está na menor margem de erro do rateio dos custos indiretos, se comparado com todos os outros métodos de custeio. O custeio ABC baseia-se “no fato de que as atividades consomem recursos e os produtos consomem atividades” (RIBEIRO, 2011, p. 370). Sendo assim, os custos indiretos devem ser atribuídos aos produtos ou serviços com base nas atividades que eles consomem. Desse modo, os custos indiretos são primeiramente atribuídos às atividades e depois aos produtos ou serviços.

Segundo Ribeiro (2011), o sistema ABC requer que seja realizada a divisão da empresa em departamentos, para que os custos sejam alocados nos seus devidos centros e depois possam ser transferidos para as suas respectivas atividades. Somente depois desse processo é que os custos indiretos poderão ser designados aos produtos ou serviços.

A desvantagem do uso do custeio ABC dá-se na sua complexidade, ao passo que “[...] deve ser analisada a sua viabilidade, pois, além de ser onerosa sua implantação, existem os gastos para mantê-lo e aperfeiçoá-lo” (COELHO, 2005, p. 23).

Conforme Kaplan e Cooper (1998), o sistema ABC pode ser desenvolvido em quatro passos: a) desenvolver um dicionário de atividades, em que a organização deve identificar as atividades que são realizadas com os seus recursos em cada departamento; b) determinar o quanto a organização gasta com cada atividade; c) identificar os produtos, os serviços e os clientes da organização; e d) selecionar os direcionadores de custos que podem associar os custos das atividades aos produtos, serviços ou clientes.

2.1.2 Ponto de equilíbrio

O ponto de equilíbrio (PE) de uma empresa, também chamado de ponto de ruptura ou *Break-Even Point*, corresponde a uma situação na qual há ausência de lucros ou de prejuízos (MEGLIORINI; VAL-LIM, 2009). Para que se obtenha esse ponto, é necessário um volume x de vendas que corresponda ao montante y de custos e despesas fixos e variáveis de determinado período. Na Figura 1, pode ser analisada a sua representação gráfica.

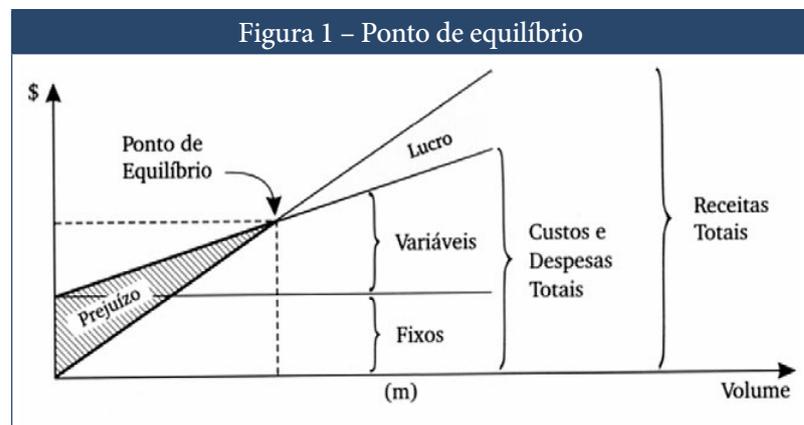
Se a empresa alcançar esse ponto, a sua situação econômica estará em pleno equilíbrio. Se atuar abaixo dele, o volume de vendas está abaixo do ideal para suprir os custos e despesas, havendo prejuízo. E se a empresa atuar acima do PE estará operando com lucro.

O ponto de equilíbrio é único para cada empresa, pois é calculado com base nos seus custos e despesas específicos. Ele varia conforme as necessidades empresariais, podendo ser classificado em PE contábil, econômico e financeiro. Há ainda o PE mix, que se apresenta quando a empresa possui uma grande variedade de produtos ou serviços.

Segundo Ribeiro (2011), quando há referência a ponto de equilíbrio de maneira mais geral está sendo trabalhado o Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC). O PEC é alcançado quando as receitas totais se igualam aos custos e despesas totais. Já a margem de contribuição unitária (MCU) pode ser calculada pelas receitas unitárias (RU), sendo subtraídos os custos e despesas variáveis por unidade (CDVU). Então, o ponto de equilíbrio contábil revela-se quando o volume de recursos auferidos com as vendas se iguala ao valor dos custos e despesas totais.

Para Martins (2010), um resultado contábil nulo significa que, economicamente, a empresa está

Figura 1 – Ponto de equilíbrio



Fonte: Martins (2010, p. 256).

perdendo pelo menos o juro do capital investido pelos sócios. Por isso Ribeiro (2011) diz que o ponto de equilíbrio econômico (PEE) é alcançado quando o volume de vendas iguala-se aos custos e despesas totais, somada a margem de lucro. Ou seja, no PEE são incluídos, pelo menos, os custos de oportunidade referentes ao capital próprio, como o possível aluguel de prédios que estão sendo utilizados e os juros do capital investido. O ponto de equilíbrio econômico traz a “[...] rentabilidade real que a atividade escolhida traz, confrontando-a com outras opções de investimentos” (BORNIA, 2010, p. 63).

Se dentro dos custos e despesas fixos houver uma depreciação, por exemplo, estará sendo feito o cálculo do ponto de equilíbrio em cima de um valor que não onera a empresa, visto que depreciação, amortização e exaustão não são desembolsos (não saem do caixa), por mais que sejam contabilizadas para a apuração do resultado. Assim, conforme Ribeiro (2011), o ponto de equilíbrio financeiro (PEF) é alcançado quando a receita total cobre os custos e despesas totais, diminuídos os custos e despesas não financeiros totais. O ponto de equilíbrio financeiro “[...] informa o quanto a empresa terá de vender para não ficar sem dinheiro para cobrir suas necessidades de desembolso” (BORNIA, 2010, p. 63).

Até aqui foram considerados os pontos de equilíbrio contábil, econômico e financeiro para apenas um tipo de produto ou serviço. Porém, o mais comum é que as empresas possuam vários produtos ou serviços. Segundo Ribeiro (2011, p. 497), a solução seria calcular um PE global com base na margem de contribuição ponderada e calcular a quantidade de cada produto a ser produzida. Assim, com o ponto de equilíbrio por produto em quantidades, basta multiplicá-lo pelo seu

valor de venda e se obterá o ponto de equilíbrio por produto em valor.

2.1.3 Gestão de custos no setor de serviços e em academias

A gestão de custos a princípio voltou-se para empresas industriais, evoluindo e tornando-se útil a todos os tipos de empresas, incluindo as prestadoras de serviços. Entende-se por serviço um benefício intangível, que é consumido no momento em que é fornecido (VANDERBECK; NAGY, 2001). São exemplos de prestadoras de serviços as empresas de consultoria, transportes, companhias aéreas, escritórios de contabilidade, academias, etc.

Uma das principais características das empresas de serviços é que elas têm pouco ou nenhum estoque, possuindo reservas somente se há matéria-prima ou produto associado a elas. Portanto, torna-se inviável aplicar a contabilidade de custos tradicional nessas organizações, havendo necessidade de adaptação da gestão de custos para esse setor.

No entanto, a importância da aplicação da contabilidade de custos no setor de serviços não deve ser menosprezada. Para Santos (2004), as empresas que negligenciam a gestão e controle de custos e optam por competir apenas pelo melhor preço formam a parcela mais suscetível a dificuldades financeiras e econômicas, o que muitas vezes impli-

ca prejuízos aos proprietários. Há de se levar em conta, também, o grande crescimento do setor de serviços. No Brasil, segundo Padoveze e Takakura Junior (2013), esse setor é responsável por 67% do PIB, equiparando-se, na porcentagem de participação dos serviços na economia, com os principais países desenvolvidos, como Estados Unidos, Alemanha e Reino Unido.

Com a importância do setor de serviços na economia, não se pode ignorar a relevância da aplicação da contabilidade de custos nessa área. É gerencialmente útil calcular o preço de um serviço com base nos preços de mercado e também nos custos e despesas gastos no exercício das empresas. Contudo, apesar de ser uma área de conhecimento que evoluiu muito, ainda é difícil encontrar livros, trabalhos acadêmicos ou casos práticos de academias em que é reali-

zada a gestão de custos. Até o momento em que se desenvolveu este trabalho, não se teve conhecimento de estudo do ponto de equilíbrio para esse tipo de negócio. Ou seja, uma ferramenta que é considerada tradicional apresenta-se como uma inovação quando considerada a sua pouca aplicação em um nicho do setor de serviços que se encontra em crescimento no Brasil.

Em meados de 2019, por exemplo, foi realizada uma busca sobre o tema na base de dados *Scientific Periodicals Electronic Library* (SPELL) para identificar outros trabalhos des-



se tipo publicados no Brasil. O SPELL é um sistema de indexação, pesquisa e disponibilização gratuita de produção científica de periódicos nacionais das áreas de administração, contabilidade e turismo, reunindo artigos científicos, artigos tecnológicos, pensatas, entrevistas, editoriais, resenhas, casos de ensino, resumos de teses e dissertações, apresentações de fóruns e similares (SPELL, 2019).

Entre as categorias de busca, a palavra-chave principal utilizada foi “gestão de custos”, associada com cada uma das demais palavras-chaves: “academia”, “fitness”, “ginástica” e “gym”, buscando-se relacionar os estudos de gestão de custos com esse tipo de empresa. O período de publicação ficou em aberto, abrangendo, portanto, todo o período de existência dessa base até julho de 2019. Os tipos de documentos solicitados foram artigos científicos e resumos de teses ou dissertações. As áreas de conhecimento ficaram em aberto, abrangendo trabalhos de todas as subáreas das ciências sociais aplicadas e da engenharia que constam nessa base: Administração, Contabilidade, Economia, Engenharia e Turismo. Por fim, os idiomas selecionados foram inglês, espanhol e português. Solicitada a busca com esses atributos, não houve retorno de qualquer trabalho específico sobre o tema investigado.

Assim, repetiu-se a busca trocando-se as categorias de “palavras-chaves” de trabalhos para “resumos” de trabalhos, em que o termo principal manteve-se em “gestão de custos”, associado com resumos onde constassem, então, algum dos demais termos: “academia”, “fitness”, “ginástica” e “gym”. Dessa busca houve quinze resultados, contudo, quase a totalidade dos trabalhos versava sobre outros aspectos de gestão envolvendo “academias” (SILVA; D’ANJOUR; MEDEIROS; AÑEZ, 2019; FREITAS; BOM, 2015; SANTANA; MONTEIRO; PEREIRA; BASTOS,

2012) ou espaços “fitness” (SILVA; D’ANJOUR; MEDEIROS; AÑEZ, 2019; VALCARCE; CORDEIRO; MIÑAMBRES, 2017; FERNANDEZ; GAVIRA; RUIZ; OLIVER; PUYANA, 2017; DIAS; COSTA; SILVA; PINTO, 2016; GONÇALVES; CORREIA; DINIZ, 2012; SANTANA; MONTEIRO; PEREIRA; BASTOS, 2012; MAEHLER; LADEIRA; ARAÚJO, 2010; PINHEIRO; PINHEIRO, 2006), sem haver relação com custos ou gestão de custos. Alguns trabalhos não tratavam em nenhuma forma sobre os termos investigados, visto que foram selecionados pelo mecanismo de busca por possuírem algum daqueles termos em seu texto, como, por exemplo, “academia” no sentido institucional (SOTELLO; RIBEIRO; CONTER; DECHECHI, 2018; GONZÁLEZ, 2010) e “fitness” utilizado como metáfora (SCHWANINGER, 1998).

Somente três trabalhos abordavam custos e, ainda assim, de forma muito indireta. Motta e Moraes (2017) fizeram uma pesquisa quantitativa junto a academias de Florianópolis (SC), verificando o conhecimento dos gestores acerca de indicadores diversos, entre eles, índices contábil-financeiros, e chegaram à conclusão que os gestores das academias não conhecem e não utilizam a maioria desses indicadores. Napolitano e Ra-bechini Júnior (2015) realizaram uma survey para investigar a influência do processo de identificação de riscos nas decisões em projetos e, entre suas conclusões, observaram que há uma tendência de considerar os impactos nos custos com maior frequência durante as decisões tomadas; o estudo, no entanto, ocorreu em outros setores. Cosenza e Laurencel (2011) realizaram um ensaio teórico abordando as diferenças na atribuição de valor de custo entre a Contabilidade e a Economia, sem, contudo, abordar especificamente a gestão de custos ou situá-la no setor específico de interesse deste artigo.

Dessa forma, não foi encontrado qualquer artigo científico ou resumo

de tese ou dissertação publicados no Brasil, na base de dados Spell, que abordasse a gestão de custos no segmento de academias de ginástica ou espaço fitness. A procura foi repetida, também, utilizando-se como palavra-chave ou resumo o termo principal “ponto de equilíbrio”, associado aos demais termos e categorias de busca citados anteriormente, não retornando trabalhos nesse sentido. Diante disso, observa-se uma lacuna sobre esse assunto na literatura investigada.

3. Metodologia

O estudo teve uma abordagem qualitativa, caracterizada por processos de intervenção para mudança de situações insatisfatórias, ou seja, alteração dos pontos de uma organização que sejam passíveis de transformação (CHIZZOTTI, 2003, apud LIMA; OLIVO, 2013). Para tanto foram elaborados planos de ação ajustados às necessidades da organização, buscando recursos que abordassem qualitativamente a realidade estudada e, não, a verificação desses planos ou hipóteses a partir de variáveis, como na pesquisa quantitativa (LIMA; OLIVO, 2013). Quanto ao método, foi utilizada a pesquisa-ação, que é

um método que tem como característica principal articular, simultaneamente, o exercício da pesquisa à ação sobre a realidade, objeto da investigação. Parte do pressuposto de que o(s) pesquisador(es) e os atores sociais implicados no processo investigatório são agentes complementares, na medida em que são corresponsáveis pelas etapas que caracterizam a concepção do projeto de pesquisa, a sua execução e a elaboração dos resultados alcançados, tanto em termos de produção quanto de aplicação do conhecimento, em forma de planos de ação. (LIMA; OLIVO, 2013, p.41)

Na pesquisa-ação há a necessidade de elencar teoria e prática, visando auxiliar, nesse caso, o processo decisório da empresa. Além da compreensão da realidade, visa intervir nela, modificando-a (SEVERINO, 2007). Para alterar a realidade, existe uma ativa participação do pesquisador com o meio: as duas partes que compõem a ação, o pesquisador e o pesquisado, trabalham em conjunto buscando as informações, verificando os problemas e implementando soluções (MENELAU et al, 2015).

As técnicas de coleta de dados utilizadas na pesquisa foram entrevistas semiabertas, pesquisa em documentos e observação participante. Segundo Vergara (2011), a entrevista semiaberta é aquela em que são estabelecidas pautas a serem exploradas com o entrevistado. As entrevistas ocorreram de julho a setembro de 2016, a partir de um roteiro de tópicos de investigação, e foram realizadas diretamente com os gestores da academia, por se tratarem da fonte mais confiável acerca dos dados a serem coletados e também por possuírem maior conhecimento sobre os custos da organização.

Já a pesquisa em documentos é “uma técnica de identificação, levantamento, exploração de docu-

mentos fontes do objeto pesquisado e registro das informações retiradas nessas fontes e que serão utilizadas no desenvolvimento do trabalho” (SEVERINO, 2007, p. 124). Os documentos que foram acessados na organização estavam em meio eletrônico, no sistema utilizado pela empresa e do qual puderam ser obtidas informações, como, por exemplo, o número de alunos ativos e o número total de alunos.

Por fim, a observação participante de forma aberta, conforme Roesch (2010), constitui-se quando o pesquisador tem permissão da empresa para realizar a sua pesquisa e todos os funcionários sabem a respeito do seu trabalho, geralmente combinando a observação com entrevistas. Neste estudo as observações foram necessárias para calcular as depreciações, ao conhecer os bens móveis da organização; para avaliar se o número de alunos da academia estava dentro da sua capacidade operacional no horário de funcionamento; e para verificar se havia mecanismos que pudessem reduzir os custos da empresa. As observações foram combinadas com entrevistas no período de julho a setembro de 2016.

O trabalho foi realizado em somente uma unidade da empresa,

aqui denominada “unidade A”, devido ao prazo para intervenção e por se tratar da sede mais antiga e mais renomada. Essa decisão foi tomada juntamente com o proprietário da academia.

Com as informações obtidas na coleta de dados e sua respectiva análise foi possível apresentar um sistema de custeio para a unidade, utilizando-se o método de custeio direto ou variável, com vistas a calcular o ponto de equilíbrio contábil para as suas atividades. Foi utilizado o ponto de equilíbrio contábil por se tratar do ideal a ser seguido pela empresa, no qual se encontram inclusive os custos e despesas não financeiros.

Com base no ponto de equilíbrio, foi possível descobrir o número ideal de alunos para a academia e preços ideais para as mensalidades, diante da capacidade operacional e dos lucros desejados. A partir disso, foi possível definir estratégias em termos de custo-volume-lucro com os gestores e implementá-las com o objetivo de obter os resultados desejados.

Ao longo do estudo e da aplicação de soluções na empresa, foram utilizados valores monetários reais. Porém, neste artigo, na maior parte das vezes, os dados de receitas, custos, despesas e ponto de equi-

“Com as informações obtidas na coleta de dados e sua respectiva análise foi possível apresentar um sistema de custeio para a unidade, utilizando-se o método de custeio direto ou variável, com vistas a calcular o ponto de equilíbrio contábil para as suas atividades.”

líbrio são apresentados de forma qualitativa, buscando-se preservar o sigilo das informações financeiras da empresa.

4. Análise dos Resultados

A seguir são apresentados o diagnóstico da situação inicial da empresa, o cálculo do seu ponto de equilíbrio e sugestões de implementação de estratégias.

4.1 Diagnóstico da Empresa

A academia possui duas unidades e ambas são tratadas em separado no que tange à gestão administrativa e financeira. Em função de sua representatividade para os sócios, este estudo focou-se na unidade "A". Até o início de 2015, a empresa contava com 1.000 clientes em cada uma de suas unidades. A mensalidade custava R\$38,00 para todas as modalidades, havendo também mensalidade de R\$30,00 para somente musculação, no plano de renovação de seis meses por R\$180,00. A organização estava bem, financeiramente, mas o número de alunos estava além da sua capacidade operacional. O espaço das aulas era lotado, com longas filas para usar um equipamento de musculação e inclusive para adentrar na academia.

Para tentar resolver o problema, no início do ano de 2015, os gestores aumentaram os preços das mensalidades, o que acarretou a diminuição do número de alunos. O valor mensal passou a ser de R\$49,90 na unidade A para todas as atividades, havendo também pacotes especiais para musculação: a) plano de cinco meses para novos alunos: R\$225,00, pagos em cinco vezes de R\$45,00; e b) desconto para alunos antigos: plano de cinco meses para renovação por R\$200,00, pagos em cinco vezes de R\$40,00.

Quando os dados foram coletados, no mês de julho de 2016, a empresa contava com uma média de 400 alunos em cada unidade e não estava conseguindo obter receitas suficientes para cobrir os custos e despesas e ainda oferecer a rentabilidade desejada pelos gestores.

Como uma alternativa de solução, pensou-se na utilização do sistema de custeio direto, para que fosse possível calcular o ponto de equilíbrio da academia. Dessa forma seria possível propor estratégias para um melhor planejamento operacional e financeiro da organização, identificando o número ideal de alunos e os preços ideais para as mensalidades, por exemplo. A partir desse ponto, a empresa pode implementar ações de marketing com maior segurança.

O prédio da unidade A possui dois andares: o térreo, onde encontram-se as áreas de recepção, de venda de suplementos, de musculação e os banheiros/vestiários; e o 2º andar, onde localiza-se a área de prática de *muaythai*, *jump* e ritmos.

Nos meses de dezembro de 2015 e janeiro de 2016, a unidade contava com 600 clientes ao todo, que era o seu pico de atendimentos com a política de preços vigente. Com base nesse volume é que os gestores forneceram as informações de custos e despesas, porque a realidade do pouco volume de clientes – os 400 alunos de julho de 2016 – era nova para a academia, acarretando uma situação em que não se conheciam os custos e despesas com precisão. Assim, os gestores forneceram os valores de custos e despesas

para o número de clientes que estavam habituados no ano anterior. Dessa forma, o estudo baseou-se no volume de 600 clientes para realizar a estimativa de custos, assim como na tabela de preços estipulada pela academia no início de 2015 e vigente até outubro de 2016.

A unidade A conta com um sistema de controle de acesso à academia e que é acoplado à catraca eletrônica na recepção. O sistema apenas calcula a entrada e a saída de alunos, bem como identifica os alunos ativos e o número total deles. Cerca de 90% dos alunos pagam o plano para todas as aulas e cerca de 10% deles pagam o plano para somente musculação. O Quadro 1 apresenta a descrição desses serviços e as estimativas de alunos para cada um deles.

Conforme consta no Quadro 1, os serviços da academia podem ser divididos em dois tipos: o serviço 1, que inclui somente musculação; e o serviço 2, que abrange todas as aulas (musculação, *muaythai*, *jump* e ritmos) e constitui o principal serviço da academia.

4.2 Cálculo do Ponto de Equilíbrio para a Academia

Para realizar o cálculo do ponto de equilíbrio, são necessárias informações como receitas, volume de clientes, despesas e custos. A empresa estudada não possuía esses dados prontos, tendo-se que realizar estimativas com os gestores e pesquisar na legislação brasileira algumas informações importantes em termos de tributos e de custos trabalhistas.

Quadro 1 – Descrição dos serviços da unidade A

Atividades	Horários	Nº de alunos do serviço 1	Nº de alunos do serviço 2
Musculação	Segunda a sexta das 6h às 24h e aos sábados das 9h às 13h	60	540
Jump	Terças e quintas das 19h30min às 20h30min	-	
Ritmos	Segundas e quartas das 19h30min às 20h30min	-	
Muaythai	Quartas e sextas das 20h30min às 21h30min	-	

Fonte: elaborado pelas autoras (2016).

4.2.1 Cálculo de depreciação dos bens móveis da academia

A descrição dos bens móveis da empresa foi dividida por áreas – Musculação, Recepção, Venda de suplementos e realização das aulas –, contendo uma série de equipamentos e móveis utilizados nas atividades e que também foram objetos de estudo, visto que sua depreciação representa custo para a empresa.

Foi realizada a descrição dos itens, quantidades, valores e depreciação estimada pela academia, que se encontram no apêndice A. O valor residual – que é o provável valor de venda de um bem após a sua vida útil (PADOVEZE; TAKAKURA JUNIOR, 2013) – também foi considerado e estimou-se que este seria de 50% do valor gasto na compra dos bens móveis de todas as áreas, visto que esta é a porcentagem real que a empresa consegue na venda desses bens no mercado *fitness*. Logo, a depreciação foi calculada somente sobre 50% dos valores de compra dos bens.

