

rbc REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

REVISTA EDITADA PELO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – ANO XLIX – Nº 241 – JAN/FEV 2020

Entrevista Antoninho Marmo Trevisan – Contador, professor e empresário

CFC presta homenagem à Revista Brasileira de
Contabilidade: um novo século de história se inicia



Artigos abordam importantes temas para a profissão

PALAVRA DO PRESIDENTE

Nesta primeira edição de 2020, ano em que inicio o segundo mandato à frente do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), gostaria de destacar dois pontos importantes que são abordados neste número da RBC: a entrega da Medalha Mérito Contábil João Lyra a um dos maiores nomes da Contabilidade brasileira na atualidade, Antoninho Marmo Trevisan; e uma homenagem que o CFC irá fazer à própria RBC.

A entrega da Medalha a Antoninho Trevisan irá ocorrer durante a solenidade de abertura do 21º Congresso Brasileiro de Contabilidade (CBC), que será realizada no dia 15 de novembro deste ano. O evento, que é promovido pelo CFC a cada quatro anos, terá programação do dia 15 ao dia 18 de novembro, em Balneário Camboriú (SC). Aliás, aproveito a oportunidade para convidar todos os profissionais da contabilidade a participarem do 21º CBC, porque esta será uma oportunidade ímpar de atualização de conhecimentos, por meio de painéis e palestras, que estão sendo montados em torno do lema do evento: “Ser Contábil. Humano, Digital e Ético”. Consulte o site do CBC – <http://www.21cbc.com.br/> – e se inscreva.

Os Congressos Brasileiros de Contabilidade são momentos muito importantes para a profissão, em função dos múltiplos benefícios que pode agregar à carreira, e a classe tem entendido o quão relevante se faz estar presente nesses eventos, que vêm reunindo milhares de profissionais, em número crescente a cada edição.

Diante da magnitude do CBC, em 1976, o CFC instituiu a Medalha Mérito Contábil João Lyra para homenagear, ao mesmo tempo, o patrono da classe contábil – o senador João de Lyra Tavares (35ª Legislatura) – e eminentes profissionais da contabilidade brasileira. A Medalha foi instituída pela Resolução n.º 440/1976, com atualização dada pela Resolução n.º 595/1985.

Em 2020, Antoninho Trevisan foi o eleito, pelo Sistema CFC/CRCs, para receber a honraria e, na entrevista que publicamos nesta edição, ele fala do orgulho que é ser homenageado pela classe e sobre vários outros assuntos da sua vida, demonstrando grande conhecimento e cultura geral.

O segundo ponto que destaco é a homenagem que o CFC decidiu fazer à RBC, neste ano em que a revista

Divulgação CFC



Zulmir Ivânio Breda
Presidente do CFC

completa 108 anos de fundação e, em especial, porque vamos aproveitar a presença de milhares de profissionais, durante o 21º Congresso Brasileiro de Contabilidade, para promover a revista.

O CFC tem o compromisso, com a classe contábil, de preservar a memória da profissão no Brasil. Além de registrar, fiscalizar, editar Normas Brasileiras de Contabilidade e de promover a educação profissional continuada, o Conselho mantém, com a edição da RBC, uma história de produção científica que atravessa mais de um século. Hoje, a revista é considerada a mais antiga publicação técnica em contabilidade em circulação.

Para homenagear e, ao mesmo tempo, dar maior visibilidade à RBC, inclusive buscando-se ampliar a recepção de artigos para publicação, o CFC, em conjunto com o Conselho Editorial, pensou em ações a serem desenvolvidas durante o ano de 2020, culminando com um fórum durante o 21º Congresso Brasileiro de Contabilidade. Este será um momento específico que está sendo planejado para discutirmos a importância da RBC no cenário da produção acadêmica brasileira.

Além desses dois pontos, faço questão de reforçar o convite a todos para que leiam os seis artigos desta edição. Estamos vivendo a era da informação e buscar novos conhecimentos pode ser um diferencial para a carreira e para a vida em geral.

Boa leitura.



ENTREVISTA

Antoninho Marmo Trevisan – Contador, professor e empresário

Por Maristela Giroto

A Medalha Mérito Contábil João Lyra é considerada a maior honraria da classe contábil brasileira. Ela é concedida a cada quatro anos, durante a solenidade de abertura do Congresso Brasileiro de Contabilidade (CBC). O profissional ilustre que foi escolhido pelo Sistema CFC/CRCs para receber a Medalha, em 2020, é o contador Antoninho Marmo Trevisan, profissional conhecido no País pela sua história como contador e fundador de empresa de auditoria e de escola de negócios, além de profissional com desenvoltura e influência que extrapolam a área contábil.