Os tempos utilizados para a depreciação foram calculados conforme o uso desses bens, segundo estimado pelos gestores. Ou seja, foi utilizada a depreciação gerencial, que reflete a situação mais real possível da vida útil dos bens mó-

veis, mas não possui finalidade fiscal, devendo ser usada para esse fim a depreciação contábil (JOSÉ NETTO, 1999).

4.2.2 Identificação das receitas

A partir da identificação das receitas da academia, pode-se também encontrar os seus tributos. Para o cálculo dos impostos sobre vendas a partir do Simples Nacional, regime tributário dessa empresa, é necessário conhecer o valor bruto anual da folha de pagamentos, assim como o valor bruto anual arrecadado com as vendas. Por esse motivo também foram tratados nesta seção os salários dos funcionários da academia.

As receitas compreendem a venda dos planos para os serviços da academia. Estas variavam entre os meses de verão, como dezembro, janeiro e fevereiro, e os meses mais frios, principalmente junho e julho, quando o número de alunos diminuía. Para o cálculo do ponto de equilíbrio, foi utilizada a média entre esses meses de variação. Quanto aos salários, foi identificado o número de funcionários, em quais áreas trabalhavam e se possuíam vínculo empregatício ou se eram autônomos.

Na área de musculação, havia três funcionários que trabalhavam 6 horas diárias, de segunda a sexta,

nos turnos das 6 horas às 12 horas, das 12h às 18h e das 18h às 24h. Nas aulas havia dois professores: uma professora para *jump* e ritmos e um professor para *muaythai*, que eram pagos por hora trabalhada. Havia também uma recepcionista, que trabalhava no turno da manhã, de segunda a sexta. Entre eles, havia vínculo empregatício somente com os professores de musculação e com a recepcionista. Não havia vínculo empregatício com a professora de *jump* e ritmos e com o professor de *muaythai*, que trabalhavam como profissionais autônomos. A base utilizada para cálculo dos encargos sociais e trabalhistas para salário mensal, conforme o Simples Nacional, encontra-se no Quadro 2.

A partir dessa taxa base, foram calculados os encargos. Criou-se um quadro com os valores dos salários dos funcionários com vínculo empregatício e os seus respectivos encargos sociais e trabalhistas. Assim, a soma dos encargos sociais e trabalhistas é constituída pelo cálculo da taxa total de encargos sobre a folha de pagamento.

Outro custo para o qual foi utilizada porcentagem base foi o imposto sobre vendas. Para o cálculo desse imposto, foram necessárias várias informações, conforme apre-

“Para o cálculo do ponto de equilíbrio, foi utilizada a média entre esses meses de variação. Quanto aos salários, foi identificado o número de funcionários, em quais áreas trabalhavam e se possuíam vínculo empregatício ou se eram autônomos.”

sentadas no Quadro 3, como a receita bruta anual e a folha de salários anual incluídos os encargos.

Fez-se uma média das receitas das duas unidades da academia, visto que essas receitas eram quase idênticas e estavam no mesmo CNPJ. Considerou-se um valor médio para a folha de pagamentos de cada unidade, pois os gastos com folha de pagamento também se assemelhavam nas duas unidades. Calculou-se a folha de pagamento total para o CNPJ e a sua representatividade, em porcentagem, perante o total de receitas. A partir disso, foi possível perceber em qual faixa de receita bruta anual a empresa se enquadrava. Com base nessa faixa foram calculados os impostos sobre vendas, conforme as tabelas do Simples Nacional.

4.2.3 Identificação dos custos

Os custos mensais da academia na unidade A foram elencados em um quadro e consistiam em aluguel, energia elétrica, água, funcionários, encargos sociais, manutenção dos equipamentos, impostos sobre vendas e depreciação das áreas de musculação e de aulas. A remuneração dos funcionários foi dividida em três áreas: Musculação, Recepção e Aulas. A divisão dos funcionários por áreas é essencial para posterior cálculo dos custos diretos e indiretos, visto que a remuneração dos funcionários da área de musculação e da recepção constituem custos indiretos, já que não podem ser divididos entre o serviço 1 e o serviço 2, e a remuneração dos funcionários das aulas constitui-se como custo direto do serviço 2.

4.2.4 Identificação das despesas

As despesas administrativas mensais da unidade foram elencadas em um quadro e estavam relacionadas a gastos com telefone, internet, TV por assinatura, limpeza, honorários contábeis, mensalidade

Quadro 2 – Empresa optante pelo Simples Nacional: cálculo dos encargos sociais e trabalhistas para um salário mensal

Encargos sociais e trabalhistas	(%)	(%)
Encargos trabalhistas		
13º salário		8,33%
Férias		11,11%
Encargos sociais		
INSS	0,00%	
SAT/ RAT	0,00%	
Salário educação	0,00%	
INCRA/ SEST/ SEBRAE/ SENAT	0,00%	
FGTS	8,00%	
FGTS/ Provisão de multa para rescisão	4,00%	
Total previdenciário		12,00%
Previdenciário sem 13º e férias		2,33%
Taxa Total de Encargos		33,77%

Fonte: adaptado de Zanluca (2016).

Quadro 3 – Informações da academia para cálculo dos impostos sobre vendas

Receita bruta mensal da unidade A	
Receita bruta mensal no CPNJ	
Receita bruta anual no CNPJ	
Folha de salários somados os encargos mensal da unidade A	
Folha de salários somados os encargos mensal no CNPJ	
Folha de salários somados os encargos anual no CNPJ	
Porcentagem relativa à folha de salários anual sobre a receita anual	22%

Fonte: elaborado pelas autoras (2016).

Quadro 4 – Alíquota do IRRF 2016

Base de cálculo mensal (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do imposto (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15,0	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36
Dedução por dependente		189,59

Fonte: adaptado de Equipe Granatum (2016).

da máquina de cartão de crédito e débito, pró-labore e depreciação das áreas de Recepção e de Venda de suplementos. O pró-labore se dá pela remuneração de cada gestor. Porém, sobre o pró-labore incidem 11% de INSS e de 0% a 27,5% de IRRF. Assim, foi deduzido o INSS da renda de cada gestor. No Quadro 4 encontram-se as porcentagens de IRRF sobre a renda deduzido do INSS.

Dessa forma, foram deduzidos 11% de INSS da renda de cada gestor e, do valor restante, ainda incidia

uma certa porcentagem de IRRF, de acordo com a faixa em que o montante de pró-labore se encaixava. Não foram considerados dependentes.

4.2.5 Classificação dos custos e despesas

Foi elaborado um quadro classificando os custos e despesas, calculando por fim os custos e despesas fixos totais (CDFT), além dos custos e despesas variáveis totais (CDVT). Os custos foram divididos em custos fixos e custos variáveis, mas não

foram classificados em diretos e indiretos por dois motivos: a) a classificação em custos diretos e indiretos não é relevante para cálculo do ponto de equilíbrio, somente a classificação em fixos e variáveis; e b) essa separação torna-se dispensável também pelo fato de somente a mão de obra dos funcionários das aulas ser um custo direto, relacionado com o serviço 2. Nenhum dos outros custos pode ser facilmente identificado com o serviço 1 ou 2, sendo todos custos indiretos.

Os custos e despesas necessitam ainda ser separados por serviço para que fosse realizado o cálculo do ponto de equilíbrio. Para a divisão dos custos e despesas, foi utilizado o número de alunos de cada serviço, sendo os 600 alunos equivalentes a 100%. Ou seja, para o serviço 1, foram calculados os gastos proporcionais aos 60 alunos e para o serviço 2 foram calculados os gastos proporcionais aos 540 alunos. Dessa forma, o serviço 1 era responsável por 10% dos gastos e o serviço 2, por 90%. O único custo que foi exceção nos cálculos foi a mão de obra das aulas, que é um custo direto do serviço 2, como comentado anteriormente.

Para o cálculo do ponto de equilíbrio contábil, é necessário conhecer, além dos CDFT e dos CDVT, a margem de contribuição unitária (MCU), as receitas unitárias (RU) e os custos e despesas variáveis por unidade (CDVU), conforme constam na seção seguinte.

4.2.6. Ponto de equilíbrio para os diferentes serviços

A seguir são apresentados os cálculos de ponto de equilíbrio para os dois serviços da academia. Os valores de custos e margem de contribuição originais foram alterados a partir da multiplicação por um fator, visando manter o sigilo dos dados da empresa.

4.2.6.1 Ponto de equilíbrio do serviço 1

O serviço 1 da unidade A compreende somente as aulas de musculação. As receitas unitárias são no valor de R\$40,00, visto que os 60 clientes desse serviço pagam o plano de cinco meses de musculação por cinco vezes de R\$40,00.

Os CDVU são de R\$10,97 por cliente, tendo em vista que os CDVT são de R\$658,20 para 60 alunos. Dessa forma, a MCU se dá por: $MCU = RU - CDVU$. Se $MCU = 40,00 - 10,97$. Logo, $MCU = 29,03$.

A partir desses dados e tendo R\$2.643,04 de CDFT, pôde ser calculado o ponto de equilíbrio para o serviço 1, conforme a fórmula:

$$PEC = CDFT / MCU:$$

$$PEC = 2.643,04 / 29,03$$

$$PEC = 91,05$$

Ou seja, a R\$40,00 o serviço 1 alcança o seu ponto de equilíbrio ao atender 92 clientes.

4.2.6.2 Ponto de equilíbrio do serviço 2

O serviço 2 compreende todas as aulas, por ser um plano que reúne musculação, *jump*, ritmos e *muaythai*. As receitas unitárias são no valor de R\$49,90.

Os CDVU são de R\$10,97 por cliente, tendo em vista que os CDVT são de R\$5.923,80 para 540 alunos. Dessa forma, a MCU foi encontrada pela fórmula: $MCU = RU - CDVU$. Se $MCU = 49,90 - 10,97$. Logo, $MCU = 38,93$.

Com base nos dados e tendo R\$24.515,71 de CDFT pôde ser calculado o ponto de equilíbrio para o serviço 2, conforme a fórmula $PEC = CDFT / MCU$:

$$PEC = 24.515,71 / 38,93$$

$$PEC = 629,74$$

Assim, a R\$49,90 o serviço 2 alcança o seu ponto de equilíbrio ao atender a 630 clientes.

4.3 Sugestões de Estratégias em Termos de Custo-Volume-Lucro

As projeções foram calculadas conforme a variação do número de alunos presentes na academia nos últimos anos. Foi levada em conta a sua capacidade operacional, que é de 800 clientes, além da faixa de preços aceitáveis pelo mercado, que não poderia ultrapassar R\$70,00 (preço muito próximo ao da concorrência). Realizaram-se cálculos em termos de custo-volume-lucro para quatro situações diferentes (A, B, C e D), conforme a sazonalidade da academia. A divisão entre ambos é: 90% clientes do serviço 2 e 10% clientes do serviço 1.

A situação A baseia-se no menor número de alunos que a acade-



mia já teve, geralmente nos períodos mais frios, como junho e julho. Representa o problema da academia relatado no início do estudo. Para esse volume ela teria de aumentar os preços, se aproximando da concorrência, na faixa de R\$70,00. Caso a academia utilize o preço do ponto de equilíbrio para esse volume de clientes, acabará diminuindo ainda mais o número de alunos.

A situação B consiste no número de clientes dos meses intermediários, como outubro e novembro. Para o volume de 500 clientes, a academia ofereceria preços compatíveis com o mercado, sendo menores que a concorrência.

A situação C é o quadro em que o número de alunos é maior, como nos períodos de dezembro, janeiro e fevereiro. Para 600 clientes, o preço do ponto de equilíbrio se encontraria muito abaixo daquele praticado pelo mercado. Caso a academia opte por atuar nessa faixa de preços, acabará aumentando ainda mais o número de clientes, podendo retornar ao problema enfrentado em 2014, de operar acima da capacidade operacional.

A situação D foi projetada para 700 alunos, caso a academia venha a ter um número maior de clientes que o esperado nos meses de verão. Nessa projeção encontra-se a mesma questão relatada na situação C: o preço do ponto de equilíbrio é muito abaixo do mercado, o que aumentará o número de alunos. Se esse aumento for muito significativo, diminuirá o bem-estar dos clientes.

Pelo fato de os clientes pagarem pelos serviços em datas totalmente diferentes e pelo próprio número de clientes ser muito flutuante dentro de um mesmo mês, a entrada de receita no caixa é oscilante. Devido a essa oscilação, faz-se necessária uma reserva para capital de giro. Essa sobra só é obtida se a academia operar com lucros, ou seja, acima do ponto de equilíbrio. Por esse

motivo, para os casos C e D foi realizada uma projeção de faturamento, medindo o capital de giro que a academia poderia ter, caso mantivesse os preços da situação B e o volume de clientes dos casos C e D. Mantendo-se os preços da situação B, mais o volume de clientes de C ou de D, evitar-se-ia que o número de clientes aumentasse significativamente um problema que poderia ocorrer caso os preços de equilíbrio de C e de D fossem praticados.

No Quadro 5, encontram-se os diferentes casos, o número de clientes em cada um deles e os preços de equilíbrio para cada serviço em cada situação.

Para cálculo dos preços ideais dentro de cada projeção, foram utilizadas algumas informações, como CDFT e CDVU.

Foram realizados cálculos de volume de clientes de acordo com o preço da academia, e vice-versa, para cada projeção. Para os cálculos do preço de equilíbrio do serviço 1, foram utilizadas as seguintes fórmulas:

$$PEC = CDFT / MC \rightarrow MCU = w$$

$$MCU = RU - CDVU \rightarrow RU = x$$

Para os cálculos do preço de equilíbrio do serviço 2, foram utilizadas as fórmulas:

$$PEC = CDFT / MCU \rightarrow MCU = y$$

$$MCU = RU - CDVU \rightarrow RU = z$$

Nos casos C e D, o número de alunos dos serviços é maior que o do ponto de equilíbrio. Sendo mantidos os preços da projeção B, a empresa conta com lucro, calculando:

Receita = volume de clientes x preço

Receita total = receita do serviço 1 + receita do serviço 2

CDFT = CDFT do serviço 1 + CDFT do serviço 2

Custos e despesas variáveis totais (CDVT) = CDVU x volume de clientes

Lucro = Receita total - CDFT - CDVT

4.4 Implementação de Estratégias Custo-Volume-Lucro e Avaliação do Estudo

No mês de outubro de 2016, as estratégias apontadas na seção 4.3 foram apresentadas ao gestor da unidade A, que resolveu aplicá-las na empresa.

O número de clientes da academia, no início de 2016, era de 400 alunos, mantendo os mesmos preços de R\$40,00 para o serviço 1 e de R\$49,90 para o serviço 2. Ou seja, a empresa se enquadrava na situação A, mas mantinha preços próximos da situação C.

Com a apresentação das projeções, o gestor tomou a decisão de não manter o mesmo número de clientes, considerado ideal anteriormente pela empresa, e aumentar para pouco mais de 500 alunos. O aumento do número de alunos ocorre devido à adoção de novas estratégias de marketing com muito mais segurança após o conhecimento dos reais custos e despesas da academia e também pela aproximação dos meses de verão, quando o número de clientes sobe consideravelmente. Assim, no mês de outubro, os preços foram aumentados, acompanhando as projeções realizadas, passando a ser R\$49,90 mensal para o serviço 1 e R\$59,90 mensal para o serviço

Quadro 5 – Situações A, B, C e D da Academia

Situação	Número de clientes do serviço 1	Preço de equilíbrio (R\$)	Número de clientes do serviço 2	Preço de equilíbrio (R\$)	Número total de clientes
A	40	P1A	360	P2A	400
B	50	P1B	450	P2B	500
C	60	P1C	540	P2C	600
D	70	P1D	630	P2D	700

Fonte: elaborado pelas autoras (2016).

2. Logo, a atual situação da academia se encontra no patamar da situação B, com quase 500 clientes e preços maiores, sendo o valor do serviço 2 um pouco superior ao valor ideal, compensando o preço menor do serviço 1.

Desse modo, seguindo os preços e volume de serviços apresentados, a empresa consegue quitar todas as suas despesas e custos mensais, além de remunerar os gestores conforme desejado. Assim que o número de clientes for superior a 500 alunos, a academia contará com reservas, que poderão ser utilizadas como capital de giro ou investimentos.

5. Considerações Finais

A partir da análise do ponto de equilíbrio são obtidas informações para a tomada de decisão empresarial, como alterações no volume de vendas e nos preços de produtos ou serviços. Com base na situação encontrada no início do ano de

2016 na academia, este trabalho se propôs a identificar o seu ponto de equilíbrio, proporcionando um melhor planejamento financeiro a partir de suas operações. Para tanto, foram realizadas diferentes projeções para a empresa, alterando-se o volume de clientes e os preços de equilíbrio.

As estratégias foram apresentadas ao gestor da unidade, que as utilizou da maneira que mais convinha à empresa. Dessa forma, aumentaram-se os preços das mensalidades e também aumentou-se o volume de clientes. Com esse reposicionamento, a academia passou a atuar no ponto de equilíbrio para as suas operações.

Pelo fato de a gestão de custos colaborar para a tomada de decisões, a empresa pôde utilizar novas estratégias de marketing, visando aumentar o volume de clientes no mês de outubro, de maneira muito mais segura do que antes. Além desse apoio, a gestão dos custos também auxilia no controle, fornecendo dados que permitem que a empresa estipule metas e mecanis-

mos de acompanhamento dos gastos, ao conhecer a sua estrutura de custos e despesas.

O trabalho contou com algumas limitações, como o fato de ter sido realizado somente em uma unidade da academia e o curto prazo para intervenção, havendo pouco tempo de maturidade das ações para poder avaliar os resultados. Além disso, pela estrutura de custos e despesas ser mutável e pela possibilidade de mudança de preços aceitáveis pelo mercado, os cálculos apresentados precisam ser revisados e atualizados de tempos em tempos, sendo os valores e projeções utilizáveis somente enquanto essa estrutura permanecer a mesma.

Como sugestões para estudos futuros, recomendou-se à empresa realizar o mesmo estudo do ponto de equilíbrio para a unidade B, assim como a elaboração de um fluxo de caixa para ambas as unidades, possibilitando um planejamento financeiro mais acertado e um melhor controle das entradas e saídas de recursos na empresa.

Referências

ASSAF NETO, A.; LIMA, F. G. *Fundamentos de administração financeira*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

BORNIA, A. C. *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

COELHO, F. J. *Proposta de implantação de um sistema de custos: um estudo de caso da Alfa Academia de Fitness*. 2005. 44 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

COSENZA, J. P.; LAURENCEL, L. C. Análise epistemológica da valoração como constructo para decisões estratégicas: óticas contábil e econômica. *Enfoque Reflexão Contábil*, v. 30, n. 3, p. 60-78, 2011.

DIAS, P. S.; COSTA, A. P.; SILVA, H. V. R. S.; PINTO, E. A. P. A Imagem corporal masculina padronizada e sua influência sobre os valores alimentares, as atitudes e o comportamento alimentar em universitários. *Revista Brasileira de Marketing*, v. 15, n. 1, p. 99-112, 2016.

EQUIPE GRANATUM. *Pró-labore: quais impostos devo pagar?* Disponível em: <<http://controlefinanceiro.granatum.com.br/dicas/pro-labore-quais-impostos-devo-pagar/>>. Acesso em: 07 set. 2016.

FERNANDEZ, J. G.; GAVIRA, J. F.; RUIZ, P. G.; OLIVER, A. J. S.; PUYANA, M. G. La geolocalización como herramienta para conocer a los consumidores: el caso de los centros de fitness. *PODIUM Sport, Leisure and Tourism Review*, v. 6, n. 2, p. 263-276, 2017.

FREITAS, L. C.; BOM, F. C. A estrutura administrativa do negócio academia na cidade de Sombrio, SC. *PODIUM Sport, Leisure and Tourism Review*, v. 4, n. 2, p. 58-71, 2015.

GONÇALVES, C.; CORREIA, A.; DINIZ, A. Variáveis internas e externas ao indivíduo que influenciam o comportamento de retenção de sócios no fitness. *PODIUM Sport, Leisure and Tourism Review*, v. 1, n. 2, p. 27-60, 2012.

GONZÁLEZ, P. G. Avances y desafíos sobre la enseñanza de la contabilidad de gestión en Colombia: desde una perspectiva de MIPYMES y de la educación superior. *Revista Universo Contábil*, v. 6, n. 3, p. 140-155, 2010.

JOSÉ NETTO, E. *Olho no caixa: como desenvolver sua visão sobre administração financeira*. São Paulo: Nobel, 1999.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.

LIMA, M. C.; OLIVO, S. *Estágio supervisionado e trabalho de conclusão de curso*. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

MAEHLER, A. E.; LADEIRA, W. J.; ARAÚJO, C. F. Quadro institucional e internacionalização: um estudo de caso da Brasil Sul Fitness no mercado argentino. *Revista Eletrônica de Ciência Administrativa*, v. 9, n. 1, p. 104-121, 2010.

MARION, J. C.; RIBEIRO, O. M. *Introdução à contabilidade gerencial*. São Paulo: Saraiva, 2011.

MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEGLIORINI, E.; VALLIM, M. A. *Administração financeira: uma abordagem brasileira*. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2009.

MENELAU, S. et al. Realizar pesquisa sem ação ou pesquisa-ação na área de administração? Uma reflexão metodológica. *Revista de Administração da Universidade de São Paulo (RAUSP)*, São Paulo, v. 50, n. 1, p. 40-55, jan./fev./mar. 2015.

MOTTA, E. M.; MORAES, M. C. B. Proposta de atributos de serviços e de indicadores de desempenho para academias fitness. *PODIUM Sport, Leisure and Tourism Review*, v. 6, n. 1, p. 124-145, 2017.

NAPOLITANO, D. M.; RABECHINI JÚNIOR, R. O processo de identificação de riscos e sua influência nas decisões em projetos. *Revista Gestão & Tecnologia*, v. 15, n. 3, p. 55-77, 2015.

PADOVEZE, C. L.; TAKAKURA JUNIOR, F. K. *Custo e preços de serviços*. São Paulo: Atlas, 2013.

PINHEIRO, I. A.; PINHEIRO, R. R. Organização científica do trabalho reinventa um mercado tradicional: o caso do fitness. *RAE-eletrônica*, v. 5, n. 2, art. 6, p. 1-26, 2006.

RIBEIRO, O. M. *Contabilidade de custos*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ROESCH, S. M. A. *Projetos de estágio e pesquisa em administração*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SANTANA, L. C.; MONTEIRO, G. M.; PEREIRA, C. C.; BASTOS, F. C. Perfil dos gestores de academia fitness no Brasil: um estudo exploratório. *PODIUM Sport, Leisure and Tourism Review*, v. 1, n. 1, p. 28-46, 2012.

SANTOS, L. S. dos. *Gestão estratégica de custos em empresas de terceirização de serviços de instalação e manutenção de redes de telecomunicações*. 2004. 100 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2004.

SCHWANINGER, M. Vencendo a complexidade: um conceito de fitness organizacional. *Revista de Administração de Empresas*, v. 38, n. 3, p. 6-15, 1998.

SEVERINO, A. J. *Metodologia do trabalho científico*. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, M. S. A.; D'ANJOUR, M. F.; MEDEIROS, B. C.; AÑEZ, M. E. M. Inovação e capacidades dinâmicas: as relações entre as múltiplas inovações e as capacidades de detecção, captura e reconfiguração nas academias 'fitness'. *Revista de Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas*, v. 8, n. 1, p. 52-76, 2019.

SOTELLO, F.; RIBEIRO, H. A. S.; CONTER, A. S.; DECHECHI, E. C. Fatores que influenciam a inovação aberta: análise do APL Iguassu-IT de tecnologia da informação do oeste do Paraná. *Revista Brasileira de Gestão e Inovação*, v. 6, n. 1, p. 95-120, 2018.

SPELL. SCIENTIFIC PERIODICALS ELECTRONIC LIBRARY. 2019. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/sobre/objetivos>>. Acesso em: ago. 2019.

VALCARCE, M.; CORDEIRO, C.; MIÑAMBRES, T. Evolución y análisis de los seguidores en redes sociales de las principales cuentas de centros fitness de España. *PODIUM Sport, Leisure and Tourism Review*, v. 6, n. 3, p. 14-29, 2017.

VANDERBECK, E. J.; NAGY, C. F. *Contabilidade de custos*. 11. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2001.

VERGARA, S. C. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ZANLUCA, J. C. *Cálculos de encargos sociais e trabalhistas*. Disponível em: <<http://www.guiatrabalhista.com.br/tematicas/custostrabalhistas.htm>>. Acesso em: 13 ago. 2016.

Apêndice A – Quadros de Descrição dos Bens da Academia

Quadro 1 – Descrição dos bens móveis da área de Musculação					
Área de Musculação					
Descrição	Quantidade	Valor por unidade (R\$)	Valor total (R\$)	Tempo de vida útil estimado (meses)	Depreciação mensal (R\$)
Equipamentos de musculação	30	-	120.000,00	240	250,00
Acessórios de musculação (halteres, anilhas, colchonetes, steps, etc)	-	-	30.000,00	240	62,50
Esteiras	4	6.000,00	24.000,00	240	50,00
Elípticos	2	4.000,00	8.000,00	240	16,66
Bicicleta ergométrica	1	1.000,00	1.000,00	240	2,08
Ventiladores	3	180,00	1.080,00	240	2,25
Climatizadores	2	2.000,00	4.000,00	240	8,33
Espelhos	4	300,00	1.200,00	240	2,50
Bebedouro	1	300,00	300,00	240	0,63
Televisões	2	800,00	1.600,00	240	3,33
Caixas de som	5	300,00	1500,00	240	3,13
Depreciação mensal dos bens móveis da área de musculação					R\$ 401,41

Fonte: elaborado pelas autoras (2016).

Quadro 2 – Descrição dos bens móveis da área de Recepção					
Área de Recepção					
Descrição	Quantidade	Valor por unidade (R\$)	Valor total (R\$)	Tempo de vida útil estimado (meses)	Depreciação mensal (R\$)
Mesa	1	2.000,00	2.000,00	240	4,17
Computador	1	1.500,00	1.500,00	36	20,83
Cadeira	1	300,00	300,00	240	0,63
Banco (3 cadeiras acopladas)	1	400,00	400,00	240	0,83
Telefone	1	80,00	80,00	240	0,17
Catraca eletrônica + sistema	1	3.000,00	3.000,00	240	6,25
Estante (comum às duas áreas: musc. e aulas)	1	3.000,00	3.000,00	240	6,25
Câmeras	4	375,00	1.500,00	240	3,13
Extintores	3	100,00	300,00	60	2,50
Depreciação mensal dos bens móveis da área de recepção					R\$ 44,76

Fonte: elaborado pelas autoras (2016).

Quadro 3 – Descrição dos bens móveis da área de Venda de Suplementos					
Área de Venda de Suplementos					
Descrição	Quantidade	Valor por unidade (R\$)	Valor total (R\$)	Tempo de vida útil estimado (meses)	Depreciação mensal (R\$)
Estante	1	3.000,00	3.000,00	240	6,25
Refrigerador	1	2.000,00	2.000,00	240	4,17
Mesa	1	1.500,00	1.500,00	240	3,13
Ventilador	1	100,00	100,00	240	0,21
Rádio	1	100,00	100,00	240	0,21
Depreciação mensal dos bens móveis da área de venda de suplementos					R\$ 13,97

Fonte: elaborado pelas autoras (2016).

Quadro 4 – Descrição dos bens móveis da área de Aulas de <i>jump</i> , ritmos e <i>muaythai</i>					
Área das Aulas de <i>jump</i> , <i>muaythai</i> e ritmos					
Descrição	Quantidade	Valor por unidade (R\$)	Valor total (R\$)	Tempo de vida útil estimado (meses)	Depreciação mensal (R\$)
Ventilador	2	180,00	360,00	240	0,75
Trampolim	7	160,00	1.120,00	240	2,33
Espelho	3	300,00	900,00	240	1,88
Tatame	12	60,00	720,00	36	1,50
Caixa de som	1	300,00	300,00	240	0,63
Depreciação mensal dos bens móveis da área das aulas					R\$ 7,09

Fonte: elaborado pelas autoras (2016).



Uma análise dos escritórios de contabilidade de Sertânia (PE) sobre a necessidade de aplicação das IFRS para pequenas e médias empresas

O estudo tem por objetivo analisar os escritórios de contabilidade de Sertânia (PE) sobre a necessidade de aplicação das IFRS para pequenas e médias empresa, investigando os aspectos qualitativos da oferta dos serviços contábeis pelos escritórios de contabilidade às pequenas e médias empresas (PMEs). Especificamente, busca-se saber qual o grau de utilização das normas internacionais de contabilidade para pequenas e médias empresas “*IFRS for SME*” no Brasil adotada pela Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 19.41. Foram entrevistados 4 escritórios de contabilidade na cidade do Sertânia (PE). O estudo tem seu foco no conhecimento, utilização e aplicabilidade das normas internacionais de contabilidade para pequenas e médias empresas. Os resultados apontam que ainda não existe a utilização das normas e que alguns profissionais não têm conhecimento das mudanças geradas pelo processo da convergência contábil. O estudo ainda revela que a maioria dos profissionais da contabilidade vê necessidade de adoção das normas internacionais de contabilidade para as PMEs.

Iara Pereira Pacheco

Graduanda em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Humanas e Exatas – (CCHE) da Universidade Estadual da Paraíba (UEPB), Campus VI.
E-mail: iarapa.pereira@gmail.com

João Paulo do Nascimento

Graduando em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Humanas e Exatas – (CCHE) da Universidade Estadual da Paraíba (UEPB), Campus VI.
E-mail: nascjp@gmail.com

2178 – Recebido em 2/7/2019. Distribuído em 2/7/2019. Pedido de revisão em 13/9/2019. Resubmetido pelo autor em 3/10/2019. Aprovado em 8/10/2019, na quarta rodada, por dois membros do Conselho Editorial. Publicado na edição novembro-dezembro de 2019. Organização responsável pelo periódico: Conselho Federal de Contabilidade.

1. Introdução

Este estudo tem como objetivo analisar os escritórios de contabilidade de Sertânia (PE) sobre a necessidade de aplicação das IFRS para pequenas e médias empresas, investigando os aspectos qualitativos da oferta dos serviços contábeis pelos escritórios de contabilidade às pequenas e médias empresas (PMEs), dando ênfase na identificação dos serviços ofertados e na identificação da percepção dos contadores desses escritórios, quanto à necessidade da adoção das normas internacionais de contabilidade para as pequenas empresas (*International Financial Reporting Standards for Small and Medium Sized Entities - IFRS for SME*).

Botinha e Lemes (2014) acreditam que o avanço das relações de mercado trouxe destaque às pequenas e médias empresas (PME) na economia pela participação na produção de bens, serviços e geração de empregos. Com o crescente desenvolvimento neste segmento, gestores estão otimistas quanto ao comércio exterior. Nessa óptica, surge a necessidade de se adaptar as normas internacionais de contabilidade e se adotarem com práticas contábeis mais confiáveis e transparentes.

De acordo com pesquisas desenvolvidas pelo Sebrae (2017), “o Brasil conta hoje com 6,4 milhões de empresas. Desse total de estabelecimentos formais no país, em 2016, pouco mais de 99,80% são de PMEs – em Pernambuco, essas empresas somam 99,63% dos empreendimentos.” Como consequência, as micros, pequenas e médias empresas são as maiores demandantes (quantitativamente) dos serviços contábeis no Brasil. Dessa forma, a justificativa de se estudar esse assunto provém da importância dessas empresas na economia brasileira.

O processo de adoção do IFRS para PMEs no Brasil teve início com a publicação da Resolução CFC n.º 1.255, de 10 de dezembro de 2009, que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) 19.41 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, com vigência a partir dos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2010.

Para Giroto (2012), com o objetivo de incluir todas as entidades do País nessa convergência internacional – o IFRS é um padrão utilizado atualmente por cerca de 140 países. A regulamentação tem por finalidade contribuir com o ambiente econômico brasileiro, uma vez que a disponibilização de informações contábeis de alta qualidade é ferramenta importante para o desenvolvimento das PMEs.

O Iasb (*International Accounting Standards Board*) é o órgão que está à frente de todo o processo de convergência da contabilidade mundial; justifica a implantação das ‘*IFRS-SME*’ com a intenção da produção de relatórios com informações mais claras, objetivas, relevantes e com igualdade de critérios utilizados, objetivando facilitar a compreensão e utilização, das demonstrações por parte usuários.

“Esta norma se aplica às demonstrações contábeis para fins gerais de empresas de pequeno e de médio portes, segmentos compostos por sociedades fechadas e por empresas que não têm obrigação pública de prestação de contas.” (GIROTO, 2012, p. 7).

A pesquisa tem como base estudos similares já realizados sobre esse tema (ALVES, et al., 2014; BOTINHA, LEMES, 2014; ALVES, 2013; GIROTO, 2012; NIYAMA, 2005).

Para o alcance de tais objetivos, realizou-se uma pesquisa de campo em quatro escritórios de contabilidade localizados na cidade de Sertânia (PE). A pesquisa foi realizada por meio de entrevistas presenciais,

com o preenchimento de questionário elaborado com questões objetivas. O trabalho inclui uma revisão da literatura referente à oferta de serviços contábeis, contabilidade gerencial, adoção das IFRS no contexto das PMEs.

2. Referencial Teórico

2.1 Harmonização dos padrões contábeis internacionais

De acordo com Niyama (2005), “não há data exata que defina o início dos estudos sobre Contabilidade Internacional, mas pode-se traçar uma linha divisória por volta de (1950-1960), após o término da Segunda Guerra Mundial e o restabelecimento do comércio internacional mundial”.

Para Costa e Paulo (2015), “a convergência das normas e práticas à contabilidade internacional é complexa”, mas pode facilitar o acesso das empresas nacionais aos mercados de capitais estrangeiros, reduzindo o custo da elaboração das demonstrações financeiras. Têm-se visto que o termo “harmonização” é algumas vezes associado incorretamente ao termo “padronização”.

Segundo Niyama (2005, p.38), a harmonização contábil é definida como sendo um “processo que busca preservar as particularidades inerentes a cada país, mas que permite reconciliar os sistemas contábeis com outros países de modo a melhorar a troca de informações a serem interpretadas e compreendidas”.

Já do ponto de vista de Alves (2011), a harmonização pode ser entendida como “um processo de redução das diferenças nos padrões contábeis, à medida que busca aproximar as normas diversos países, em comum acordo, por meio de alterações em seus sistemas contábeis”.

A padronização é definida por Weffort (2005) como uma obrigatoriedade de uniformização dos padrões contábeis, ou seja, torná-los iguais para todos os países.

Para Coelho, Niyama e Rodrigues (2011), "Padronizar é um processo impossível, já que, por motivos culturais, políticos, econômicos e sociais, os países não poderiam seguir padrões contábeis iguais".

Costa e Paulo (2015) acreditam que "inúmeros organismos internacionais de normatização da área contábil contribuíram ao longo do século XXI para que normas e práticas internacionais de contabilidade financeira fossem adotadas por sociedades multinacionais".

Em 1973, o *International Accounting Standards Committee* (IASC) foi criado por ocasião do Congresso Internacional de Contadores em Melbourne (Austrália), sendo fundado pelos seguintes países: Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, Grã-Bretanha, Irlanda e os Estados Unidos da América (NIYAMA, 2005).

De 1975 a 1984, o IASC buscou apoio de outros organismos internacionais, formando um grupo consultivo, que logo depois contou com o ingresso do *Financial Accounting Standards Board* (FASB), o órgão responsável pela normatização da contabilidade norte americana formado neste período, da Comissão Europeia e do *International Federation of Accountants* (IFAC).

Em 1995, o IASC concentrou-se na revisão das *International Accounting Statements* - IAS existentes e na elaboração de novas, com o intuito de obter o apoio da *International Organization of Securities Commission* (IOSCO) para a consequente adoção das normas internacionais para as companhias listadas nas Bolsas de Valores.

Em 1999, após uma radical reestruturação do IASC, acaba a vincu-

lação com a IASC ao grupo e este fato marca o início da formação do IASB, que é um órgão privado sem fins lucrativos, tornando-se o principal organismo internacional de pronunciamentos de normas e práticas internacionais de contabilidade financeira e tem suas normas, os IFRS, elaboradas com independência.

De maneira mais genérica, é possível separar os países em dois grupos: o modelo anglo-saxão, que tem como características uma profissão contábil forte, sólido mercado de capitais, pouca interferência governamental, e demonstrações contábeis formuladas para atender prioritariamente aos investidores; e o modelo continental, que tem uma profissão contábil fraca, sofre grande interferência governamental, e as demonstrações financeiras buscam atender, prioritariamente, aos credores e ao governo (NIYAMA, 2005).

No Brasil, o órgão que regula todo o processo de convergência é o Comitê de Pronunciamento Contábil (CPC), que emite os pronunciamentos em português de acordo com as normas originais emitidas pelo IFRS. A adoção das normas internacionais no Brasil começou no ano de 2008 de maneira voluntária, depois da adoção já ter ocorrido na Europa. Em 2010, a adoção dos IFRS passou a ser obrigatória, para todas as empresas listadas na Bolsa.

2.2 IFRS para PME

A elaboração dos IFRS para PME visa nortear as práticas das empresas de capital fechado e, assim, reduzir os problemas relativos ao acesso a financiamento externo, em razão da confiabilidade agregada às suas informações.

Elaborado pelo IASB e publicado em 2004, o IFRS surgiu com o objetivo de se tornar a linguagem oficial do mundo contábil e já conta com a adesão de mais de 130 países. As normas internacionais de relatórios constituem-se na tradução para a expressão em inglês *International Financial Reporting Standard* (IFRS), que são o conjunto de normas internacionais de contabilidade adotados pelos países da União Europeia.

Segundo Botinha e Lemes (2014, p.122), "o IASB, em nove de julho de 2009, elaborou e publicou os IFRS destinadas às pequenas e médias empresas, definidas como aquelas sem obrigação de prestação pública de contas, sendo intitulada como IFRS para PME (IFRS for SME)."

No Brasil, esse tema surge em 2007 com a proposta de adoção, inicialmente, para as companhias com ações ou títulos negociados no mercado, sendo aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários em julho do mesmo ano.



De acordo com Cavalheiro, Huppes, Kremer (2017), em razão da redução do crescimento da economia observada na década de 80, os pequenos negócios passaram a ser vistos como uma alternativa para ocupação da mão de obra excedente, em geral menos qualificada, que não encontrava colocação nas grandes empresas, fato este que pode explicar o número expressivo de PME's que participam de forma significativa na economia mundial.

No Brasil, foi emitido o CPC PME em separado com aplicação às demonstrações contábeis de empresas de pequeno e médio porte, grupo composto por empresas que não têm obrigação pública de prestação de contas e que elaboram demonstrações contábeis para fins gerais. Esse Pronunciamento é denominado: Pronunciamento Técnico PME - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. Em 2009, o CFC emitiu a Resolução 1.255/2009, que tornou o referido CPC uma prática contábil a partir dos exercícios iniciados em 1º de janeiro de 2010.

Para Gonzales e Nagai (2013), inicialmente o CPC não detinha o poder de elaborar normas de natureza contábil, o que surgiu por decorrência da Lei n.º 11.638, de 2007, que prevê a existência de entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, sendo essa entidade composta majoritariamente por contadores.

Para Botinha e Lemes (2014) o termo PME é empregado, muitas vezes, para designar ou incluir entidades muito pequenas, sem considerar se estas publicam relatórios para usuários externos, partindo do pressuposto que tais demonstrações são direcionadas somente para atender ao Fisco ou como ferramentas gerenciais.

De acordo com a Lei Geral da Micro e Pequena Empresa (Lei n.º 123/2006), as normas gerais quan-

to ao tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dispondo sobre a definição e outros aspectos importantes.

O CPC para PME, como os demais CPCs são elaborados em conformidade com as IFRS elaboradas pelo IASB, como já mencionadas. É delimitado por um conjunto completo de princípios contábeis, não sendo necessária a leitura juntamente com demais normas. Quanto às leis fiscais, o CPC (2010, p. 3) dita da seguinte forma:

As leis fiscais são específicas, e os objetivos das demonstrações contábeis para fins gerais diferem dos objetivos das demonstrações contábeis destinadas a apurar lucros tributáveis. Assim, não se pode esperar que demonstrações contábeis elaboradas de acordo com este Pronunciamento para PME sejam totalmente compatíveis com as exigências legais para fins fiscais ou outros fins específicos. Uma forma de compatibilizar ambos os requisitos é a estruturação de controles fiscais com conciliações dos resultados apurados de acordo com este Pronunciamento e por outros meios.

O porte das empresas pode ser definido de acordo com o número de funcionários, ou ainda, pelo faturamento anual, conforme classificação contida nos Quadros 1 e 2.

Segundo Gonzales e Nagai (2013), a importância dos relatórios contábeis ultrapassou as fronteiras, deixando de ter utilidade limitada ao campo doméstico para servir de instrumento no processo decisório em âmbito internacional, principalmente no atual cenário de mercado globalizado. Os autores igualmente afirmam que "A contabilidade internacional surgiu para minorar as agruras de quem quer investir fora de seu país e até hoje tinha que manusear balanços em dezenas de normas contábeis distintas, tentando compatibilizá-las para comparar."

3. Metodologia

A pesquisa foi fundamentada em pesquisa bibliográfica, realizada em livros, artigos de periódicos científicos e de anais de congressos, além de pesquisa na internet. Possui como universo o conjunto dos escritórios de contabilidade, abrangendo escritórios de diferentes tamanhos.

Quadro 1 – Critério de classificação do porte das empresas por: Pessoas ocupadas

Porte	Serviços e Comércio	Indústria
Microempresa	Até 9 pessoas	Até 19 pessoas
Pequena empresa	De 10 a 49 pessoas	De 20 a 99 pessoas
Média empresa	De 50 a 99 pessoas	De 100 a 499 pessoas
Grande empresa	Acima de 100 pessoas	Acima de 500 pessoas

Fonte: SEBRAE (2016)

Quadro 2 – Critério de classificação do porte das empresas por: Receita Anual

Classificação	Receita operacional bruta anual
Microempresa	Menor ou igual a R\$ 2,4 milhões.
Pequena empresa	Maior que R\$ 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 16 milhões.
Média empresa	Maior que R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões.
Média-grande empresa	Maior que R\$ 90 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões.
Grande empresa	Maior que R\$ 300 milhões.

Fonte: BNDES (2016)

Os participantes desta pesquisa foram selecionados por facilidade de acesso, sendo utilizado: conhecimento do pesquisador, localização geográfica e indicação de entrevistados. Geograficamente, a pesquisa limitou-se a cidade de Sertânia (PE). Foram considerados escritórios de contabilidade que prestam serviços para empresas de micro, pequeno e médio porte.

Para obtenção dos dados foi realizada pesquisa de campo, com aplicação de questionário contendo perguntas objetivas. A coleta de dados foi realizada por meio da ferramenta da Web 2.0, o Google Docs, o *link* do questionário foi enviado por e-mail aos participantes. Sertânia (PE) possui seis escritórios no total, porém dois se recusaram a participar, alegando falta de tempo. Dessa forma, foram obtidos quatro questionários úteis, respondidos por proprietários ou gerentes de escritórios contábeis que prestam serviços diretamente às PMEs.

Na intenção de não haver interferência ou influência nas respostas dos participantes, optou-se por não ter contato direto com os respondentes, além de possibilitar a obtenção de informação completa, dessa forma não teria distorções nos resultados.

A análise estatística dos dados foi realizada com auxílio do *Microsoft Excel* (versão 2016). Este estudo é classificado como uma pesquisa de natureza descritiva, quantitativa e qualitativa.

4. Análise dos Dados

Esta seção apresenta os resultados obtidos na aplicação do questionário. Conforme a divisão dos grupos de questões estabelecidos, será dividida em três partes. Na primeira, realiza-se uma descrição dos escritórios que participaram da pesquisa, identificando características como porte, tempo de funciona-

mento e quantidade de funcionários. A segunda busca descrever o perfil dos clientes dos escritórios, verificando porte, solicitação e utilização das informações contábeis, informações obtidas por meio dos escritórios. A terceira faz uma análise da maneira como os escritórios se atualizam, a percepção deles sobre a necessidade da aplicação das normas internacionais da contabilidade para as PMEs.

4.1. Descrição dos Escritórios da Amostra

A seguir apresentam-se os resultados obtidos por meio da pesquisa de campo, realizada entre os meses de maio e junho do ano de 2019 na cidade de Sertânia (PE). Os respondentes foram classificados de acordo com cargo ocupado no escritório entrevistado, de acordo com a Tabela 1.