Trevisan, como é mais conhecido, receberá a Medalha no 21º CBC, a ser realizado em Balneário Camboriú (SC), em solenidade agendada para o dia 15 de novembro deste ano. O evento será aberto nessa data e terá programação até o dia 18 (saiba mais aqui).

Instituída durante reunião Plenária do CFC, em 20 de agosto de 1976, a Medalha Mérito Contábil João Lyra foi entregue, pela primeira vez, no X Congresso

Brasileiro de Contabilidade (CBC), em Fortaleza (CE), realizado de 21 a 26 de novembro do mesmo ano. Na ocasião, Hilário Franco, Ulisses Celestino Góes e Zilmar Bazerque de Vasconcelos foram os profissionais homenageados com a outorga, que passou a ser entregue em todos os CBCs seguintes.

A Resolução CFC n.º 440/1976 – alterada pela n.º 1.043/2005 – estabelece que aqueles a serem agraciados com a Medalha serão escolhidos pelo CFC, por maioria

absoluta, entre os nomes com maior número de indicações feitas pelos Conselhos Regionais de Contabilidade.

Na entrevista a seguir, Trevisan agradece a escolha do seu nome, fala sobre a honra de receber a Medalha e conta um pouco da sua vida profissional, refletindo sobre momentos especiais em que a contabilidade conquistou o seu coração e calçou o seu caminho. “A contabilidade me permitiu ser tudo o que eu quis”, afirma.

RBC – O sr. foi escolhido pelo Sistema CFC/CRCs para receber a Medalha Mérito Contábil João Lyra, durante o 21º Congresso Brasileiro de Contabilidade (CBC), que vai ocorrer de 15 a 18 de novembro de 2020, em Balneário Camboriú (SC). Como o sr. se sente por ser homenageado com a maior honraria da Contabilidade brasileira?

Antoninho Trevisan – Ser homenageado com a Medalha Mérito Contábil João Lyra aumentou a minha responsabilidade. Uma coisa é você passar mais de 50 anos da sua vida como contador; outra coisa é você continuar a ser contador, tendo recebido esta Medalha, porque considero que, além de uma honraria, trata-se de um reconhecimento o qual preciso retribuir à classe. Ainda que eu possa ter sido escolhido pelo que fiz pela contabilidade, acho que tenho muito por fazer. Sobretudo, sou imensamente grato porque esta Medalha é concedida por todos os meus colegas, dos 26 estados e do Distrito Federal, dos 27 Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs), e eu presto uma homenagem a todos eles que me escolheram e, claro, também ao CFC e aos conselheiros que homologaram a indicação.

RBC – Sobre os Congressos Brasileiros de Contabilidade (CBCs), que são realizados a cada quatro anos, pelo Conselho Federal de Contabilidade e entidades parceiras, qual a sua opinião sobre a importância de os profissionais participarem desse evento?

Trevisan – Os Congressos são momentos mágicos de encontro com os colegas, os quais participam aos milhares, vindos de todo o Brasil, e com quem você pode fazer uma rede de contatos e colaboração. Esses eventos também permitem que você possa se apresentar, que possa expor o que pensa. Eu sempre tive



Antoninho Trevisan, durante palestra no 20º Congresso Brasileiro de Contabilidade

um princípio, em todos os Congressos a que fui, eu tinha perguntas a fazer e também procurava contribuir com teses, palestras ou debate. O Congresso Brasileiro de Contabilidade é o grande momento, a consagração da participação profissional e a maneira pela qual nós podemos honrar o diploma que recebemos, o Conselho do qual participamos e, sobretudo, dar valor à comunidade e à profissão contábil.

RBC – Como o sr. se sente após mais de 50 anos de dedicação à profissão? O que o sr. poderia destacar de mais positivo que encontrou na profissão que escolheu?