O resultado acima tem como realidade a prática dos escritórios dessa cidade do interior do Estado de Pernambuco, que são de pequeno porte. Em sua maioria, tem apenas o contador ou o proprietário. Os demais integrantes não tive-

ram capacidade ou, até mesmo, a autonomia para responder ao questionário aplicado, ficando o dono a cargo da habilidade e entendimento de proprietário do escritório. Dessa forma, isso é demonstrado, na Tabela 1, em que, dos quatro respondentes três são proprietários e apenas um gerente.

Os escritórios foram classificados de acordo com o tempo de existência e quantidade de funcionários de acordo com as tabelas 2 e 3.

A Tabela demonstra que os escritórios com pouco tempo de trabalho estão se consolidando na conjuntura da economia dessa cidade, demonstrando que, em um período de 10 anos, houve novos escritórios engajados na economia local. Isso demonstra que possivelmente haverá continuidade e inovação no âmbito de segmento contábil e de implementação das técnicas internacionais.

O porte dos escritórios foi medido com base na quantidade de funcionários, a qual foi organizada de acordo com faixas de quantidade de funcionários definida conforme a Tabela 3.

Tabela 1 – Cargos dos respondentes

Conceito	Frequência	(em%)
Proprietário do Escritório	3	75
Gerente	1	25
Total	4	100

Fonte: dados da pesquisa do autor, 2019.

Tabela 2 – Tempo de existência do escritório

Conceito	Frequência	(em%)
Até 5 anos	2	50
Entre 5 e 10 anos	1	25
Mais de 10 anos	1	25
Total	4	100

Fonte: dados da pesquisa do autor, 2019.

Tabela 3 – Quantidade de funcionários por escritório

Funcionários	Frequência	(em%)
Até 2	3	75
De 3 a 5	1	25
Acima de 5	0	0
Total	4	100

Fonte: dados da pesquisa do autor, 2019.

A tabela 3, para complementar sobre as características dos escritórios, tem de dois a cinco funcionários, em que três dos quatro escritórios têm dois funcionários e um dos quatro tem de três a cinco funcionários.

4.2 Caracterização dos Clientes dos Escritórios

Os respondentes foram solicitados a classificar seus clientes, de acordo com o porte. Foram apresentadas como alternativas: microempresa, empresa de pequeno porte, média empresa e grande empresa.

Os resultados da Tabela 4 revelam que a distribuição pelo porte dos clientes atendidos pela amostra dos escritórios analisados assemelha-se à do Brasil. Na amostra, maior parte dos clientes são PME. Os quatro escritórios marcaram pequenas empresas e três marcaram médias empresas como seus maiores clientes, percentual bem similar à participação dessas empresas no total das empresas brasileiras (99,80%), basicamente o mesmo resultado do estudo de Alvez, et al. (2014), que realizaram uma pesquisa de campo em 32 escritórios de contabilidade localizados na cidade de Recife (PE).

Observa-se, nos dados dispostos na Tabela 5, que uma grande quantidade das informações que poderiam ser geradas pelos escritórios não é solicitada pelos clientes para uso, como fluxo de caixa projetado, DRA, DVA, DMPL. Pode-se perceber que a informação mais solicitada por parte dos clientes são informações para solicitar empréstimos, que tiveram 100% das respostas. Para Alves, et al. (2014), como se tratam de relatórios mais específicos e de conhecimento quase que exclusivo de quem atua na profissão contábil, esse resultado era esperado. Mas, pela importância deles para ajudar os pequenos

Tabela 4 – Tamanho aproximado em porcentagem das empresas clientes do escritório

Cientes	Entre 1% e 25%	Entre 26% e 50%	Entre 50% e 75%	Entre 76% e 100%	Total (em%)
MEI	50	25	25	0	100
Micro Emp.	0	50	25	25	100
Peq. Emp.	100	0	0	0	100
Média Emp.	75	25	0	0	100

Fonte: dados da pesquisa do autor, 2019.

Tabela 5 – Frequência de solicitação de relatórios contábeis por parte dos clientes

Relatório solicitado pelos clientes	Raramente (em %)	Frequentemente (em %)	Nunca (em %)	Total (em %)
Fluxo de Caixa Projetado	25	0	75	100
DRA	25	0	75	100
DVA	25	0	75	100
DMPL	25	0	75	100
Inf. sobre custo dos produtos	75	25	0	100
Relatório p/ Controle de Estoque	50	50	0	100
Balanco Patrimonial	100	0	0	100
Demonstração do Resultado	100	0	0	100
Inf. para solicitar empréstimos	0	100	0	100
Balancete de Verificação	75	25	0	100
Fluxo de Caixa	50	25	25	100
R. P/Controle das Contas a Pagar	50	25	25	100

Fonte: dados da pesquisa do autor, 2019.

e médios empresários a melhor gerenciar seus negócios, os profissionais da contabilidade poderiam oferecer tais relatórios. Esse resultado esse que se assemelha à realidade de Recife (PE), no estudo de Alves, et al. (2014), que realizaram uma pesquisa de campo em 32 escritórios de contabilidade localizados na cidade de Recife (PE).

4.3. Visão e Atualização dos Escritórios sobre as IFRS

Buscando entender aspectos associados à atualização dos profissionais da contabilidade em relação às IFRS, foram questionadas quais as principais fontes de atualização utilizadas pelos contadores. De acordo com os dados apresentados nas tabe-

las abaixo, pode-se verificar que os veículos de comunicação convencionais (TV, internet, jornais, entre outros) é uma das principais fontes de atualização dos profissionais atingindo os 100% dos entrevistados, seguidas das palestras, com também 100% dos contadores.

Destaca-se o fato de 100% dos contadores participarem de cursos e uma parcela mínima obter informações em veículos de comunicação especializados, como as revistas (Revista Brasileira de Contabilidade e IOB – informativo empresarial). Esses fatores indicam o desconhecimento das necessidades do mercado por parte dos escritórios.

Outro fato relevante é que dentre os que se atualizam, participando de cursos (o total deles, como



pode ser visto na Tabela 6), 50% fez algum curso sobre as normas contábeis para pequenas empresas (NBC T 19.41), conforme evidenciado na Tabela 7.

A Tabela 7 mostra que 50% dos contadores frequentaram cursos sobre NBC 19.41, porém isso não quer dizer que os outros 50% têm menor capacidade sobre o assunto, porém atesta o interesse dos que procuraram se aperfeiçoar quanto à norma.

Pode-se verificar a baixa carga horária (Tabela 8) dos cursos frequentados pelos contadores da amostra, revelando que os participantes obtêm apenas uma ideia superficial das mudanças introduzidas pelas novas normas. Isso põe em dúvida a eficácia de tais cursos e esse resultado se assemelha à realidade de Recife (PE), no estudo de ALVES, et al. (2014), que realizou uma pesquisa de campo em 32 escritórios de contabilidade localizados na cidade de Recife (PE).

Buscou-se também identificar aspectos associados à percepção dos contadores sobre a necessidade que seus clientes teriam dos relatórios produzidos segundo as novas normas internacionais de contabilidade para pequenas empresas (NBC T 19.41). Mais da metade dos profissionais entrevistados têm a percepção de que elas não são necessárias para seus clientes, conforme pode ser visto na Tabela 9.

De acordo com os dados apresentados na Tabela 9, observa-se que os contadores entrevistados têm a percepção de que as novas normas são necessárias para seus clientes. Eles veem necessidade em implementar mudanças nos relatórios contábeis para adequá-los às IFRS-SME.

De acordo com a Tabela 10, os contadores atribuem grande importância aos aspectos tributários da Contabilidade no Brasil, com 100% dos respondentes conside-

Tabela 6 – Principal (is) fonte(s) de atualização profissional (is)

Conceito	Sim (em%)	Não (em%)	Total(em%)
Notícias - TV, Internet, Jornais	100	00,00	100
Palestras	100	00,00	100
Cursos	100	00,00	100
IOB	75	25	100
RBC	25	75	100

Fonte: dados da pesquisa do autor, 2019.

Tabela 7 – Profissionais contábeis, dos escritórios que frequentaram cursos sobre a NBC T 19.41

Conceito	Frequência	Percentual (em%)
Sim	2	50
Não	2	50
Total	4	100

Fonte: dados da pesquisa do autor, 2019.

Tabela 8 – Carga Horária dos Cursos que os contadores participaram

Conceito	Frequência	Percentual (em%)
Entre 1 hora a 8 horas	4	100
Entre 9 e 50 horas	0	0
Mais de 50 horas	0	0
Total	4	100

Fonte: dados da pesquisa do autor, 2019.

Tabela 9 – Percepção dos Contadores sobre a necessidade que seus clientes precisam de relatórios à base das IFRS

Conceitos	Frequência	Percentual (em%)
Sim	4	100
Não	0	0
Total	4	100

Fonte: dados da pesquisa do autor, 2019.

Tabela 10 – Principais Necessidades dos Seus Clientes

	Sim (em%)	Não (em%)	Total (em%)
Cálculo dos impostos	100	0	100
Folha de pagamento	100	0	100
Balanco Patrimonial e DR	50	50	100
Balancete de Verificação	75	25	100
Fluxo de Caixa	50	50	100
DRA	0	100	100
Controle do estoque	75	25	100

Fonte: dados da pesquisa do autor, 2019.

rando o cálculo de impostos e a folha de pagamentos como principais necessidades dos clientes.

O relatório sobre a situação financeira das empresas (Fluxo de Caixa), essencial para qualquer empresa ter informações que permitam tomar decisões essenciais, para

garantir a sua sobrevivência, é visto como necessário por apenas metade dos entrevistados.

O Balanco Patrimonial e a Demonstração do Resultado, relatórios básicos para evidenciar o tamanho e a qualidade da riqueza, bem com sua evolução durante o

período de análise, também não receberam a unanimidade dos entrevistados.

O balancete de verificação, que mesmo sendo um relatório mais direcionado aos próprios contadores, para assegurar que a contabilização foi realizada adequadamente, mas que mostra o saldo de cada conta contábil, é visto como necessário por 75% dos entrevistados.

O relatório sobre o Controle do Estoque também teve 75% deles indicando que esse controle era necessário. Com relação às novas normas, a Demonstração do Resultado Abrangente proposto por ela foi o relatório considerado menos necessário pela maioria dos entrevistados. Todos (100%) indicaram que esse controle era necessário.

Na Tabela 11, pode-se verificar a maioria dos respondentes que não estão aplicando os conceitos propostos pelas novas normas internacionais de contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (NBC T 19.41). Esse resultado se assemelha a realidade de Recife (PE), no estudo de ALVES, et al. (2014), que realizaram uma pesquisa de campo em 32 escritórios de contabilidade localizados na cidade de Recife (PE).

5. Conclusão

Este estudo investigou, em quatro escritórios de contabilidade atuantes na cidade de Sertânia (PE), que prestam serviços para pequenas e médias empresas, os serviços ofertados, as necessidades dos clientes e o grau de utilização das normas internacionais de contabilidade para pequenas e médias empresas "IFRS for SME".

A pesquisa revela que a maioria dos contadores destaca como principal necessidade a situação fiscal das empresas, deixando de lado os relatórios úteis para a gestão das empresas. Essa informação é con-

Tabela 11 – Conceitos das IFRS já estão sendo aplicados na contabilidade das PMEs na percepção dos escritórios

Conceitos	Sim (em %)	Não (em %)	Total (em%)
Mensuração de ativos agrícolas pelo valor justo	25	75	100
Contabilidade de hedge "hedge accounting"	0	100	100
Informações sobre os Principais Pressupostos relativos ao futuro, e outras fontes importantes de incertezas das estimativas na data de divulgação	50	50	100
Ágio por expectativa de rentabilidade Futura	50	50	100
Reconhecimento dos benefícios econômicos futuros	50	50	100
Teste de recuperabilidade	25	75	100
Desreconhecimento de ativos e passivos financeiros	25	75	100
Reconhecimento de redução do valor Recuperável dos ativos financeiros	50	50	100
Novos métodos de depreciação	25	75	100
Custo atribuído	25	75	100
Mensuração dos ativos ao valor justo	50	50	100
Combinação de negócios	0	100	100
Demonstração do resultado abrangente	0	100	100
Avaliação dos ativos intangíveis	50	50	100
Avaliação do valor recuperável dos ativos financeiros	50	50	100
Ajuste de avaliação patrimonial	50	50	100
Propriedade para investimento	50	50	100

Fonte: dados da pesquisa do autor, 2019.

firmada quando visto que 100% dos que os contadores destacam como principal necessidade dos seus clientes informações para o recolhimento de impostos e cálculo da folha de pagamento, como vistos na Tabela 10.

Itens que geram informações essenciais para o controle dos negócios, como é o caso das informações geradas pelo relatório do fluxo de caixa e pelo controle do estoque, não são destacados com tanta ênfase. Também vimos essa informação na Tabela 10.

Na Tabela 9, vimos que a maioria (100%) dos entrevistados também considera necessária a adoção das normas internacionais de contabilidade para pequenas e médias empresas (IFRS-SME), para atender às necessidades de seus clientes. Também metade dos contadores frequentaram curso sobre a NBC T 19.41, todos com carga horária de oito horas, informações essas encontradas nas tabelas 7 e 8.



Vimos também que 100% dos profissionais da cidade de Sertânia (PE) se atualizam quanto aos assuntos relacionados à contabilidade através de TV, internet, jornais, palestras e cursos. Essa informação confirma-se na Tabela 6.

Quanto à frequência de solicitação de relatórios contábeis (Tabela 5), em sua totalidade (100%) os escritórios de Sertânia (PE) prestam mais serviço de preparação de relatório de solicitação de empréstimos bancários.

Na Tabela 4, vimos que escritórios têm que maior parte dos seus clientes como pequenas empresas. As tabelas 3 e 2 mostram que 75% dos escritórios têm até dois funcionários e 50% tem até 5 anos de existência. A Tabela 1 mostra que 75% dos respondentes são os proprietários do escritório. A explicação para este fato é que esses mesmos 75% são contadores.

Embora a amostra utilizada tenha sido definida por conveniência, não tendo sido, portanto, definida de modo a assegurar uma representatividade estatística da população estudada, a maneira criteriosa com que os respondentes foram selecionados, de modo a incluir escritórios típicos aos que oferecem serviços contábeis às pequenas e médias empresas e pela diversidade na sele-

ção dos entrevistados e pela maneira cuidadosa com que a análise foi conduzida, essas conclusões podem ser bom indício do que ocorre com a população dos escritórios brasileiros, que servem às pequenas e médias empresas brasileiras.

Portanto, os resultados dessa pesquisa podem ser utilizados como possíveis indicativos da situação da oferta dos serviços con-

tábeis para as PMEs, notadamente no que se refere às novas normas contábeis específicas para as pequenas e médias empresas, definida pelo Conselho Federal de Contabilidade (NBC T 19.41 que é compatível com as IFRS-SME). Para futuros trabalhos, recomenda-se que este trabalho seja replicado em outras regiões, para que esses achados sejam validados.

Referências

ALVES, Eudócia Rafaela Moreira. *A implantação dos IFRS nas PMES do Brasil*. 2013.

ALVES, Fernando Lins et al. *Uma análise dos escritórios de contabilidade sobre a necessidade de aplicação das IFRS para Pequenas e Médias Empresas*. Sociedade, Contabilidade e Gestão, v. 8, n. 3, 2014.

BNDES – Banco Nacional do Desenvolvimento. Disponível em: http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Apoio_Financeiro/porte.html. Acesso em: 11 de junho de 2019.

BOTINHA, Reiner Alves; LEMES, Sirlei. *IFRS para Pequenas e Médias Empresas: Percepção Sobre a Adoção das Normas Internacionais no Brasil*. Revista de Administração e Contabilidade da FAT, v. 5, n. 3, p. 117-135, 2014.

CAVALHEIRO, Rafael Todescato; HUPPES, Cristiane Mallmann; KREMER, Andréia Maria. *Aplicação das IFRS para pequenas e médias empresas na perspectiva dos prestadores de serviços contábeis*. Revista Contabilidade e Controladoria, v. 9, n. 2, 2017.

COELHO, C. M. P., NIYAMA, J. K., & RODRIGUES, J. M. *Análise da qualidade da informação contábil frente a implementação dos IFRS: uma pesquisa baseada nos periódicos internacionais (1999 a 2010)*. Sociedade, Contabilidade e Gestão, v. 6, n. 2, 2011.

COSTA, A. D. J. B., & PAULO, E. *IFRS para pequenas e médias empresas: conhecimentos e habilidades requeridos ao profissional contábil na percepção de mestrandos e doutorandos dos PPGCCs*. Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI, v. 1, n. 1, 2015.

GIROTTI, Maristela. *Brasil começa a adotar o IFRS na contabilidade de PMEs*. Revista Brasileira de Contabilidade, n. 186, p. 6-23, 2012.

GONZÁLES, Alexandre; NAGAI, Cristiane. *A eficácia social do pronunciamento técnico para pequenas e médias empresas sob a ótica da Teoria dos Jogos*. Enfoque: Reflexão Contábil, v. 32, n. 1, 2013.

NIYAMA, Jorge Katsumi. *Contabilidade internacional*. São Paulo: Atlas, 2005.

SEBRAE – *Micro E Pequenas Na Economia Brasileira E Pernambucana*. Relatório de Pesquisa. 2017.

SEBRAE – *Participação das Micro e Pequenas Empresas na Economia Brasileira*, 2014. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Estudos%20e%20Pesquisas/Participacao%20das%20micro%20e%20pequenas%20empresas.pdf>. Acesso em 11 de junho de 2019.

WEFFORT, Elionor FJ. *O Brasil e a harmonização contábil internacional: Influências dos sistemas jurídicos e educacional, da cultura e do mercado*. São Paulo, Editora Atlas, 2005. 2005. Tese de Doutorado. Tese de Doutorado.



Ensino da Contabilidade: uma análise das matrizes curriculares

Visando orientar e fornecer bases para a elaboração das matrizes curriculares dos cursos de Contabilidade, órgãos como o *International Standards of Accounting and Reporting* (ISAR), o Conselho Nacional de Educação (CNE) e a Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC) emitiram diretrizes sobre o assunto. Assim sendo, esta pesquisa objetivou identificar se a estrutura curricular dos cursos de Ciências Contábeis ofertados pelas Instituições de Ensino Superior (IES) do Estado de Mato Grosso do Sul atendem às exigências estabelecidas pelo Ministério da Educação (MEC), bem como realizar uma comparação com as estruturas propostas pela FBC e Isar. Para a consecução deste trabalho, foram observados 19 currículos, sendo que as disciplinas foram separadas por eixo de formação básica, profissional e teórico-prática, conforme a Resolução CNE/CES 10 e proposta incluída no livro de Carneiro et al. (2017) da FBC. Além disso, foi aplicado um questionário aos coordenadores dos cursos para verificar os motivos e a frequência com que é alterada a grade curricular e informações sobre o estágio supervisionado. Pôde-se observar que parte expressiva dos cursos analisados não segue o percentual exato de carga horária das disciplinas por eixo de formação, conforme proposto pelo CNE e pela FBC e a uma grande variedade de nomenclaturas nas disciplinas com mais de 400 nomes diferentes.

Laísa Aparecida Pereira de Souza

Bacharel em Ciências Contábeis pela Escola de Administração e Negócios – ESAN da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul – UFMS e mestranda em contabilidade e controladoria pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul.

E-mail: laisa_ln@hotmail.com

Vanderlei Antonio Matieli

Contador graduado pela Universidade Federal do Mato Grosso do Sul – UFMS (2017).

E-mail: vanderleimatieli@gmail.com

Emanuel Marcos Lima

Doutor e mestre em Ciências Contábeis pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, Pós-Graduado em Perícia e Investigação Contábil Financeira Empresarial pelo Instituto Nacional de Pós-Graduação em convênio com a Universidade Católica Dom Bosco, Professor Associado da Escola de Administração e Negócios – ESAN da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS).

E-mail: emmanuel.lima@ufms.br

2192 – Recebido em 27/8/2019. Distribuído em 29/8/2019. Pedido de revisão em 9/9/2019 e em 12/9/2019. Resubmetido pelo autor em 10/9/2019 e 15/9/2019. Aprovado em 25/9/2019. Na quarta rodada, por dois membros do Conselho Editorial. Publicado na edição novembro-dezembro de 2019. Organização responsável pelo periódico: Conselho Federal de Contabilidade.

1. Introdução

A educação é um direito fundamental de natureza social, previsto no art. 6º da Constituição Federal de 1988. Por isso, mais que promover ou ter acesso ao ensino, é necessário zelar e primar por seu padrão de qualidade. A formação acadêmica de qualidade deve ser uma preocupação constante, seja para as instituições de ensino, seja para os órgãos ligados à educação ou para a sociedade em geral, visto que, conforme Kruger et al. (2013), a educação deve fazer com que o futuro profissional desenvolva habilidades e competências, alcançando um perfil qualificado, eficiente e perspicaz de forma que corresponda às necessidades do mercado.

Diante disso, com o objetivo de aprimorar a formação contábil, o Conselho Nacional de Educação (CNE)/Câmara de Educação Superior (CES) emitiu as Diretrizes Curriculares Nacionais (DCNs) – Resolução n.º 10, de 16 de dezembro de 2004, orientando as instituições que oferecem o curso de Ciências Contábeis na elaboração do currículo acadêmico, dividindo-o em três blocos de formação: Básica, Profissional e Teórico-Prática.

Além dessa orientação do CNE, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) também emitiu, em 2007, uma proposta curricular com a finalidade de auxiliar e padronizar os currículos apresentados pelas Instituições de Ensino Superior (IES). Em 2009, essa proposta foi atualizada pelo CFC e, em 2017, a Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC) publicou uma nova sugestão de matriz curricular.

Outro órgão que também emitiu uma diretriz foi o *International Standards of Accounting and Reporting* (ISAR). Esse órgão ligado à Organização das Nações Unidas (ONU) é responsável pela elaboração de um currículo mundial, cujo

fito é o de também fornecer uma base estrutural para os cursos de Ciências Contábeis, de modo que a Contabilidade das organizações seja melhor e os relatórios emitidos sejam mais comparáveis.

Muitas mudanças e evoluções ocorreram no currículo de Contabilidade no Brasil desde 1809 e, sobre isso, Soares et al. (2011) analisaram a legislação que regulou as aulas de comércio, passando pelas aulas dos cursos de guarda-livros, peritos-contadores, até os cursos de graduação bacharelado em Ciências Contábeis e verificaram que algumas disciplinas, como as de Matemática Financeira, Estatística, Economia, Direito Tributário, Direito Comercial, Direito Processual e Escrituração Mercantil, sempre estiveram na estrutura curricular do curso.