Trevisan – Tenho mais de cinco décadas de atuação na contabilidade e, em 2020, completo 50 anos do início da minha carreira como auditor, que começou exatamente em 12 de maio de 1970. Nesse dia, comecei minha carreira, curiosamente, por mero acaso. Eu estava acompanhando um colega que ia prestar um concurso na Price Waterhouse (na época ainda não era PwC) e, enquanto eu aguardava, a secretária perguntou se eu não iria preencher a ficha de inscrição. Eu

tinha 20 anos e disse que já possuía um emprego, mas perguntei o que fazia uma firma de auditoria – eu não tinha a menor ideia! Ela me explicou e eu achei que seria interessante, especialmente porque permite ao profissional conhecer tantas corporações, empresas, entidades e países. Preenchi a ficha, consegui o emprego e acabei sendo sócio da firma alguns anos depois. Outro fato curioso, do qual me orgulho, foi ter sido *trainee* na Price e na KPMG, porque, naquela época, ambas compunham o mesmo nome no Brasil (Price Waterhouse Peat Company) – o Peat tornou-se mais tarde o “P” da KPMG.

Curiosamente, sempre olhei a contabilidade como uma profissão das artes. Quando estudei o método das Partidas Dobradas e descobri que Frei Luca Pacioli era amigo, parceiro e conselheiro de Leonardo da Vinci, eu ficava imaginando como deveria ser, naquele tempo, os dois andando por Florença (Itália) a trocar ideias, com a visão matemática de um e a visão da arte do outro, e tudo aquilo sendo traduzido de forma tão singela, que são as Partidas Dobradas. A contabilidade

me encantou, não por seu lado matemático, mas pelo poético. Desde sempre, passei a admirar e a ter emoção ao dizer “sou contador”, porque todas as vezes que eu digo isso eu sinto um pouco dessa história de Luca Pacioli e Leonardo da Vinci.

Mais tarde eu descobri que o poeta português Fernando Pessoa era um apaixonado por contabilidade e, em um de seus textos, ele escreveu: “Tudo o que a vida me deu foram uns livros de contabilidade e o dom de sonhar”. Imagine, o maior poeta da língua portuguesa amava contabilidade.

Ao longo desses mais de 50 anos de dedicação à profissão, eu também descobri que a contabilidade me permitiu um conhecimento profundo da Economia, do Direito e de outras áreas. Também entendi que a contabilidade suporta e sustenta a democracia. Não existe democracia sem contabilidade, porque ela é a ciência da verdade e da transparência. Quanto mais democrática é uma nação, mais a contabilidade floresce; quanto mais fechado, menos registros contábeis o país terá. Por que isso acontece? Porque é por meio da contabilidade que os cidadãos podem entender os orçamentos e as contas públicas e, com esse entendimento, votar com mais consciência.

RBC – O sr. atua, há muitos anos, na área de acadêmica, sendo fundador da Trevisan Escola de Negócios. De modo geral, como o sr. vê a formação atual dos cursos de Ciências Contábeis? Qual o principal enfoque que sua instituição tem dado à graduação na área?

Trevisan – O principal enfoque, antes de tudo, é a doutrina, ou seja, o entendimento daquilo em que a contabilidade se baseia para inter-



A Medalha é cunhada em ouro e tem cinco centímetros de diâmetro. No averso está a efígie do Patrono, com a inscrição Senador João Lyra

pretar, estabelecer métricas do patrimônio e do resultado. Na Trevisan Escola de Negócios, ensinamos o aluno a compreender não apenas a árvore em que está, mas a entender a floresta. Os alunos também têm a possibilidade de estudar a ciência dos dados e como utilizar as informações geradas pela contabilidade para poder tirar benefício e tomar decisões inteligentes. Na minha vida profissional, eu me orgulho muito de ter criado uma das melhores escolas de negócios com o curso de Ciências Contábeis, que recebeu nota máxima do Ministério da Educação (MEC). Além disso, também fundei uma das maiores empresas de auditoria e consultoria do País.

RBC – Qual a importância da educação continuada para os profissionais da área?

Trevisan – Se tem uma profissão que precisa que o profissional passe a sua vida estudando, esta é a profissão contábil. E isso acontece porque a contabilidade é dinâmica e se ajusta, seja do ponto de vista social, político ou econômico. O profissional precisa estar sempre estudando para permanecer atualizado e prestar um bom serviço.

Quanto mais tempo atua na área, mais o profissional ganha experiência e conhecimento, que, juntamente com a atualização profissional, mantém os seus neurônios ativos e a sua mente leve e oxigenada.

Lembro-me de uma ocasião, em 1984, em que o recém-nomeado ministro da Fazenda Francisco Dornelles me procurou para que eu lhe desse um curso de Contabilidade, antes que ele assumisse a pasta. Ele me disse: “Eu preciso aprender contabilidade; não posso assumir o ministério sem saber isso”. Muitos anos depois, o então senador Dornelles me procurou novamente para fazer outro curso de Contabilidade, e eu perguntei por que ele queria repetir o curso. Foi quando ele me disse: “Porque, além de aprender, eu oxigeno os meus neurônios e não esqueço as coisas, agora que já tenho mais de 80 anos”.