Disciplinas como Caligrafia, Dactilografia, Geografia, História e Línguas estrangeiras deixaram de fazer parte do currículo. Outras como: Administração, Auditoria, Atuária, Perícia, Sistemas Contábeis, Teoria da Contabilidade e Análise das Demonstrações Contábeis foram incluídas (SOARES et al., 2011). Além disso, foi possível verificar o aumento do número de disciplinas que fazem parte da estrutura curricular dos cursos.

Diante da dinamicidade apresentada, o objetivo deste trabalho é identificar se a estrutura curricular dos cursos presenciais de Ciências Contábeis ofertados pelas Instituições de Ensino Superior (IES) do Estado de Mato Grosso do Sul atendem às exigências estabelecidas pelo

Ministério da Educação (MEC), bem como realizar uma comparação com as estruturas propostas pela FBC e Isar.

Esta pesquisa apoia-se na necessidade de se conhecer a realidade dos cursos de Ciências Contábeis, especificamente do Estado de Mato Grosso do Sul. Além disso, justifica-se pela importância de se discutir a formação dos profissionais da contabilidade, no intuito de se verificar se estão sendo preparados para o mercado de trabalho e se existe um padrão ou base nessa formação. Ainda, o estudo contribuirá para que as próprias IES conheçam a realidade na qual estão inseridas, para que, a partir de então, promovam qualquer mudança em suas matrizes curriculares.

Este estudo está dividido em quatro partes. Além desta introdução, contém, a seguir, o referencial teórico com a revisão da literatura. Na sequência, apresentam-se os procedimentos metodológicos utilizados, seguidos pela análise dos resultados e, logo após, as considerações finais e as referências.



“A formação acadêmica de qualidade deve ser uma preocupação constante, seja para as instituições de ensino, seja para os órgãos ligados à educação ou para a sociedade em geral.”

2. Referencial Teórico

2.1 Resolução CNE/CES 10/2004 – MEC

O Conselho Nacional de Educação (CNE) foi instituído pela Lei n.º 9.131, de 24 de novembro de 1995, sendo composto pela Câmara de Educação Básica (CEB) e pela Câmara de Educação Superior (CES). A CES delibera sobre as diretrizes curriculares que, antes da Lei n.º 9.131/1995, ficava a cargo do Conselho Federal de Educação. Essas diretrizes foram elaboradas após consulta pública e análises por comissões especiais por área de estudo. No caso de Ciências Contábeis, as diretrizes estavam no Parecer n.º 146 de 3 de abril de 2002, aprovado pelo colegiado da CES e revogada posteriormente pelo Parecer n.º 67, de 11 de março de 2003 (SOARES et al., 2012).

Conforme Kruger et al. (2013), os cursos de Ciências Contábeis devem apresentar Projetos Pedagógicos bem elaborados e atualizados para poder oferecer uma formação acadêmica de qualidade, destacando-se as habilidades e competências que o futuro contador deverá obter para o bom desempenho no exercício da profissão, correspondendo com as necessidades do mercado.

Isso está destacado no primeiro item do art. 2º da Resolução CNE/CES n.º 10, de 16 de dezembro de 2004, aprovada pela Câmara de Educação, Superior do Conselho Federal de Educação que instituiu as Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de graduação em Ciências Contábeis. Essas diretrizes, entre outras coisas, orientam quais conteúdos devem compor os currículos dos cursos.

Além do primeiro item do Art. 2º citado no parágrafo anterior, a Resolução cita que as Instituições de Educação Superior (IES) deverão elaborar, por meio do Projeto Político Pedagógico (PPP), a organização curricular para cursos de Ciências Contábeis com a descrição de outros aspectos como: os componentes curriculares integrantes; os sistemas de avaliação do curso e do acadêmico; sobre o estágio curricular supervisionado, atividades complementares; o regime acadêmico de oferta; e sobre o Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), componente opcional para as IES.

Ainda no parágrafo primeiro do Art. 2º, estão destacados outros elementos estruturais necessários na elaboração do PPP, tais como: objetivos gerais; condições e vocação do curso; cargas horárias; interdisciplinaridade; modos de inte-

gração teoria e prática; formas de avaliação; incentivo à pesquisa; as condições para a realização do estágio supervisionado; para as horas complementares; e, na forma opcional, a inclusão do TCC.

O quinto artigo da mesma resolução (Resolução CNE/CES n.º 10/2004) cita que o PPP do curso e sua organização curricular devem contemplar conteúdos que repassem conhecimento do cenário econômico e financeiro, nacional e internacional, em consonância com as normas internacionais de contabilidade, com a formação exigida pela Organização Mundial do Comércio e com as peculiaridades das organizações governamentais.

Para isso, são divididos em: conteúdos de formação básica, representados pelos estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, como Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística; conteúdos de formação profissional: referentes a estudos específicos das Teorias da Contabilidade, incluindo as Noções das Atividades Atuariais e de Quantificações de Informações Financeiras, Patrimoniais, Governamentais e não Governamentais, de Auditorias, Perícias, Arbitragens e Controladoria, tanto relacionada ao setor público, como ao setor privado; e con-

teúdos de formação teórico-prática, nos quais estão incluídos o Estágio Curricular Supervisionado, as Atividades Complementares, os Estudos Independentes, os Conteúdos Operativos e as Práticas em Laboratório contábil.

Percebe-se que a Resolução CNE/CES n.º 10/2004 demonstra uma preocupação em formar um bacharel capaz de desenvolver um pensamento crítico e inovador, prestando serviços de qualidade à sociedade, além de ter uma visão sistêmica e interdisciplinar das atividades contábeis após o término do curso (MARRONI; RODRIGUES; PANOSSO, 2013).

Pode-se dizer que os PPPs buscam o equilíbrio para desenvolvimento do sistema educacional, afinal, a prática educacional no ensino superior precisa se adaptar às mudanças ocorridas em vários âmbitos. As IES estruturam seus PPPs para cada curso, conforme as normatizações. Entretanto, no caso do curso de graduação em Ciências Contábeis, seguem orientações da resolução citada no parágrafo anterior e também da proposta curricular emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em 2009 e que visa auxiliar e padronizar as grades curriculares dos cursos (SILVA; MIRANDA; PEREIRA, 2017).

Quanto à duração e à carga horária dos cursos de graduação, de acordo com a Resolução CNE/CES n.º 2, de 18 de junho de 2007, que dispõe sobre carga horária mínima e procedimentos relativos à integralização e duração dos cursos de graduação, bacharelados, na modalidade presencial, o curso bacharelado em Ciências Contábeis deve ter uma carga horária de, no mínimo, três mil horas, com o limite mínimo de quatro anos para a integralização do curso.

A Resolução CNE/CES n.º 2 delimita a carga horária para os estágios supervisionados e ativida-

Tabela 1 – Proposta de componentes curriculares com carga horária por eixo temático

Eixo	Disciplina	Carga Horária
Formação Básica	Matemática	60
	Métodos Quantitativos Aplicados	60
	Matemática Financeira	90
	Comunicação Empresarial	60
	Microeconomia	60
	Macroeconomia	60
	Administração	60
	Instituições de Direito Público e Privado	60
	Direito Comercial e Legislação Societária	60
	Direito Trabalhista e Legislação Social	60
	Direito e Legislação Tributária	90
	Ética e Legislação Profissional	60
	Metodologia do Trabalho Científico	30
	Metodologia da Pesquisa	60
	Psicologia Organizacional	30
Subtotal	900	
Eixo	Disciplina	Carga Horária
Formação Profissional	Contabilidade Intermediária	120
	Contabilidade Avançada	120
	Teoria da Contabilidade	60
	Perícia, Avaliação e Arbitragem	60
	Contabilidade de Custos	60
	Gestão Estratégica de Custos	60
	Auditoria	120
	Controladoria	60
	Finanças Públicas	60
	Contabilidade Aplicada ao Setor Público	120
	Planejamento e Contabilidade Tributária	60
	Planejamento e Orçamento Empresarial	60
	Análise das Demonstrações Contábeis	60
	Empreendedorismo	60
	Mercado de Capitais	60
	Finanças Corporativas	60
	Sistemas de Informação Gerencial	60
	Optativa	60
	Optativa	60
	Optativa	60
Optativa	60	
Subtotal	1620	
Eixo	Disciplina	Carga Horária
Formação Teórico-Prática	Estágio Supervisionado	240
	Trabalho de Conclusão de Curso	120
	Atividades Complementares	120
	Subtotal	480
Total Geral		3000

Fonte: Adaptado de Carneiro et al. (2017)

des complementares dos cursos de graduação, bacharelados, na modalidade “presencial”. Esses não deverão exceder a 20% (vinte por cento) da carga horária total do curso, a não ser em casos que haja determinações legais fixando cargas diferenciadas.

2.2 Proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em Ciências Contábeis – Fundação Brasileira de Contabilidade – FBC

Consonantemente às Diretrizes Curriculares Nacionais instituídas pela Resolução CNE/CES n.º

10/2004, o CFC estabelece um perfil do profissional da contabilidade que será formado nos cursos de Ciências Contábeis, sendo que as competências e habilidades são elementos indispensáveis à sua formação. O desenvolvimento de competências específicas para a profissão possibilitará ao egresso um preparo qualificado e eficiente para o exercício profissional, e o desenvolvimento de habilidades específicas auxiliará para assumir as funções referentes à profissão com qualidade e responsabilidade (KRUGER et al. 2013).

Para o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a formulação de uma proposta nacional de matriz curricular visando diminuir as divergências entre os diversos cursos de graduação em Ciências Contábeis era uma das principais reivindicações da sociedade. Uma comissão criada pelo órgão se empenhou nessa tarefa e elaborou as propostas de conteúdos de 2007 e 2009 para o curso superior (CARNEIRO et al., 2009).

Sobre essa questão, o CFC participa das decisões que envolvem o ensino superior em Contabilidade atuando em processos de autorização, reconhecimento e renovação dos cursos de graduação em Ciências Contábeis. Ainda, busca constantemente o aperfeiçoamento da Contabilidade, por meio da capacitação e qualificação dos profissionais, aprimorando os Programas de Educação Continuada e Excelência na Contabilidade (CARNEIRO et al., 2017).

Então, em 2017 foi lançada a primeira edição do novo livro com a proposta de matriz curricular para os cursos de graduação em Ciências Contábeis. Essa obra foi elaborada com o auxílio das IES que ofertam o curso e o apoio da Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC) (CARNEIRO et al., 2017).

Essa proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em Ciências Contábeis, elaborada

Tabela 2 – Proposta de componentes curriculares para disciplinas optativas

Eixo	Disciplina	Carga Horária
Disciplinas Optativas	Contabilidade Aplicada às Instituições Financeiras	60
	Contabilidade do Terceiro Setor	60
	Contabilidade Aplicada ao Agronegócio	60
	Contabilidade Nacional	60
	Governança Corporativa	60
	Filosofia da Ciência	30
	Tecnologia da Informação	60
	Cenário Contábil Internacional	60
	Responsabilidade Socioambiental	60
	Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas	60
	Contabilidade para Construção Civil e Imobiliária	60

Fonte: Adaptado de Carneiro et al. (2017)

pela FBC, também é dividida em três eixos temáticos, seguindo o modelo proposto pela Resolução CNE/CES n.º 10/2004, conforme pode ser observado nas Tabelas 1 e 2. E, segundo os autores, embora o estudo vise à melhoria das grades curriculares, não se pretende estabelecer ou induzir uma padronização ou convergência curricular integral (CARNEIRO et al., 2017).

Sobre os componentes curriculares referentes a disciplinas optativas, poderão ser inseridos outros temas, podendo ser atendidos segmentos específicos, como exemplo, Contabilidade para Cooperativas, Seguradoras, Hospitais, Consórcios, entre outros (CARNEIRO et al., 2017).

Com relação às mudanças ocorridas na nova proposta lançada em 2017 pela FBC em relação à publicada em 2009 pelo CFC, pode-se observar que as disciplinas Filosofia da Ciência e Tecnologia da Informação que faziam parte da formação básica; e Contabilidade Internacional e Responsabilidade Social, que faziam parte do conteúdo de formação profissional, passaram a ser consideradas como optativas.

Além disso, a disciplina Metodologia de Pesquisa, que, em 2009, era considerada conteúdo de formação teórico-prática, passou a ser considerada conteúdo de Formação Básica em 2017. E as disciplinas Economia Brasileira e Subven-

ções, Assistências Governamentais e Contratos de Concessões deixaram de aparecer na lista dos conteúdos optativos, sendo substituídos pelas disciplinas Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas e Contabilidade para Construção Civil e Imobiliária. O conteúdo de formação básica Economia, com carga horária de 90 horas, em 2009, foi substituído pelas disciplinas Microeconomia e Macroeconomia, com carga horária de 60 horas.

Houve, ainda, algumas alterações nos nomes das disciplinas e algumas mudanças nas cargas horárias. No conteúdo de formação profissional, a disciplina Auditoria aumentou de 90 para 120 horas; a carga horária das optativas subiu de 180 para 240 horas; foi inserida a disciplina Contabilidade Intermediária, com carga horária de 120 horas; e a disciplina Estrutura das Demonstrações Contábeis passou a fazer parte das disciplinas Contabilidade Introdutória, além de ser citada nas disciplinas optativas Contabilidade do Terceiro Setor e Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. Com essas mudanças, a carga horária para conteúdo de formação profissional diminuiu de 1.680 para 1.620 horas e o conteúdo de formação teórico-prática aumentou de 420 para 480 horas. No total, a carga horária na proposta de 2017 continua em 3.000 horas.

Conforme a proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em Ciências Contábeis elaborada sob a coordenação de Juarez Domingues Carneiro (Carneiro et al., 2017), a matriz curricular deve ser flexível por causa das constantes mudanças e, então, a necessidade de atualizações e inovações. Para isso, as IES, observando a legislação vigente, podem e devem modificar a matriz curricular, visando melhorias na aprendizagem dos acadêmicos.

2.3 Modelo de Currículo Proposto pelo *International Standards of Accounting and Reporting*

A *United Nations Conference on Trade and Development* (UNCTAD) é um órgão ligado à Organização das Nações Unidas (ONU), que coordena um grupo de especialistas em padrões contábeis internacionais e relatórios, denominado *International Standards of Accounting and Reporting* (ISAR), cujo objetivo é o de promover a alta qualidade e comparabilidade internacional de relatórios, além de empreender esforços para melhorar a contabilidade das entidades.

Em 1999, o Isar criou um documento denominado *Guideline on National Requirements for the*

Qualification of Professional Accountants", incluindo um modelo de currículo mundial (MC) para contabilidade, o qual foi revisado em 2011. Segundo Czesnat, Cunha e Domingues (2009), esse modelo de currículo mundial auxilia as instituições de ensino superior a formular seus próprios currículos, fornecendo-lhes uma base uniforme e harmonizada para o estudo da Contabilidade e qualificação profissional.

Esse modelo de currículo, se seguido, é um dos instrumentos que pode propiciar uma melhor qualificação dos profissionais da contabilidade, abrangendo diversas informações, tais como: a) conhecimentos gerais e aptidões intrínsecas aos contadores; b) Educação Técnica-Profissional; c) Exame das Competências Profissionais (Exame de Suficiência); d) Experiência Prática; e) Educação Profissional Continuada; e f) Certificação (UNCTAD, 2011).

O *"Revised model accounting curriculum (MC)"* - Unctad/Isar (2011) orienta que a leitura do modelo de currículo mundial deve ser feita acompanhada de cinco observações. Em primeiro lugar, salienta que o MC é para a educação de contadores de todos os países do mundo, não só dos que estão em desenvolvimento. Em segun-

do, propõe que os profissionais da contabilidade devem aplicar os conhecimentos teóricos em situações práticas e reais. Em terceiro, prevê um sistema de educação contábil capaz de desenvolver habilidades e competências. Em quarto, frisa que a abordagem baseada em competências deve ser conciliada com a abordagem baseada em habilidades, haja vista que o currículo detalhado é um ponto de partida, apenas um padrão básico para os países adequarem seu sistema educacional com o restante do mundo. E, por fim, salienta-se que o MC é um currículo dinâmico, ou seja, deve sofrer mudanças sempre que necessário, a fim de acompanhar as mudanças e atualizações em termos profissionais, técnicos, econômicos, normativos e tecnológicos.

2.4 Fatores que influenciam o processo de aprendizagem

Nas palavras de Araújo, Santana e Ribeiro (2009, p. 2), compete ao processo de aprendizagem a "resposta do indivíduo ao estímulo do ambiente diante de uma situação problema, considerando-se os hábitos e aspectos da vida desse indivíduo".

Visando identificar os principais fatores que influenciam o processo de ensino, Bordenave e

“O Conselho Nacional de Educação (CNE) foi instituído pela Lei n.º 9.131, de 24 de novembro de 1995, sendo composto pela Câmara de Educação Básica (CEB) e pela Câmara de Educação Superior (CES). A CES delibera sobre as diretrizes curriculares que, antes da Lei n.º 9.131/1995, ficava a cargo do Conselho Federal de Educação.”

Pereira (2002) realizaram uma pesquisa com aproximadamente 500 professores universitários, tendo sido apontados três fatores principais, sendo eles: aluno, assunto e professor.

Por sua vez, Santos (2001) apresenta, além dos fatores apontados no estudo de Bordenave e Pereira (2002), o fator escola com as suas características, como: as crenças dos dirigentes, o entendimento da essência do processo educacional e a liderança, que também contribuem para o processo de ensino-aprendizagem. Destaca, todavia, que o entendimento sobre esses fatores e também as diferentes interações entre eles é fundamental para a melhoria da qualidade do ensino nas instituições.

Nessa mesma linha de pensamento e destacando a importância da instituição, Miranda, Nova e Leal (2018, p. 41) afirmam que “A escolha da instituição pode ter reflexos significativos no desempenho de um estudante, pois é a instituição que proporcionará as condições e o ambiente para que a aprendizagem ocorra efetivamente”.

Os autores Miranda, Nova e Leal (2018) ainda enfatizam que algumas pesquisas evidenciam que os cursos que oferecem maior percentual de conteúdos profissionais, ou seja, disciplinas que abordam a Contabilidade, apresentam melhor desempenho em avaliações externas, como o Exame de Suficiência e o Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (Enade). Os autores também observam que “o projeto pedagógico deve ser constantemente acompanhado e ser adequado ao cenário no qual as organizações estão inseridas” (MIRANDA; NOVA; LEAL, 2018, p. 32).

Observa-se, pelas palavras dos autores, que o projeto pedagógico deve ser objeto de avaliação constante, haja vista as dinâmicas do cotidiano e que tem que estar

alinhado com o mercado e, dessa forma, atender às necessidades da sociedade.

Direcionando a pesquisa para a área contábil, Beck e Rausch (2014) desenvolveram estudo com objetivo de captar a percepção dos alunos de Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, em relação aos fatores que influenciam o processo ensino-aprendizagem, tendo por base os estudos de Bordenave e Pereira (2002). A pesquisa foi realizada em dezembro de 2011 para os alunos de 6º, 7º e 8º semestres, com a utilização da escala aproximativa *Best-Worst*, tendo apresentado, em grau de importância, os seguintes resultados (Tabela 3).

Corroborando essa temática, Silva, Melo e Delfino (2017) desenvolveram pesquisa, tendo por objetivo identificar os fatores que influenciam o processo de ensino-aprendizagem na percepção dos alunos do curso de Ciências Contábeis de três instituições de ensino superior, localizadas no Estado da Paraíba, sendo duas públicas e uma privada. Os resultados da pesquisa apontaram que as variáveis que mais se destacaram como influenciadoras no processo de ensino-aprendizagem foram: a didática do professor; o programa da disciplina bem planejado e desejo de aprender o assunto. No que diz respeito ao aspecto institucional, os alunos apontaram como fatores a existência de monitoria, biblioteca bem equipada e instalações adequadas.

3. Procedimentos Metodológicos

Esta pesquisa classifica-se como descritiva, por possuir o objetivo de descrever a realidade sul-mato-grossense, verificando se os cursos presenciais de Ciências Contábeis atendem às exigências do MEC, bem como se seguem a estrutura proposta pela FBC e pelo Isar. Quanto aos procedimentos, é bibliográfica e documental, haja vista a utilização de livros e artigos e das matrizes curriculares publicadas nos sítios eletrônicos das universidades (GIL, 2008).

Como etapa inicial da coleta de dados, foi realizado em julho de 2018 o levantamento na plataforma do e-MEC (<http://emec.mec.gov.br/>), na aba de consulta interativa, de todas as IES de Mato Grosso do Sul que ofertam o curso de graduação em Ciências Contábeis na forma presencial. No total são 30 cursos ofertados em 26 IES.

Desses 30 cursos cadastrados, um está em processo voluntário de extinção e três ainda não iniciaram as atividades. Dos 26 cursos restantes, buscou-se a grade curricular do curso nos sítios eletrônicos das IES. Desses, quatro IES não disponibilizam a grade curricular em seus sítios eletrônicos na internet; e três IES, embora disponibilizadas as grades curriculares, deixaram de ofertar o curso presencial de Ciências Contábeis e tornaram-se polos de Educação a Distância (EAD). Então, para a consecução deste trabalho, foram observados 19 currículos,

Tabela 3 – Fatores que influenciam no processo ensino-aprendizado

Aluno		Estrutura		Professor	
Variável	Índice	Variável	Índice	Variável	Índice
Motivações	0,774	Tipos de Aprendizagem	0,741	Atitude com a Matéria	0,677
Atitude com a disciplina	0,612	Componentes e Relações	0,532	Situação Estimuladora Ambiental	0,516

Fonte: Adaptado de Beck e Rausch (2014).

sendo treze de instituições privadas e seis de públicas, conforme identificadas na Tabela 4.

As disciplinas e suas respectivas cargas-horárias foram separadas por eixo de formação conforme as propostas incluídas na Resolução CNE/CES 10 e no livro de Carneiro et al. (2017) da Fundação Brasileira de Contabilidade, sendo elas: básica, profissional e teórico-prática.

Com relação à disciplina optativa de libras e outras que não têm ligação com a Contabilidade, foram consideradas como de formação básica nas tabelas relacionadas com a proposta da Fundação Brasileira de Contabilidade, visto que não se enquadram no eixo profissional. E, para as IES públicas com a oferta de diversas optativas, foi considerada a carga horária até completar o limite de horas total do curso registrada na respectiva grade curricular.