A Contabilidade é uma ciência formidável, que deve ser aprendida mais a cada dia.

RBC – Nos últimos anos, tem havido algumas mudanças no mercado de trabalho em função do avanço da tecnologia na área contábil. Como o sr. vê o mercado de trabalho atual para os contadores? E o sr. acredita que os contadores poderão ser substituídos por Inteligência Artificial e outros avanços tecnológicos?

Trevisan – Como tudo na vida, a contabilidade também se transforma, exatamente para continuar existindo. Por isso a profissão está aí desde Luca Pacioli, desde o século XV, e tanto fez florescer os negócios. Hoje, o que está mudando são as ferramentas que o contador utiliza para administrar, interpretar e entregar a sua visão da empresa – e não apenas para produzir relatórios, porque o contador faz muito mais do que isso. Ele é o detentor de um conhecimento amplo; defende e questiona posições; participa do comitê de auditoria, de conselhos fiscais e de administração; e dirige empresas. A ferramenta que ele usa para fazer isso se modifica, certamente, com o passar do tempo. O surgimento da internet foi um desses momentos. As mudanças sempre existiram, mas o contador sempre terá o seu espaço, porque o que muda são as ferramentas e instrumentos de trabalho.

RBC – Para o sr., que tem grande experiência na área, qual a importância das entidades de classe para o fortalecimento da profissão?

Trevisan – Eu tenho muita admiração pelos meus colegas que presidem entidades de classe, que são conselheiros, porque nenhuma profissão resiste se ela não tiver um centro que aglutine o pensamento, que defenda as cláusulas daquela comunidade, que possa transformar o conhecimento e disseminá-lo para a sociedade. A relevância das entidades de classe está exatamente em aglutinar, transformar, inovar e levar adiante a classe, para que ela possa ter valor para a sociedade. Mas é preciso registrar que uma entidade e uma classe só têm valor em uma sociedade, ou melhor, só são reconhecidas pela sociedade, caso os cidadãos percebam o seu valor.

RBC – Em fevereiro foi criada, no Congresso Nacional, uma comissão mista formada por deputados e senadores para propor um texto que concilie as propostas do Senado, da Câmara (PEC 45/19) e do governo. Qual a sua expectativa sobre a possibilidade de este ano ser concretizada uma reforma tributária no Brasil? Quais são as suas principais sugestões para reorganizar o sistema tributário do País?

Trevisan – Aos 70 anos de idade, já participei, pelo menos, de quatro tentativas de reforma tributária. Em uma dessas experiências, eu fiz parte de uma comissão de estudos criada pelo CFC, juntamente com outros colegas, dentre os quais destaco o Sérgio Approbato, porque eu me lembro de que íamos juntos de São Paulo para Brasília, para participar das reuniões, e já íamos discutindo as ideias. Naquela ocasião, o grupo elaborou um estudo que possibilitava que se criasse um imposto único – curiosamente, como está sendo sugerido no processo atual de tentativa de reforma tributária. A nossa visão era que, com um imposto de 10% sobre as transações, haveria recursos suficientes para que o País funcionasse.

Hoje, no nosso entendimento, o imposto tem que ser simples, eficaz e precisa arrecadar com o menor custo possível. Porém, ao mesmo tempo, tem que ser republicano. Os impostos não existem para estabelecer movimentos na sociedade; precisam arrecadar de maneira igualitária para que, depois, na aplicação dos recursos, se possa fazer a justiça fiscal.

RBC – Do ponto de vista da sua vida pessoal, o que a Ciência Contábil lhe permitiu conhecer, compreender e, inclusive, contribuir para a definição de rumos profissionais?

“Como tudo na vida, a contabilidade também se transforma, exatamente para continuar existindo.”

Acervo CFC



Trevisan: "A Contabilidade me abriu muitas portas".