Para verificar os motivos e a frequência com que é alterada a grade curricular, além de informações sobre o estágio supervisionado, foi elaborado um questionário, previamente testado, com 12 questões divididas em 4 seções. A primeira compôs-se de duas questões abertas visando à identificação da instituição e do coordenador. A segunda, com quatro questões de múltipla escolha, para verificar a formação, titulação, área da maior titulação e o tempo de atuação do coordenador. Outras quatro questões referentes à estrutura curricular integraram a terceira seção do questionário - isso para que fosse possível verificar se existe uma política para revisão e alteração da estrutura curricular, qual sua periodicidade, quando foi realizada a última alteração da grade curricular e o que foi alterado. Já na quarta seção, foram feitos dois questionamentos, ambos em relação ao estágio supervisionado.

Foram enviados e-mails aos 26 coordenadores de cursos em Ciên-

Tabela 4 – Identificação das Instituições de Ensino Superior e cidades sede

Identificação	Nome da Instituição de Ensino Superior	Cidade
1	Centro Universitário Anhanguera	Campo Grande
2	Universidade Estácio de Sá	Campo Grande
3	Faculdade de Chapadão do Sul	Chapadão do Sul
4	Faculdade de Ciências Contábeis de Nova Andradina	Nova Andradina
5	Faculdade Anhanguera Dourados	Dourados
6	Faculdade de Administração, Humanas e Exatas	Mundo Novo
7	Faculdade de Ponta Porã	Ponta Porã
8	Faculdade Campo Grande	Campo Grande
9	Faculdades Integradas de Paranaíba	Paranaíba
10	Universidade Católica Dom Bosco	Campo Grande
11	Universidade para o Desenvolvimento do Estado e da Região do Pantanal	Campo Grande
12	Faculdade Unigran Capital	Campo Grande
13	Centro Universitário da Grande Dourados	Dourados
14	Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul	Ponta Porã
15	Universidade Federal da Grande Dourados	Dourados
16	Universidade Federal de Mato Grosso do Sul	Campo Grande
17	Universidade Federal de Mato Grosso do Sul	Corumbá
18	Universidade Federal de Mato Grosso do Sul	Três Lagoas
19	Universidade Federal de Mato Grosso do Sul	Nova Andradina

Fonte: Adaptado de Carneiro et al. (2017)

cias Contábeis que estavam como ativos no portal interativo do e-MEC com o *link* para o questionário disponibilizado no Google Forms. O questionário ficou aberto de 10 de julho a 10 de outubro de 2018 e houve um retorno de 14 respostas. Dessas, nove foram de IES privadas e cinco de IES públicas. Entretanto, foram desconsideradas as respostas referentes a uma faculdade privada do interior do estado porque não foi encontrada a grade curricular em seu sítio eletrônico. Os dados coletados mediante aplicação de questionário foram analisados em planilhas, verificando-se as quantidades e percentuais referentes a cada pergunta.

Para análise das grades curriculares, foi utilizada a técnica de análise de conteúdo, pois de acordo com Flick (2009), a análise de conteúdo, além de possibilitar a interpretação dos dados após a coleta, classifica o conteúdo em categorias. Sendo assim, e como enfatizam Dellagnelo e Silva (2005), a análise de conteúdo vem se mostrando como uma das técnicas de

análise de dados mais utilizada no campo da administração no Brasil, especialmente nas pesquisas qualitativas. Cada IES foi considerada individualmente, e as disciplinas foram separadas, também em planilhas, por eixo de formação, procedendo-se ao cálculo das cargas-horárias de cada eixo, sempre em comparação com a proposta da FBC e com a Resolução CNE/CES 10.

4. Análise e Discussão dos Resultados

Na análise das respostas obtidas, referentes ao questionário aplicado aos coordenadores dos cursos presenciais de graduação em Ciências Contábeis no Estado de Mato Grosso do Sul, foram consideradas as respostas de treze coordenadores. Cabe salientar que, em respeito ao sigilo, não será referenciado o nome das IES no tocante às informações captadas mediante o questionário, mas apenas quando se tratar de informações públicas.

Sequencialmente, quanto ao tempo desempenhando a função de coordenação de curso, oito coordenadores (61,54%) têm até dois anos na função e os outros têm entre 3 e 5 anos. A maioria são mestres (69,23%), três são doutores (23,08%) e um é especialista (7,69%); quanto à área de maior titulação dos coordenadores, 46,15% são em Ciências Contábeis e 30,77% em Administração de Empresas. Os outros são em Direito Econômico, Ciências Ambientais e Sustentabilidade Agropecuária e Mestrado em Desenvolvimento Regional.

Já no concernente à questão sobre a existência, ou não, de uma política para revisão e alteração da estrutura curricular por parte das IES, 10 coordenadores (76,92%) responderam afirmativamente, sendo que, destas instituições, cinco revisam anualmente, uma a cada dois anos e as outras sempre que surgir nova alteração nas Diretrizes Curriculares do MEC. Uma universidade privada também revisa e altera a estrutura curricular pela necessidade do mercado. Os três coordenadores que responderam que não havia política de revisão e alteração são de instituições públicas.

No que diz respeito à última alteração na estrutura curricular, oito IES (61,54%) alteraram entre 2015 e 2017; duas universidades públicas responderam que nunca alteraram, sendo que uma iniciou o curso em 2018 e outra em 2014; e três modificaram em 2018.

Sobre o que foi modificado na última vez, os coordenadores selecionaram uma ou mais opções, além de inserir outras. A alteração mais citada foi exclusão e inclusão de disciplinas (69,23%). A carga horária total foi alterada por três IES; a adequação do estágio probatório por uma; e, em três universidades, houve mudanças na carga horária de disciplinas.

Quando questionados sobre a obrigatoriedade do estágio supervisionado, dez coordenadores (76,92%) responderam ser obrigatória a realização. Dessas IES, duas (20%) realizam na própria instituição, três (30%) em empresas e cinco (50%) em ambas.

Na continuidade desta pesquisa, foram analisadas as 19 grades curriculares obtidas nos sítios eletrônicos das IES, sendo 13 de instituições privadas e 6 de instituições públicas. As disciplinas dessas estruturas curriculares foram separadas por Eixo de Formação, Básica, Profissional e Teórico-Prática, conforme as propostas incluídas na Resolução CNE/CES 10, e no livro de Carneiro et al. (2017) da Fundação Brasileira de Contabilidade.

Se nos currículos das legislações houve um aumento da variedade de disciplinas, conforme citado por Soares et al. (2011), em análise das grades curriculares confirma-se o trazido por esses autores, pois foram encontrados 444 nomes

diferentes. Depois de agrupadas as disciplinas semelhantes, verificou-se um total de 203 disciplinas, sendo 96 na formação básica, 94 na profissional e 13 na teórico-prática, incluindo disciplinas como: Projeto de Vida, Psicologia, Fundamentos de Marketing e Comportamento Humano nas Organizações.

Na Tabela 5 foi distribuída a carga horária por eixo de formação e verificado se a carga horária da grade condiz com a registrada no portal do e-MEC. Verificou-se que cinco IES apresentam na grade curricular uma carga horária menor que a cadastrada no portal e-MEC, sendo que a instituição número 2 apresenta a maior diferença. Entretanto, foram observados apenas os dados apresentados no site desta IES, no qual não aparecem as atividades fora do horário de aula, como estágio supervisionado e atividades complementares.

Outra instituição que apresenta divergência é a IES 7 que conta com 3.000 horas informadas no Proje-

Tabela 5 – Carga horária da grade curricular comparada a cadastrada no e-MEC e sua distribuição por eixo – formação

IES	Carga Horária			Proposta FBC 2017			Resolução CNE/CES 10		
	Grade	E-mec	Diferença	Básica	Profissional	Teórico Prática	Básica	Profissional	Teórico Prática
	3.000,00			900,00	1.620,00	480,00	900,00	1.380,00	720,00
1	3.000,00	3.000,00	0,00	1.140,00	1.440,00	420,00	1.140,00	1.380,00	480,00
2	1.987,00	3.056,00	-1.069,00	722,00	1.156,00	109,00	722,00	1.120,00	145,00
3	3.640,00	3.640,00	0,00	1.160,00	1.600,00	880,00	1.120,00	1.600,00	920,00
4	3.000,00	3.000,00	0,00	900,00	1.466,67	633,33	1.033,33	1.266,67	700,00
5	3.000,00	3.000,00	0,00	1.140,00	1.440,00	420,00	1.140,00	1.380,00	480,00
6	3.040,00	3.000,00	40,00	1.040,00	1.400,00	600,00	1.000,00	1.400,00	680,00
7	3.000,00	3.252,00	-252,00	900,00	1.500,00	600,00	900,00	1.433,33	666,67
8	3.041,71	3.000,00	41,71	950,01	1.091,70	1.000,00	883,33	1.091,70	1.066,70
9	3.280,00	3.280,00	0,00	900,00	1.533,33	846,67	933,33	1.366,67	980,00
10	3.000,00	3.000,00	0,00	866,67	1.600,00	533,33	866,67	1.600,00	533,33
11	3.000,00	3.000,00	0,00	1.020,00	1.400,00	580,00	1.020,00	1.340,00	640,00
12	3.360,00	3.440,00	-80,00	1.160,00	1.760,00	440,00	1.160,00	1.760,00	440,00
13	3.540,00	3.600,00	-60,00	1.320,00	1.680,00	540,00	1.240,00	1.680,00	620,00
14	3.150,00	3.192,00	-42,00	793,34	1.756,66	600,00	793,34	1.643,33	713,33
15	3.000,00	3.000,00	0,00	870,00	1.560,00	570,00	870,00	1.260,00	870,00
16	3.000,00	3.000,00	0,00	1.088,00	1.360,00	552,00	1.088,00	952,00	960,00
17	3.000,00	3.000,00	0,00	823,00	1.540,00	637,00	823,00	1.326,00	851,00
18	3.009,00	3.009,00	0,00	952,00	1.632,00	425,00	952,00	1.326,00	731,00
19	3.000,00	3.000,00	0,00	918,00	1.530,00	552,00	918,00	1.360,00	722,00

Fonte: Elaborada pelos autores.

to Político-Pedagógico publicado e 3.252 horas cadastradas no portal e-MEC. Oposto a isso, a IES 8 divulga uma carga horária maior. Vale salientar que, quanto às universidades públicas com um grande número de disciplinas optativas, foi considerado apenas o quantitativo necessário para atingir o número de horas total cadastrado na ementa curricular.

A Resolução CNE/CES n.º 2 delimita a carga horária para os estágios supervisionados e atividades complementares dos cursos de graduação, bacharelados, na modalidade “presencial”. Estes não deverão exceder a 20% (vinte por cento) da carga horária total do curso, a não ser em casos em que haja determinações legais fixando cargas diferenciadas. Nessa pesquisa foi constatado que todas atendem a essa limitação, conforme demonstrado na Tabela 6.

Ressalta-se que a IES 2 não apresenta a carga horária referente a atividades complementares no seu sítio eletrônico e divulga apenas 36 horas como Estágio Supervisionado - Práticas de Gestão Contábeis. Por isso, os números por ela apresentados destoam das demais.

Cabe salientar que o Isar também encoraja que as IES formalizem o estágio supervisionado em seus currículos, embora não estabeleça uma quantidade mínima de horas. E que a proposta da Fundação Brasileira de Contabilidade, as diretrizes instituídas pela Resolução CNE/CES n.º 10 e o modelo de currículo do Isar visam servir como parâmetro, mas não engessam a grade curricular.

A Tabela 7 apresenta as porcentagens da carga horária destinada pelas IES para cada eixo de formação comparativamente com as porcentagens da proposta da FBC 2017. Para isso, a tabela foi dividida em duas partes, sendo a primeira relativa à carga horária total constante na grade curricular divulgada nos sítios eletrônicos e a outra so-

Tabela 6 – Porcentagem de carga horária do estágio supervisionado e atividades complementares

IES	Carga Horária			% Carga Horária			
	Grade	Estágio Superv.	Atividades Compl.	Total	Estágio Superv.	Atividades Compl.	Total
FBC	3.000,00	240,00	120,00	360,00	8,00%	4,00%	12,00%
1	3.000,00	180,00	120,00	300,00	6,00%	4,00%	10,00%
2	1.987,00	36,00		36,00	1,81%	0,00%	1,81%
3	3.640,00	300,00	300,00	600,00	8,24%	8,24%	16,48%
4	3.000,00	300,00	200,00	500,00	10,00%	6,67%	16,67%
5	3.000,00	180,00	120,00	300,00	6,00%	4,00%	10,00%
6	3.040,00	300,00	300,00	600,00	9,87%	9,87%	19,74%
7	3.000,00	300,00	200,00	500,00	10,00%	6,67%	16,67%
8	3.041,71	250,00	250,00	500,00	8,22%	8,22%	16,44%
9	3.280,00	320,00	200,00	520,00	9,76%	6,10%	15,85%
10	3.360,00	280,00	0,00	280,00	8,33%	0,00%	8,33%
11	3.000,00	180,00	280,00	460,00	6,00%	9,33%	15,33%
12	3.360,00	320,00	40,00	360,00	9,52%	1,19%	10,71%
13	3.540,00	360,00	100,00	460,00	10,17%	2,82%	12,99%
14	3.150,00	272,00	200,00	472,00	8,63%	6,35%	14,98%
15	3.000,00	0,00	150,00	150,00	0,00%	5,00%	5,00%
16	3.000,00	0,00	348,00	348,00	0,00%	11,60%	11,60%
17	3.000,00	204,00	195,00	399,00	6,80%	6,50%	13,30%
18	3.009,00	136,00	153,00	289,00	4,52%	5,08%	9,60%
19	3.000,00	68,00	280,00	348,00	2,27%	9,33%	11,60%

Fonte: Elaborada pelos autores.

bre a carga horária de 3.000 horas, conforme estabelecido na Resolução CNE/CES n.º 2. Isso causa uma variação nos dados daquelas IES com carga horária maior ou menor que o estabelecido pelo CNE.

Percebe-se que o percentual mínimo observado nas disciplinas do eixo de formação básica é de 25,19% e o máximo é 38%, sendo que o proposto pela FBC é de 30%; já nas disciplinas do eixo profissional, a variação é entre 35,89% e 58,18%, e o padrão da FBC é de 54%; e de 5,49% a 32,88% na teórico-prática, sendo 16% o parâmetro. A IES 8 apresenta a menor porcentagem de carga horária das disciplinas de formação profissional, com 1.091,7 horas e maior porcentagem das de formação teórico-prática, sendo 250 horas de atividades complementares, 500 horas de atividades práticas supervisionadas e 250 horas de estágio curricular.

As porcentagens da carga horária destinada pelas IES para cada eixo de formação comparada com

as porcentagens das diretrizes instituídas pela Resolução CNE/CES 10 estão apresentadas na Tabela 8. Essa tabela também foi dividida em duas partes, como a Tabela 7. As alterações nas porcentagens apresentadas são resultantes da distribuição das disciplinas optativas que, na Resolução, aparecem como do eixo de formação teórico-prática.

Nota-se na Tabela 8, baseada na porcentagem sobre 3.000 horas apresentadas como carga horária mínima no curso de Ciências Contábeis na Resolução CES/CNE n.º 2, de 2007, e na divisão por eixo apresentada na Resolução CES/CNE n.º 10, de 2004, que apenas a IES 3 supera todas as porcentagens previstas na resolução por ter uma carga horária total do curso de 3.640 horas. As IES 9 e 19 chegam próximas ao proposto, apresentando diferença percentual de menos de 1% em algum dos três eixos de formação. Novamente as informações apresentadas pela IES 2 destoam das demais pelo motivo exposto anteriormente.

Os resultados deste estudo evidenciam que a maior parte das disciplinas constantes nas grades-curriculares enquadram-se no eixo profissional, demonstrando a preocupação das IES com os resultados de avaliações externas, como o exame de suficiência e o Enade, pois, conforme Miranda, Nova e Leal (2018), os cursos com maior carga horária na área profissional apresentam melhor desempenho nessas avaliações.

5. Considerações Finais

Este trabalho se propôs analisar se a estrutura curricular dos cursos de Ciências Contábeis ofertados pelas IES do Estado de Mato Grosso do Sul atende às exigências estabelecidas pelo MEC, bem como realizar uma comparação com as estruturas propostas pela FBC e Isar.

Pode-se observar que 63,16% das dezenove IES integrantes da amostra incluem um percentual de disciplinas maior que os 30% sugerido no eixo de formação básica, enquanto na formação profissional e teórico-prática, 57,89% das universidades apresentam um percentual de disciplina menor que os 46% e 24% sugeridos, respectivamente. Já em uma análise comparativa com a FBC, pode-se observar que apenas 10,53% das instituições cumpriram exatamente o percentual proposto pela fundação na formação básica. Já na formação profissional, 84,21% dos cursos apresentam um percentual menor que os 54% recomendado, enquanto no eixo de formação teórico-prática, 68,42% das IES incluem um percentual de disciplinas maior que os 16% sugeridos.

No que diz respeito ao projeto pedagógico - um dos fatores que impacta o ensino-aprendizagem - observou-se que a maioria dos cursos de instituições particulares possui política de revisão e alteração

Tabela 7 – Porcentagens da carga horária por eixo temático baseada na proposta FBC 2017

IES	% Carga Horária por Formação			% Por Formação sobre 3.000 Horas		
	Básica	Profissional	Teórico-Prática	Básica	Profissional	Teórico-Prática
FBC	30,00%	54,00%	16,00%	30,00%	54,00%	16,00%
1	38,00%	48,00%	14,00%	38,00%	48,00%	14,00%
2	36,34%	58,18%	5,49%	24,07%	38,53%	3,63%
3	31,87%	43,96%	24,18%	38,67%	53,33%	29,33%
4	30,00%	48,89%	21,11%	30,00%	48,89%	21,11%
5	38,00%	48,00%	14,00%	38,00%	48,00%	14,00%
6	34,21%	46,05%	19,74%	34,67%	46,67%	20,00%
7	30,00%	50,00%	20,00%	30,00%	50,00%	20,00%
8	31,23%	35,89%	32,88%	31,67%	36,39%	33,33%
9	27,44%	46,75%	25,81%	30,00%	51,11%	28,22%
10	28,89%	53,33%	17,78%	28,89%	53,33%	17,78%
11	34,00%	46,67%	19,33%	34,00%	46,67%	19,33%
12	34,52%	52,38%	13,10%	38,67%	58,67%	14,67%
13	37,29%	47,46%	15,25%	44,00%	56,00%	18,00%
14	25,19%	55,77%	19,05%	26,44%	58,56%	20,00%
15	29,00%	52,00%	19,00%	29,00%	52,00%	19,00%
16	36,27%	45,33%	18,40%	36,27%	45,33%	18,40%
17	27,43%	51,33%	21,23%	27,43%	51,33%	21,23%
18	31,64%	54,24%	14,12%	31,73%	54,40%	14,17%
19	30,60%	51,00%	18,40%	30,60%	51,00%	18,40%

Fonte: Elaborada pelos autores.

Tabela 8 – Percentagem de carga horária por eixo de formação baseada na Resolução CNE/CES 10

IES	% Sobre Carga Horária Total			% Sobre 3.000 Horas		
	Básica	Profissional	Teórico-Prática	Básica	Profissional	Teórico-Prática
CNE	30,00%	46,00%	24,00%	30,00%	46,00%	24,00%
1	38,00%	46,00%	16,00%	38,00%	46,00%	16,00%
2	36,34%	56,37%	7,30%	24,07%	37,33%	4,83%
3	30,77%	43,96%	25,27%	37,33%	53,33%	30,67%
4	34,44%	42,22%	23,33%	34,44%	42,22%	23,33%
5	38,00%	46,00%	16,00%	38,00%	46,00%	16,00%
6	32,47%	45,45%	22,08%	33,33%	46,67%	22,67%
7	30,00%	47,78%	22,22%	30,00%	47,78%	22,22%
8	29,04%	35,89%	35,07%	29,44%	36,39%	35,56%
9	28,46%	41,67%	29,88%	31,11%	45,56%	32,67%
10	28,89%	53,33%	17,78%	28,89%	53,33%	17,78%
11	34,00%	44,67%	21,33%	34,00%	44,67%	21,33%
12	34,52%	52,38%	13,10%	38,67%	58,67%	14,67%
13	35,03%	47,46%	17,51%	41,33%	56,00%	20,67%
14	25,19%	52,17%	22,65%	26,44%	54,78%	23,78%
15	29,00%	42,00%	29,00%	29,00%	42,00%	29,00%
16	36,27%	31,73%	32,00%	36,27%	31,73%	32,00%
17	27,43%	44,20%	28,37%	27,43%	44,20%	28,37%
18	31,64%	44,07%	24,29%	31,73%	44,20%	24,37%
19	30,60%	45,33%	24,07%	30,60%	45,33%	24,07%

Fonte: Elaborada pelos autores.

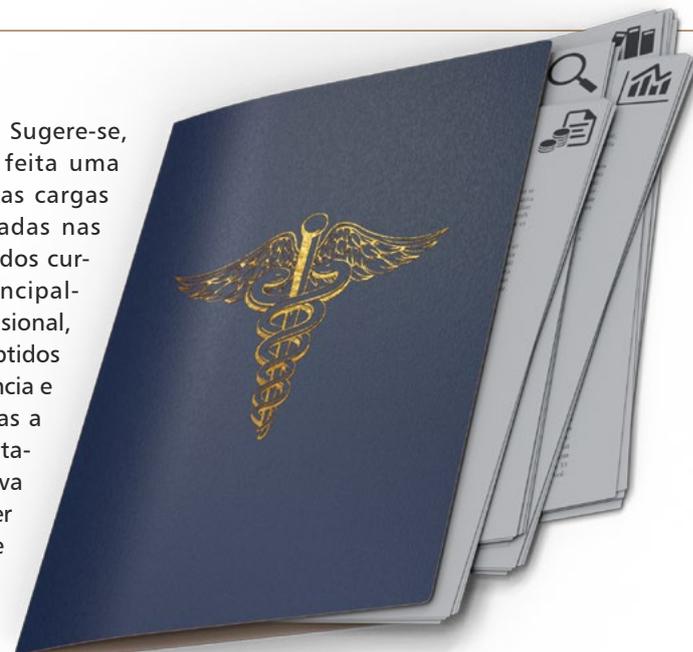
do projeto, em função de mudanças nas legislações e necessidades do mercado. Por outro lado, observou-se que a maioria dos cursos de

instituições públicas respondeu não possuir política para revisão e alteração, podendo comprometer os resultados.

Este estudo limitou-se às IES com cursos presenciais e que disponibilizam o PPP com a respectiva matriz curricular em seu sítio eletrônico. Além disso, o número de respostas obtidas dos 26 coordenadores dos cursos cadastrados no portal e-MEC foi considerado baixo, pois apenas quatorze instituições (53,85%) responderam.