Trevisan – A minha vida se confundeu com a Ciência Contábil. Tropecei na contabilidade aos 13 anos, quando era *office boy*, e via o contador da empresa em que trabalhava rodeado de pessoas. Toda segunda-feira havia reuniões e vários funcionários se sentavam ao redor dele para buscar caminhos e conhecimentos. Naqueles momentos, eu me apaixonei pela Contabilidade. Também jamais me esqueci, quando estava no segundo ou terceiro ano do ginásio e uma professora perguntou para a turma o que cada um iria ser no futuro. Eu disse que queria ser contador, e a professora quis saber o porquê da minha escolha, e eu disse: 'O meu chefe é contador e eu o admiro muito, não apenas pelo saber que ele tem, mas porque ele é muito admirado pelas moças do escritório'. Foi uma brincadeira, mas tinha também uma verdade nisso. Depois do ginásio eu fui fazer o curso Técnico em Contabilidade no Colégio Campos Sales. Em seguida, fui para a Pontifícia Universidade Católica (PUC) fazer Ciências Contábeis.

A Contabilidade me permitiu ser tudo o que eu quis. Fui contador de uma empresa, fui auditor, dei aulas na Fundação Getúlio Vargas (FGV), escrevi livros e participei de diversos debates sobre reformas tributária e administrativa, sobre qualidade e privatizações, entre vários outros temas. A Contabilidade me permitiu ser percebido, de participar de congressos e de eventos, inclusive, de outras áreas. Eu sempre acreditei que, para ser um bom profissional, é importante não apenas conviver com outros profissionais da área, mas com o maior número possível de outras profissões. E eu convivi com músicos, artistas, cantores, poetas. Isso também a Contabilidade me permitiu. É curioso que, ainda hoje, quando vou ao dentista ou ao médico, muitas vezes, eles é que acabam me consultando sobre contabilidade. Sobretudo, a contabilidade me deu prestígio social e econômico, me abriu muitas portas. Talvez o que mais me permitiu crescer na contabilidade tenha sido afirmar, sempre com muito orgulho, 'Sou contador!'.

Homenageados

De 1976 até 2016, os ilustres homenageados com a Medalha Mérito Contábil João Lyra foram:

- X CBC, Fortaleza (CE), 1976: Hilário Franco, Ulisses Celestino Góes e Zilmar Bazerque de Vasconcellos.
- XI CBC, Curitiba (PR), 1980: Ynel Alves de Camargo.
- XII CBC, Recife (PE), 1984: Olivio Koliver.
- XIII CBC, Cuiabá (MT), 1988: Antônio Lopes de Sá.
- XIV CBC, Salvador (BA), 1992: Militino Rodrigues Martinez e Sérgio Approbato Machado.
- XV CBC, Fortaleza (CE), 1996: Ivan Carlos Gatti.
- XVI CBC, Goiânia (GO), 2000: Antonio Carlos Nasi.
- 17º CBC, Santos (SP), 2004: José Maria Martins Mendes.
- 18º CBC, Gramado (RS), 2008: Eliseu Martins.
- 19º CBC, Belém (PA), 2012: José Martonio Alves Coelho.
- 20º CBC, Fortaleza (CE), 2016: Maria Clara Cavalcante Bugarim.



CFC presta homenagem à Revista Brasileira de Contabilidade: um novo século de história se inicia

Por Maristela Girotto

Ao percorrer os primeiros anos deste seu segundo século, a Revista Brasileira de Contabilidade segue as tendências do mundo atual. Ela nasceu de uma necessidade por conteúdo técnico da Ciência Contábil e hoje, quando a tecnologia da informação e da comunicação está transformando tudo, a revista segue tecnicamente imprescindível, em formato digital e com conteúdo aberto, podendo ser acessada por quem quiser e via dispositivos eletrônicos diversos. Em 2020, ano em que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) irá realizar o 21º Congresso Brasileiro de Contabilidade (CBC) – de 15 a 18 de novembro (saiba mais) –, a RBC será lembrada por sua importância histórica como fonte de informações de valor à profissão.

Quando o n.º 1 da Revista Brasileira de Contabilidade (RBC) chegou às mãos dos profissionais que se dedicavam à área, em janeiro de 1912, preencheu-se o vácuo por informações que agregassem valor ao conhecimento contábil brasileiro. Antes disso, propagava-se o empirismo e a intuição entre os guarda-livros, ainda não reconhecidos como membros de uma profissão organizada.

Naquela época, o mundo sentia crescer a tensão entre as grandes potências da Europa (Impérios Alemão, Austro-Húngaro, Otomano, Britânico e outros), cujas alianças e políticas imperialistas começavam a ruir e, em 1914, resultaram na Primeira Guerra Mundial.