Sugere-se, portanto, que em futuras pesquisas seja ampliada a amostra para cursos a distância e ainda que se replique este estudo em outros estados, para que se tenha o panorama nacional das estruturas curriculares do curso de

Ciências Contábeis. Sugere-se, também, que seja feita uma comparação entre as cargas-horárias apresentadas nas grades curriculares dos cursos estudados, principalmente do eixo profissional, com os resultados obtidos no Exame de Suficiência e no Enade, com vistas a confirmar se o apontado por Miranda, Nova e Leal (2018) pode ser aplicado à realidade dos cursos presenciais das IES sul-mato-grossenses.



Referências

ARAÚJO, A. M. P.; SANTANA, A. L. A.; RIBEIRO, E. M. S. Fatores que afetam o processo ensino no curso de ciências contábeis: um estudo baseado na percepção dos professores. *Anais... Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis*, São Paulo, SP, Brasil, 3. 2009.

BECK, F.; RAUSCH, R. B. Fatores que influenciam o processo ensino-aprendizagem na percepção de discentes do curso de ciências contábeis. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 25, n.2, p. 38-58, maio/ago. 2014.

BORDENAVE, J. D.; PEREIRA, A. M. *Estratégias de Ensino-Aprendizagem*. 24 ed. Petrópolis: Vozes, 2002. 312 p.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

_____. Ministério da Educação. Conselho Nacional de Educação. Câmara de Educação Superior. *Resolução nº 2, de 18 de junho 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/rces002_07.pdf>. Acesso em: 28 jan. 2018.

_____. _____. _____. _____. *Resolução 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 jan. 2018.

CARNEIRO, J. D. (Coord.) et al. *Proposta nacional de conteúdo de graduação em Ciências Contábeis*. 2 ed. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2009. 187 p.

_____. *Matriz Curricular para Cursos de Ciências Contábeis: uma proposta da Fundação Brasileira de Contabilidade*. 1 ed. Brasília: FBC, 2017. 208 p.

CZESNAT, A. O.; CUNHA, J. V. A. da; DOMINGUES, M. J. C. de S. Análise comparativa entre os currículos dos cursos de Ciências Contábeis das universidades do estado de Santa Catarina listadas pelo MEC e o currículo mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR. *Gestão & Regionalidade*, v. 25, n. 75, p. 22-30, set./dez. 2009.

DELLAGNELO, E. H. L., & Silva, R. C. Análise de conteúdo e sua aplicação em pesquisa na administração. In: Vieira, M. M. F., & Zovain, D. M. (Orgs.). (2005). Pesquisa qualitativa em administração: teoria e prática. São Paulo: FGV.

FLICK, U. (2009). Introdução à pesquisa qualitativa (3a ed.). (J. E. Costa, Trad.). São Paulo: Artmed. (Obra original publicada em 1995).

GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 200 p.

KRUGER, S. D. et al. O perfil desejado de egresso dos cursos de Ciências Contábeis das universidades de Santa Catarina. *Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC*, v. 12, n. 34, p. 40-52, dez./mar. 2013.

MARRONI, C. H.; RODRIGUES, A. F.; PANOSSO, A. Panorama histórico do ensino superior da graduação em contabilidade no Brasil - sob a égide normativa. *Enfoque: Reflexão Contábil - UEM – PR*, v. 32, n. 3, p. 01-17. 2013.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO (MEC). Sistema e-MEC. *Instituições de Educação Superior e cursos cadastrados*. (2018). Disponível em: < <http://emec.mec.gov.br/>>. Acesso em: 26 jul. 2018.

MIRANDA, G. J.; NOVA, S. P. C. C.; LEAL, E. A. *Revolucionando o desempenho acadêmico: o desafio de Isa*. São Paulo: Atlas. 2018. 176 p.

UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT – UNCTAD. *Revised model accounting curriculum (MC)*. Geneva, 2011. Disponível em: <https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/diaemisc2011d1_en.pdf>. Acesso em: 30 jan. 2019.

SANTOS, S. C. O processo ensino-aprendizagem e a relação do professor-aluno: aplicação dos “sete princípios para a boa prática na educação de ensino superior”. *Caderno de Pesquisa em Administração*, v. 8, n. 1, p.69-82, jan./mar. 2001.

SILVA, C. L.; MELO, L. S. A.; DELFINO, I. A. L. Fatores que influenciam o processo de ensino-aprendizagem sob a perspectiva de alunos do curso de ciências contábeis: uma análise comparativa entre instituições de ensino superior públicas e privadas. *Revista de Pesquisa Interdisciplinar*, v. 2, Edição Especial II, p. 248-263, 2017.

SILVA, V. R.; MIRANDA, G. J.; PEREIRA, J. M. ENADE e proposta curricular do CFC: um estudo em cursos brasileiros de Ciências Contábeis. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade - REPeC*, v. 11, n.3, art. 1, p. 261-275, jul./set. 2017.

SOARES, S. V. et al. O Currículo dos cursos de Ciências Contábeis das Universidades Federais da Região Sul do Brasil: formação especialista ou generalista? *Enfoque: Reflexão Contábil*, v. 31, n.2, p. 07-21, maio/ago. 2012.

_____. Evolução do currículo de Contabilidade no Brasil desde 1809. *Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC*, v.10, n. 30, p. 27-42, ago./Nov. 2011.



Percepção de estudantes de Ciências Contábeis quanto à inclusão de pessoas com deficiência na área contábil

O objetivo do estudo foi verificar a percepção dos estudantes de Contabilidade quanto à inserção de PcD tanto no ambiente acadêmico como no mercado de trabalho. Para tal foi realizada uma pesquisa do tipo *Survey* com alunos de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Sergipe, campus de Itabaiana. O questionário adotado foi analisado quantitativamente por meio da estatística descritiva e análise inferencial. Como principais resultados, constatou-se que os alunos se apresentavam receptivos quanto à inclusão de PcD no ambiente acadêmico contábil e enxergam o pleno potencial de atuação desses indivíduos no mercado de trabalho. Os discentes, em sua maioria, entendem que a atuação de PcD no ambiente profissional promove um processo de reflexão para os demais colegas, além de auxiliar na autoestima dos portadores de necessidades especiais. Ao mesmo tempo, constrói um país mais justo. Este trabalho pôde contribuir para trazer um panorama à Instituição de Ensino onde foi realizada a pesquisa sobre a formação social dos seus estudantes. Além disso, permitirá que empregadores da região percebam os valores dos novos profissionais. Também fornecerá ao Conselho Regional um vislumbre dos aspectos éticos dos novéis contabilistas visando uma ampliação da discussão deste tema na região.

Gabriel Santos de Jesus

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Sergipe (UFS) campus de Itabaiana.

E-mail: gabrieljesus55@hotmail.com

Nadielli Maria dos Santos Galvão

Professora Assistente da Universidade Federal de Sergipe (UFS), campus de Itabaiana. Mestra e Bacharela em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco.

E-mail: profa.nadielligalvao@gmail.com

2176 – Recebido em 26/6/2019. Distribuído em 26/06/2019. Pedido de revisão em 7/8/2019; 26/8/2019 e em 2/9/2019. Resubmetido pelo autor em 13/8/2019; 28/8/2019 e 4/9/2019. Aprovado em 28/10/2019, na sexta rodada, por dois membros do Conselho Editorial. Publicado na edição novembro-dezembro de 2019. Organização responsável pelo periódico: Conselho Federal de Contabilidade.

1. Introdução

À medida que a história avança, os costumes e práticas da sociedade também são alterados e evoluem (MILLÉO, 2014). Dentro dessa perspectiva, encontra-se a visão da comunidade acerca das minorias, grupo assim denominado não pelo aspecto quantitativo, mas pelos parâmetros de análise das relações existentes entre aqueles que pertencem ao grupo dominante e ao grupo dito como dominado (MIZUTANI, 2011). Dentro dessa perspectiva, Martins e Mituzani (2011) exemplificam as minorias como os grupos formados por afrodescendentes, mulheres, índios, portadores de necessidades especiais, homossexuais, judeus, ciganos e quilombolas. No que tange às pessoas com necessidades especiais, também conhecidas como Pessoas com Deficiência (PcD), estas têm recebido ao longo da história diversos tratamentos, sendo que antigos povos chegavam até mesmo a excluir tais indivíduos do convívio social, inclusive a exterminá-los. Só na história mais recente da humanidade que essas pessoas começaram a ser enxergadas, de forma mais ampla, como sujeitos de direito (LEONART, 2007).

No entanto, ainda há muito que avançar, principalmente, no que tange à inserção de PcD no mercado de trabalho visto que estes indivíduos ainda sofrem o preconceito de serem considerados menos capazes por conta de suas limitações (CASTRO; AMARAL; BORGES, 2017). Porém, para que este estigma seja quebrado, torna-se necessário uma mudança no processo de formação dos futuros profissionais, ou seja, é relevante que a transformação comece inclusive nas universidades. Auad e Conceição (2008, p.151), ao entrevistarem estudantes portadores de deficiência em uma Instituição de Ensino Superior, identificaram que estes consideram que o ambiente acadêmico foi onde “se sentiram mais acolhidos e onde desenvolveram laços de amizade e afetividade”. Dessa forma, entende-se que o contexto universitário é significativo para a integração dessas pessoas na sociedade.

Quase 24% dos brasileiros possuem algum tipo de deficiência, no entanto, apenas 1% estão empregadas (VERDÉLIO, 2017). Por outro lado, no ensino superior, em 2017 ocorreram 8.286.663 matrículas, tanto nas instituições privadas como públicas. Porém, apenas 38.272 eram de alunos que possuíam alguma deficiência (MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, 2017).

No que se refere à área contábil, dados recentes apontam que existem no Brasil 351.267 profissionais cadastrados como contadores e 167.298 como técnicos em contabilidade (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2019). No entanto, ainda não há uma participação expressiva de PcD nesse

campo de trabalho (JESUS et al., 2019). Dessa forma, torna-se relevante entender como tem sido a receptividade para com os estudantes que possuem alguma deficiência desde a entrada na universidade, o que pode refletir em seus ingressos também no mercado de trabalho.

Diante do exposto, surge o seguinte questionamento: **Como os estudantes de Ciências Contábeis enxergam a inserção de PcD na área contábil?** Assim, o desiderato do presente estudo é verificar a percepção dos estudantes de Contabilidade quanto à inserção de PcD tanto no ambiente acadêmico como no mercado de trabalho. Este estudo torna-se relevante por trazer um diagnóstico para as instituições de ensino acerca da inclusão e aceitação dos discentes para com os estudantes PcD. Também ajudará os empregadores a perceberem como os futuros profissionais estão sendo formados e se estes estão aptos a atuar em um mercado plural. Será de valia também para os Conselhos Regionais de Contabilidade compreenderem melhor a situação dos contadores em formação para assim criarem campanhas de conscientização. Além disso, o trabalho justifica-se por existirem trabalhos que apresentem o objetivo de verificar a inserção de PcD no ambiente acadêmico e profissional de forma mais específica, pois, tal como apresentado na seção de revisão de literatura, os estudos anteriores abrangeram outras áreas profissionais, ou o ambiente acadêmico de forma mais amplo.

2. Revisão de literatura

O último censo demográfico realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), em 2010, indicou que 45,6 milhões de pessoas no Brasil declararam possuir algum tipo de deficiência.



“Os resultados apontaram que todos os professores consideraram como positiva a interação com esses alunos em classe. A maioria deles informou que a experiência foi facilitada pelo fato de possuírem experiências familiares com pessoas portadoras de deficiência, o que colaborou na abordagem.”

Esse número corresponde a quase 25% da população nacional (LEAL, THOMÉ 2012). Todavia, mesmo com essa alta proporção, ainda são necessárias ações de mobilização para inserção desses indivíduos na sociedade de forma mais ampla. Fernanda Maria Pessoa di Cavalcanti, responsável nacional pelo projeto de inserção de pessoas com deficiência, em entrevista à Folha Dirigida (2017), destacou que é necessária uma mobilização de diversos setores, órgãos e atores locais para que seja alcançado um efeito positivo no processo de inclusão social. A Lei n.º 8.213, de 1991, conhecida como lei das Cotas, é um instrumento normativo legal que obriga as empresas com número igual ou superior a 100 funcionários a preencherem parte de seu quadro de pessoal com profissionais PcD, sendo passível de multa, caso haja descumprimento.

Quanto a pesquisas na área, conforme pesquisa no Portal de Periódicos da Capes, no mês de junho de 2018, sendo que, até o momento supracitado, não havia artigos relacionados com a inserção de PcD no ambiente acadêmico e profissional contábil. Os estudos que mais se aproximaram dos objetivos deste estudo são aqui discutidos. Filtrando para os estudos internacionais, ci-

ta-se o trabalho de Duff, Ferguson e Gilmore (2007), que investigou a percepção de profissionais de Recursos Humanos no Reino Unido sobre a contratação de pessoas com deficiência para atuarem na área contábil. Os entrevistados apresentavam um bom conhecimento acerca da legislação em vigor no país sobre a contratação de PcD. Por outro lado, os autores verificaram que os respondentes sentiam resistência em contratar profissionais com deficiência mental. Os profissionais de Recursos Humanos também informaram que há a limitação das instalações dos seus principais clientes, o que pode dificultar a contratação de PcD. No entanto, os autores defenderam que, em vez de as empresas de recrutamento aceitarem passivamente essas condições, essas deveriam conscientizar seus clientes acerca da necessidade de uma inserção de pessoas com limitações físicas.

No que se refere à inserção de pessoas com deficiência no ambiente acadêmico inglês, O'Connor et al. (2012) procuraram explorar a percepção de professores universitários que atuaram em salas de aula com alunos portadores de deficiência. Os resultados apontaram que todos os professores consideraram como positiva a interação com esses alunos em classe. A maioria de-

les informou que a experiência foi facilitada pelo fato de possuírem experiências familiares com pessoas portadoras de deficiência, o que colaborou na abordagem. Percebeu-se também que a inserção desses alunos promove nos professores uma busca por novas estratégias de ensino melhorando a qualidade das aulas ministradas.

Realidade díspar é encontrada no estudo de Mutanga e Walker (2017), realizado em duas universidades sul-africanas. O objetivo do estudo foi explorar as experiências dos docentes e discentes em instituições que agregam alunos portadores de deficiências. Destacou-se que os professores entendem que devem criar uma atmosfera inclusiva, no entanto, esses enxergam diversas barreiras institucionais para tal, pois são impulsionados a preocupar-se muito mais em atingir a carga-horária e o conteúdo por disciplina, do que em dar assistência aos alunos com necessidades especiais. Por outro lado, os autores ainda observaram que os professores também encontram dificuldades no fato de muitos alunos portadores de deficiência se acomodarem em tal situação e não perceberem que precisam tornar-se mais ativos.

Por outro lado, Emong e Eron (2016) procuraram investigar como

está a inclusão de pessoas com deficiências nas Universidade de Uganda. Os autores levaram em conta que em 2008 entrou em vigor a legislação sobre Direitos Humanos no país, que estabeleceu o acesso sem discriminação das pessoas deficientes à educação. No entanto, os pesquisadores constataram que no ensino superior ainda existe uma certa tendência de exclusão principalmente em temas como admissão de estudantes, acessos a eventos, avaliações, exame, serviços, residências entre outros. Por fim, Griffin et al. (2012), procuraram investigar a percepção dos alunos que não possuem deficiência quanto à inserção de PcD nos Estados Unidos. Verificou-se que os alunos possuem atitudes positivas no que tange à inclusão dos discentes portadores de necessidades especiais. Algumas diferenças sutis entre os grupos foram constatadas, pois estudantes do gênero feminino, bem como aqueles que já interagem com deficientes, seja na família, na escola, ou no ciclo de amizades, mostraram-se ainda mais abertos à inclusão.

Quanto aos estudos no âmbito nacional, menciona-se Ciantelle e Leite (2016), que objetivaram traçar um panorama de ações exercidas pelos núcleos de acessibilidade no tocante à participação de pessoas com deficiência nas Instituições de

Ensino Superior. Ao fazer a análise dos perfis dos núcleos de acessibilidade das universidades, os autores puderam constatar ações que se referem à estrutura física, humana e técnica para remoção de barreiras arquitetônicas comunicacionais, instrumentais, metodológicas, programáticas e atitudinais. Foi evidenciada também uma necessidade de maior investimento da universidade em programas de acessibilidade visando a sensibilização, promovendo informação, conhecimento e conscientização dos dispositivos legais e políticas relacionadas à remoção das barreiras supracitadas.

Melo e Araújo (2018), por sua vez, estudaram a atuação do núcleo de acessibilidade da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), objetivando discorrer posteriormente a uma reflexão sobre tal experiência, buscando assim contribuir com as discussões acerca da inclusão e aprimoramento dos núcleos de acessibilidade nas universidades, bem como suscitar algumas reflexões acerca do trabalho que a instituição vem desenvolvendo. Os autores chegaram à conclusão de que a criação da Comissão de Apoio a Estudantes com Necessidades Educacionais Especiais (Caene) foi um marco histórico na UFRN e serviu de grande colaboração para que os es-

tudantes PcD saíssem da invisibilidade alcançando melhorias em seu desenvolvimento acadêmico, formando importantes alicerces para a conclusão do curso com sucesso.

Wellichan e Souza (2017) voltaram sua atenção para discutir a importância da inclusão do aluno com deficiência no ensino superior, buscando na literatura da área da Educação e do Direito subsídios para chegar a conclusões concisas. Foi possível perceber que quando se fala em inclusão e acessibilidade não se pode tratar apenas das questões de estrutura e acesso físico. Os autores notaram que no ensino superior as barreiras são diversas, abrangendo outros campos que precisam ser considerados em sua totalidade a fim de receber e manter o aluno PcD até a conclusão do curso. Ainda foi possível concluir que há muito a ser feito em termos estruturais, físicos e principalmente nas ações pedagógicas e de gestão, uma vez que são essas as grandes responsáveis pela inclusão desse público no ensino superior.

Além disso, Maciel e Anache (2017) produziram um trabalho científico cujo objetivo foi analisar o mesmo projeto, Programa Incluir – Acessibilidade na Educação Superior, como estratégia de permanência da pessoa com deficiência nes-

“Foi evidenciada também uma necessidade de maior investimento da universidade em programas de acessibilidade visando a sensibilização, promovendo informação, conhecimento e conscientização dos dispositivos legais e políticas relacionadas à remoção das barreiras supracitadas.”

sa etapa de formação educacional. Foi concluído que as universidades nacionais ampliaram as ações de permanência destinadas aos estudantes deficientes. No entanto, são várias as limitações do Programa e dos Núcleos de Acessibilidade que os impedem de atingir muitos dos seus objetivos propostos, tal como garantir a permanência do aluno com deficiência na educação superior.

Por fim, Santana (2016) procurou investigar e discutir as condições de permanência dos universitários surdos a partir da visão de estudantes e professores. Por meio de seu estudo, a autora pôde evidenciar que a realidade dos deficientes auditivos no ensino superior parece não ser diferente da realidade daqueles que estão na educação básica no Brasil.

Assim, com base na literatura levantada é possível perceber que até o momento de realização desse estudo não havia pesquisas relacionadas com a área contábil e a inserção de estudantes neste curso realizadas no Brasil, sendo que esse é o objetivo do atual trabalho, sendo relevante pesquisar sobre o tema na área citada, diante do seu constante crescimento na sociedade brasileira, o que pode levar pessoas com deficiência a procurarem adentrar também nesse setor de trabalho. No entanto, para o alcance do desiderato proposto, torna-se necessária a realização de procedimentos metodológicos os quais são discutidos na seção a seguir.

3. Metodologia

Para sua execução, a pesquisa pautou-se em uma tipologia descritiva, pois buscou compreender as características de uma determinada amostra, sendo que, para entender o grupo estudado, se baseou em uma abordagem quantitativa, a qual, por meio de técnicas estatísti-

cas, procurou descrever significados inerentes aos objetos da pesquisa.

Para coletar os dados necessários, foi adotado um questionário com perguntas fechadas. O instrumento de coleta foi dividido em três blocos, sendo o primeiro relacionado com o perfil do respondente; o segundo tratava da inserção dos estudantes com deficiência no ensino superior, o qual foi adaptado de Griffin et al. (2012); e, por fim, o terceiro tratava da inserção do estudante PCD no mercado de trabalho contábil, o qual foi adaptado do estudo de Jesus et al. (2018). Um resumo da ferramenta de pesquisa é apresentado no Quadro 1.

As perguntas dos blocos 2 e 3 foram apresentadas por meio da escala Likert de 5 pontos, onde 1 significava “discordo totalmente” e 5 “concordo totalmente”, sendo o questionário direcionado aos

alunos não portadores de deficiência. O instrumento de pesquisa foi aplicado na Universidade Federal de Sergipe, campus de Itabaiana, no segundo semestre de 2018. Tal instituição foi escolhida por conveniência de acesso. No momento da realização da pesquisa, havia 306 alunos vinculados, sendo que três apresentavam deficiência física.

Inicialmente, a análise quantitativa foi feita por meio da estatística descritiva, a fim de verificar a média de respostas e frequência de cada percepção. Em seguida, foi aplicado o teste de Diferença de Médias Qui-Quadrado, a saber, a análise inferencial, cujo objetivo é verificar a diferença entre os grupos existentes, mais especificamente no que se refere ao gênero do respondente; a relação anterior com Pcd, seja no âmbito familiar ou no ciclo de amizade. Com isso, foi possível perce-

Quadro 1 – Resumo do questionário

Quadro 1 – Resumo do questionário	
Bloco 1 Perfil do respondente	<ul style="list-style-type: none"> • Gênero, idade, período do curso, possui familiar PCD, já estudou/trabalhou com PCD
Bloco 2 Inserção na Universidade	<ul style="list-style-type: none"> • Sinto-me confortável em interagir com alunos portadores de deficiência; • Os estudantes portadores de deficiência física são tão capazes quanto os que não possuem limitações; • Os estudantes portadores de deficiência intelectual são tão capazes quanto os que não possuem limitações; • Estou disposto a interagir com alunos portadores de deficiência; • O professor tende a deixar a matéria mais fácil quando tem estudante portador de deficiência na classe; • Não sei como agir diante de um estudante portador de deficiência; • Os alunos portadores de deficiência não se sentem bem em sala de aula; • Os professores dão mais atenção aos alunos portadores de deficiência • A instituição conta com boa estrutura física para atender estudantes PCD.
Bloco 3 Inserção no mercado de Trabalho	<ul style="list-style-type: none"> • O estudante portador de deficiência não irá encontrar dificuldades nas atividades exercidas na área contábil; • Os empregadores da área contábil estão abertos para a contratação de pessoas com deficiência; • O estudante portador de deficiência se forma tão preparado para o mercado de trabalho quanto um estudante sem deficiência; • Não importa a deficiência, qualquer pessoa pode exercer atividades contábeis; • Os escritórios contábeis devem investir em acessibilidade visando a contratação de pessoas com deficiência; • Um deficiente físico está mais apto para exercer a profissão contábil do que um deficiente intelectual; • Contratar uma pessoa com deficiência ajuda na criação de um país mais justo; • Contratar uma pessoa com deficiência ajuda na autoestima deste cidadão; • Contratar uma pessoa com deficiência traz uma reflexão para aqueles que estão ao seu redor sobre como é possível ultrapassar barreiras; • O Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais devem criar ações para uma conscientização sobre a inclusão de pessoas com deficiência na área contábil.

Fonte: elaboração própria

ber se mulheres possuem uma percepção diferente dos homens sobre o tema; se o fato de o respondente ter familiar ou amigo PcD interfere na sua forma de enxergar a inserção desses no ambiente acadêmico e de trabalho. Foram coletados 161 formulários, sendo que 152 foram considerados válidos por terem sido respondidos em sua completude. Após a realização dos passos metodológicos aqui traçados alcançou-se o objetivo da pesquisa, sendo a discussão dos resultados atin-gidos destacada a seguir.

4. Resultados

4.1 Descrição dos dados

4.1.1 Perfil dos Respondentes

Com base nos dados coletados, percebe-se que a proporção de alunos que se identificam com gênero masculino (82,54%) e feminino (70,46%) é bem próxima. A área contábil foi marcada, por um longo período, pela participação ativa da figura masculina que, por certo tempo, monopolizou a profissão. Feliciano (2018) defendeu que a expectativa é de que em menos de 10 anos o cenário seja de equidade total entre os gêneros.

A faixa etá-

ria dos respondentes variou entre 17 a 40 anos de idade, sendo que a maior parte da amostra se concentrou no intervalo de 18 a 24 anos. Em seguida, foram realizadas perguntas das esferas familiar, profissional e acadêmica visando conhecer melhor o perfil dos alunos que se dispuseram a responder ao questionário. Grande parte dos respondentes da pesquisa afirmaram não ter familiar/parente PcD ou ter trabalhado com alguém que apresentasse essa condição. Porém houve uma diminuição da negação quando os respondentes foram questionados sobre já terem estudado com PCD. Assim, entende-se que o convívio nos ambientes acadêmicos proporcionou aos participantes da pesquisa uma integração como pessoas com deficiência.

No que se refere à questão familiar, 84% dos respondentes afirmaram não ter PcD na família, sendo que, entre aqueles que afirmaram ter a maioria, sinalizou que há deficientes físicos no grupo familiar ao qual pertencem. Quanto aos que afirmaram ter alguma experiência de convívio com PcD em ambiente de trabalho, a maioria também apontou que o contato foi com pessoas portadoras de deficiência física, havendo também a existência de alunos que trabalharam com deficientes visuais (3%), fato que não ocorreu no ambiente familiar nem acadêmico.

Já no que se refere a ter estudado com PCD, a maioria apontou ter estudado com deficientes físicos. Ressalta-se que os deficientes auditivos, por sua vez, mesmo em percentual menor estiveram presentes em todas as esferas, e que não houve ocorrência que apontasse que algum dos respondentes já tinha estudado com deficiente intelectual.

4.1.2 Percepção dos respondentes sobre inserção de PCD

Após as perguntas de identificação do perfil dos respondentes, foi solicitado no mesmo questionário que eles indicassem o nível de concordância com cada frase exposta relacionada com a inserção da PcD no ambiente acadêmico e profissional. Para isso, utilizou-se uma escala de 1 a 5 onde o número 1 significava “discordo totalmente” e o 5 “concordo totalmente”. As afirmações foram divididas em dois blocos. O primeiro tinha como alvo identificar a percepção da inserção da PcD na universidade. O Gráfico 1 apresenta a média aritmética das respostas apresentadas neste aspecto pelos discentes participantes do estudo, sendo que quanto maior a média maior o nível de concordância. Nota-se que quase todos os participantes afirmaram estarem dispostos a interagir com alunos com deficiência. Masini e Bazon (2005) encontraram um resultado semelhante ao entrevistar alunos com deficiência e lhes perguntar como os colegas de classe poderiam ser um fator que favorecia o convívio na universidade. A maioria dos entrevistados portadores de deficiência afirmou que mantinham um bom contato com os demais estudantes e recebiam ajuda deles, tal como emprestar o caderno para copiar os assuntos. Os entrevistados com deficiência visual afirmaram também manter relação mais íntima com os colegas relatando que saíam com os demais nos fins de semana. A interação de PcD com seus colegas de turma pode ser um fator muito importante para o desempenho acadêmico e continuidade dos estudos, tanto que no trabalho supracitado eles afirmam ser uma condição que ajudava no âmbito universitário. Assim entende-se que o fato de o estudante não portador de deficiência estar disposto a interagir com os discentes PCD favorece o processo de inclusão.



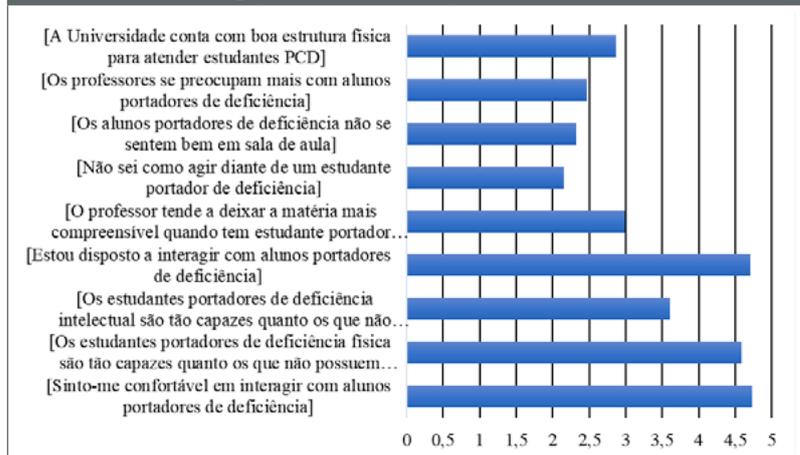
O último bloco de perguntas teve como objetivo identificar a percepção dos estudantes quanto à inserção de PcD no campo profissional. Ao observar o Gráfico 2 percebe-se que os maiores níveis de concordância se concentram nas afirmações de cunho social positivo como: possibilidade de um país mais justo contratando PcD; a contratação colabora na autoestima do cidadão portador de deficiência e que isso pode causar reflexão nos não portadores de deficiência sobre como é possível ultrapassar barreiras. No tocante às dificuldades que poderiam ser encontradas para exercer a função contábil e sobre os empregadores estarem abertos à contratação de PcD os estudantes mostraram-se mais céticos. Belchior et al. (2017) ao realizarem um estudo em Ribeirão Preto sobre contratação de PcD em escritórios de contabilidade na região, notou que as organizações pesquisadas não possuíam instalações adequadas para a contratação de PcD, todavia, chegaram à conclusão de que o maior empecilho para a inclusão dessas pessoas é o aspecto cultural.

Em seguida foi testado se as características do perfil impactavam a percepção dos discentes.

4.2 Análise inferencial

A análise inferencial foi realizada visando compreender a existência de diferenças nas percepções entre os grupos de respondentes da amostra. A princípio verificou-se se o gênero influenciava, ou não, a percepção dos estudantes quanto à inserção de PcD na vivência acadêmica. Os resultados revelaram que, na maioria dos casos, o gênero indicado não exerce influência. No entanto, percebeu-se que o gênero foi expressivo na assertivas 'estou disposto a interagir com alunos PcD', no qual as mulheres apresentaram uma média maior (4,929) denotando maior concordância do que os

Gráfico 1 – Percepção sobre a inserção de PCD na universidade



Fonte: dados da pesquisa

Gráfico 2 – Percepção sobre a inserção de PCD no mercado de trabalho contábil



Fonte: dados da pesquisa

homens (4,512). Apesar de sutil, a diferença mostrou-se estatisticamente significativa. A segunda afirmação, na qual o gênero mostrou-se significativo, foi "O professor

tende a deixar a matéria mais compreensível quando tem estudante portador de deficiência na classe". Para tal, as mulheres apresentaram uma média menor (2,814), revelan-

do maior discordância com a sentença, do que os homens (3,134). Tal como destacado por Griffin *et al.* (2012), apesar de sutis as diferenças entre os gêneros, tais divergências demonstram uma maior abertura por parte das mulheres na inserção de PcD.

Também foi verificado se o gênero influencia a percepção dos discentes quanto à inserção de PcD no mercado de trabalho contábil. Apenas uma afirmação deste aspecto apresentou alguma relação com o fato de o respondente ser do gênero feminino ou masculino. Neste aspecto, a única assertiva que mostrou uma relação significativa com o gênero foi "Os escritórios contábeis devem investir em acessibilidade visando à contratação de pessoas com deficiência" ($X^2 15,0749$, valor-p 0,004). Tal como destacado por Duff, Ferguson e Gilmore (2007), este problema é o mais comum na hora de contratar uma PcD. No que se refere aos dados do presente estudo, constatou-se, mais uma vez que as mulheres se apresentam, sutilmente, mais sensíveis que os homens quanto à inserção de pessoas com deficiência. Tal resultado se confirma, pois a média de respostas das respondentes do gênero feminino foi maior (4,814) do que a dos respondentes de gênero

masculino (4,451).

Já no que se refere à percepção quanto à inserção de PcD no mercado de trabalho contábil, constatou-se que apenas uma afirmação recebeu a influência do fato de o estudante ter, ou não, parente PcD a saber "Contratar uma pessoa com deficiência traz uma reflexão para aqueles que estão ao seu redor sobre como é possível ultrapassar barreiras" ($X^2 17,4071$, valor-p 0,001). Diferentemente do que foi apontado por Griffin *et al.* (2012) e O'Connor *et al.* (2012), os estudantes que tinham familiares PcDs não foram aqueles com maior concordância nesse aspecto (média de 4,478 dos que tinham parentes PcD e média de 4,721 para os estudantes que não tinham familiares nessa condição).

Já o fato de ter estudado com PcD apresentou relação significativa apenas com uma das assertivas apresentadas no formulário de pesquisa relacionadas com o aspecto profissional a qual foi "O Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais devem criar ações para uma conscientização acerca da inclusão de pessoas com deficiência na área contábil". Para esta assertiva, tem-se que os alunos que já estudaram com PcD apresentaram maior nível de concordância (média

de 4,792) do que aqueles que nunca tiveram essa mesma experiência (média de 4,372). Assim, tal como no estudo de Griffin *et al.* (2012), os respondentes que já tiveram contatos anteriores com PcD mostram-se mais sensíveis às suas necessidades. No entanto, a diferença é sutil e não é generalizada em todas as demais afirmações.

4.3 Discussão dos impactos do estudo

Diante dos resultados encontrados no presente trabalho, entende-se que este proporcionou como impacto uma melhor compreensão de como estão sendo formados os contadores na região estudada quanto ao aspecto de inclusão social, o qual tem sido amplamente discutido na sociedade atual, dada às novas demandas da comunidade. A pesquisa pôde trazer informações para que os empregadores da região compreendam melhor as características dos novos profissionais de forma que levem em conta também a percepção dos candidatos às vagas de emprego quanto aos direitos das pessoas com deficiência.

A pesquisa também trouxe um panorama sobre o tema para que o Conselho Regional de Contabilidade do estado onde foi realizado o estudo crie campanhas de conscienti-

“Com base nos dados coletados, percebe-se que a proporção de alunos que se identificam com gênero masculino (82,54%) e feminino (70,46%) é bem próxima. A área contábil foi marcada, por um longo período, pela participação ativa da figura masculina que, por certo tempo, monopolizou a profissão.”

zação visando melhorar a recepção da comunidade contábil quanto à inserção de PcD, tanto no âmbito acadêmico como profissional.

Do ponto de vista de comparação com estudos anteriores, tem-se que, assim como no trabalho de Masini e Bazon (2005), foi verificado que o ambiente acadêmico favorece a inclusão social de pessoas com deficiências, proporcionando laços afetivos. No entanto, assim como na pesquisa de Belchior et al. (2017) e Duff Ferguson e Gilmore (2007), ainda há dificuldades na inserção desses indivíduos no ambiente de trabalho, dada a falta de acessibilidade nas instalações das empresas. Além disso, com base nos grupos da amostra, verificou-se que, assim como no trabalho de Griffin et al. (2012), as mulheres são mais receptivas à inclusão de PcD, bem como os estudantes que tinham familiares com algum tipo de deficiência mostraram-se mais abertos à participação de pessoas com limitações físicas no ambiente universitário e profissional, assim com aconteceu no estudo de O'Connor (2012).

Mesmo havendo semelhanças com os estudos anteriores, a pesquisa avançou no sentido de delimitar a investigação sobre a temática em uma área específica, sendo a contabilidade escolhida, a qual

não foi abordada em outras pesquisas. Também avançou por apresentar a percepção da amostra sob duas perspectivas: inserção no am-

biente acadêmico e profissional, pois, os trabalhos anteriores focavam em apenas um desses aspectos.

5. Conclusão

O objetivo do estudo foi verificar a percepção dos estudantes de Contabilidade quanto à inserção de PcD tanto no ambiente acadêmico como no mercado de trabalho. Para tal, realizou-se uma pesquisa do tipo *Survey* com alunos de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Sergipe, campus de Itabaiana. O questionário adotado foi analisado quantitativamente por meio da estatística descritiva e análise inferencial.

Como principais resultados constatou-se que os alunos se apresentavam receptivos quanto à inclusão de PcD no ambiente acadêmico contábil, ao mesmo tempo que enxergavam o pleno potencial de esses indivíduos atuarem no mercado de trabalho. Os discentes, em sua maioria, entendiam que a atuação do PcD no ambiente de trabalho promove um processo de reflexão para os demais colegas, além de ajudar na autoestima dos portadores de necessidades especiais, ao mesmo tempo que constrói um país mais justo.

De forma geral, os diferentes grupos da amostra apresentam a mesma percepção sobre os aspectos apontados. Diferenças sutis foram apresentadas entre os gêneros, visto que as mulheres apresentaram maior nível de disposição em interagir com PcD em sala e foram mais sensíveis à necessidade de os escritórios se adaptarem fisicamente. Por outro lado, os homens apresentaram maior nível de concordância com a seguinte afirmação: "O professor tende a deixar a matéria mais compreensível quando tem estudante portador de deficiência na classe".

Quanto ao fato de ter, ou não, familiar ou parente PcD, a única afirmação que recebeu influência dessa característica foi: "Contratar uma pessoa com deficiência traz uma reflexão para aqueles que estão ao seu redor sobre como é possível ultrapassar barreiras". Nesse caso, os discentes que não tinham familiares PcD apresentaram maior nível de concordância. Por fim, o fato de o respondente já ter estudado, ou não, com PcD impactou no nível de concordância com a seguinte afirmativa: "O Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais devem criar ações para uma conscientização acerca da inclusão de pessoas com deficiência na área contábil".

Como limitações da pesquisa tem-se a pequena amostra e a restrição a uma única instituição de ensino. Mas, este trabalho pôde contribuir para trazer um panorama para a universidade supracitada acerca da formação social dos seus estudantes. Além disso, permitirá que empregadores da região percebam os valores dos novos profissionais. Também fornecerá ao Conselho Regional um vislumbre dos aspectos éticos dos novéis contabilistas visando uma ampliação da discussão deste tema na região. De forma geral, o estudo contribui para evidenciar o modo como um determinado grupo social enxerga a participação de pessoas com deficiência no âmbito acadêmico e profissional, permitindo compreender melhor a visão da comunidade da região supracitada.

Como sugestão para novas pesquisas, apresenta-se a aplicação do mesmo formulário em outras instituições de ensino para a comparação dos resultados. Recomenda-se também a realização de novas pesquisas, ouvindo os alunos portadores de necessidades especiais a fim de verificar o que eles pensam sobre o tema.



Referências

- AUAD; J.C. CONCEIÇÃO; M.I.G. Inserção social universitária: Uma investigação com base no átomo social mínimo. *Paidéia*, v.18, n.39, p.139-154, 2008.
-
- BELCHIOR, C; SILVA, D.C.S.F; FRANCO, A.C.S; CAMARGO, A.S.S. Inclusão de deficientes físicos nos escritórios de contabilidade. *Revista Científica Eletrônica Estácio*. v.9, n.9, p. 118-126, 2017.
-
- BRASIL. *Lei nº 8.213*, de 24 de julho de 1991. < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8213cons.htm > Acesso em : 22/10/2018.
-
- CASTRO; B.G.S.M.; AMARAL; S.C.S.; BORGES; L.F.C. A inclusão da pessoa com deficiência no mercado de trabalho: perspectivas sobre a exclusão produtiva. *Política e Gestão Educacional*. *Revista Online de Política e Gestão Educacional*, v.21, n.3, p. 1433-1447, 2017.
-
- CIANTELE, A.P.C; LEITE, L.P. Ações Exercidas pelos Núcleos de Acessibilidade nas Universidades Federais Brasileiras. *Revista Brasileira de Educação Especial*. v. 22, n. 3, p. 413-428, 2016.
-
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Profissionais Ativos nos Conselhos Regionais de Contabilidade. 2019. Disponível em: <<http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx>> Acesso em 13 de agosto de 2019.
-
- Contabilidade. *CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE*. Publicado em: 08/03/2018. Disponível em: < <https://cfc.org.br/noticias/mulheres-se-destacam-por-atuacao-ecrescimento-profissional-na-contabilidade/>> Acesso em: 05/02/2019.
-
- DUFF; A.; FERGUSON; J.; GILMORE; K. Issues concerning the employment and employability of disabled people in UK accounting firms: An analysis of the views of human resource managers as employment gatekeepers. *The British Accounting Review*, v.39, p.1538; 2007.
-
- EMONG; P; ERON; L. Disability inclusion in higher education in Uganda: Status and strategies. *African Journal of Disability*, v.5, n.1, p. 1-11, 2016.
-
- FELICIANO, R. Mulheres se destacam por atuação e crescimento profissional na
-
- FOLHA DIRIGIDA. *Pessoas com deficiência conquistam espaço no mercado de trabalho*. Publicado em: 08/03/2017 < <https://folhadirigida.com.br/mercado-de->
-
- GRIFFIN; M.; SUMMER; A.H.; MCMILLAN; E.D.; DAY; T.L; HODAPP; R.M. Attitudes Toward Including Students With Intellectual Disabilities at College. *Journal of Policy and Practice in Intellectual Disabilities*, v.9, n.4, p. 234-239, 2012.
-
- JESUS; G.S.; SANTOS; V.S.; LESSA; D.S.; GALVÃO; N.M.S. A Percepção dos Donos de Escritório de Contabilidade Sobre a Contratação de Pessoas Portadoras de Necessidades Especiais. *28º Encontro de Iniciação Científica*, Universidade Federal de Sergipe, Itabaiana, Sergipe, 05 a 09 de novembro de 2018.
-
- LEAL, L.N; THOMÉ C. Brasil tem 45,6 milhões de deficientes. *Estadão*. Publicado em: 29/06/2012 disponível em: < <https://www.estadao.com.br/noticias/geral,brasil-tem-45-6milhoes-de-deficientes,893424> >. Acesso: 22/10/2018.
-
- LEONART; A.S. A Inclusão da Pessoa com Deficiência no Mercado de Trabalho. *Revista Direitos Fundamentais & Democracia*, v.2, p.1-60, 2007.
-
- MACIEL, C. E.; ANACHE, A. A. A permanência de estudantes com deficiência nas universidades brasileiras. *Educar em Revista*. v. 33, n. especial 3, p. 71-86, 2017.
-
- MARTINS; A.C.M.; MITUZANI; L. Direito das Minorias Interpretado: o compromisso democrático do direito brasileiro. *Seqüência*, n. 63, p. 319-352, dez. 2011
-

MASINI, Elcie F. Salzano; BAZON, Fernanda Vilhena Mafra. A inclusão de estudantes com deficiência, no ensino superior. *Anais.: Reunião Anual da Anped*. Caxambu, MG: [s.n.], 2005. Disponível em: <<http://flacso.redelivre.org.br/files/2012/07/424.pdf>> Acesso em 05 de março de 2019.

MELO, F.R.L.V; ARAÚJO, E.R. Núcleos de Acessibilidade nas Universidades: reflexões a partir de uma experiência institucional. *Revista Psicologia Escolar e Educacional*. n. especial, p. 57-66, 2018.

MILLÉO; J.C. Mudanças Sociais, População e Espaço: Buscando Renovar as Bases para o Estudo dessa Relação na Contemporaneidade. *Revista Tamoios*, São Gonçalo (RJ), ano 10, n. 2, pág. 88-100, jul/dez. 2014.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. *Censo da Educação Superior*. 2017. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/docman/setembro-2018-pdf/97041-apresentac-a-o-censo-superior-u-ltimo/file>> Acesso em 13 de agosto de 2019.

MIZUTANI; L.C. Sociedades Plurais: as minorias no contexto multi/intercultural. *Direito e Práxis*, vol. 02, n. 01, p.159-180, 2011.

MUTANGA; O.; WALKER; M. Exploration of the academic lives of students with disabilities at South African universities: Lecturers' perspectives. *African Journal of Disability*, v.6, p. 1-9, 2017.

O'CONNOR; B.; KUBIAK; J.; ESPINER; D.; O'BRIEN; P. Lecturer Responses to the Inclusion of Students With Intellectual Disabilities Auditing Undergraduate Classes. *Journal of Policy and Practice in Intellectual Disabilities*, v.9, n.4, p. 247-256, 2012.

SANTANA, A.P. A inclusão do surdo no ensino superior no brasil. *Journal of Research in Special Educational Needs*. v.16, n. s1, p. 85-88, 2016.

[trabalho/especiais/pessoas-com-deficiencia-conquistam-espaco-no-mercado-de-trabalho](#) >. Acesso em: 22/10/2018.

VERDÉLIO; A. Apenas 1% dos brasileiros com deficiência está no mercado de trabalho. *EBC*. Publicado em 28 de agosto de 2017. Disponível em: <http://agenciabrasil.etc.com.br/direitos-humanos/noticia/2017-08/apenas-1-dos-brasileiros-com-deficiencia-esta-no-mercado-de>> Acesso em 13 de agosto de 2019.

WELLICHAN, D.S.P; SOUZA, C.S. A inclusão na prática: alunos com deficiência no ensino superior. *Revista on line de Política e Gestão Educacional*. v.21, n.1, p. 146-166, 2017.