No Brasil, precursores da área contábil – a exemplo de Francisco D'Áuria e Herrmann Jr. –, preocupavam-se com a organização e o reconhecimento da classe e com a aplicação da ciência pelos profissionais. Eles inspiraram outros pioneiros, como Carlos de Carvalho, Horácio Berlink e José da Costa Boucinhas,

que resolveram se unir para constituir uma sociedade anônima e, dessa forma, criaram a Revista Brasileira de Contabilidade, apresentando, de forma técnica, a importância da inserção da matéria contábil nos assuntos e negócios nacionais.

“Impressionados com o predomínio da contabilidade, que é o guia imprescindível dos negócios, os espíritos dotados de forte individualidade, que preponderam na direção dos grandes países, reconheceram-na como a mais útil das disciplinas profissionais incorporadas ao actual regimen comercial”, traz o texto de apresentação da RBC n.º 1, em língua portuguesa da época.

Ao longo de 108 anos, a revista passou por dois períodos de interrupções na publicação (*veja no box ao lado*). Mas desde que o CFC assumiu a RBC, há quase 50 anos, as edições não pararam mais.

Por todo o conhecimento já veiculado em suas páginas e pelo que ainda está por vir, o CFC vai homenagear, durante este ano, a Revista Brasileira de Contabilidade.

Três fases

De 1912 a 1920

Dirigida por Carlos de Carvalho, Horácio Berlink e José da Costa Boucinhas, a RBC foi editada, durante oito anos, graças a uma sociedade anônima constituída. Entre seus primeiros administradores, constaram Francisco D'Áuria, Carlos Levy Magano, Raymundo Marchi e Emilio de Figueiredo.

De 1929 a 1932

Depois de nove anos sem ser editada, a RBC voltou a circular graças à iniciativa de Francisco D'Áuria, Ubaldo Lobo, João Salustiano de Campos, Paulo Lyra Tavares e Hugo da Silveira Lobo. Nesta segunda fase, a revista era impressa em papel de boa qualidade. Em 1932, deixou de circular em razão de problemas financeiros do grupo editor.

De 1971 em diante

Quase quarenta anos se passaram até que, em 1971, o CFC assumiu a publicação da RBC. A partir daí, já são 241 edições da revista e 49 anos de trabalho. Em agosto de 1990, quando circulou a n.º 72, durante a gestão do presidente Ivan Carlos Gatti, a RBC ganhou um novo visual gráfico em impressão em quatro cores, iniciando-se um sistema de assinaturas.

Esse sistema durou até a edição n.º 225, referente aos meses de maio e junho de 2017, quando a RBC deixou de ser publicada em papel e passou a ser uma revista eletrônica. Isso possibilitou a abertura do conteúdo completo da RBC, gratuitamente, a todos os profissionais, aos estudantes de graduação e de pós-graduação em Ciências Contábeis e aos demais interessados na área.



NBC TG 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes: estudo sobre a evidenciação dos passivos ambientais da Vale S.A.

O presente artigo tem por objetivo sugerir um tratamento contábil mais fidedigno a ser dado às contingências ambientais relativas às barragens, à luz da NBC TG 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, cujo dano potencial associado esteja classificado como alto, mesmo havendo uma probabilidade remota de saídas de recursos. Conceitua provisões e passivos contingentes. Observa as leis que regem a política de segurança de barragens no Brasil e que definem as responsabilidades de cada ente envolvido. Foi realizada uma pesquisa documental nas demonstrações contábeis da Vale S.A., nos últimos dez anos, com foco nos passivos ambientais reconhecidos como provisão e os divulgados em notas explicativas. Para fundamentar a pesquisa, foi realizado, ainda, um estudo bibliográfico nas leis que regem o assunto, bem como nas Normas Brasileiras de Contabilidade. Projeta cenários futuros com base no histórico dos desastres ambientais ocorridos na barragem de Brumadinho e nos resultados dos últimos exercícios da Vale S.A. Conclui apresentando evidências de que a divulgação dos passivos contingentes é necessária para que as partes interessadas possam tomar decisões com maior segurança.

Eduardo da Silva Romualdo
Aluno do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Presbiteriana Mackenzie Rio
E-mail: eduardo.romualdo@globocom

Prof. MSc Fabiano Torres Junior
Mestre em Ciências Contábeis pela UERJ.
Pós-graduação em Ciências Contábeis pela FGV RJ; graduado em Ciências Contábeis; professor da Faculdade Presbiteriana Mackenzie Rio.
CRC 074814-0/0
E-mail: prof.fabianotorres@gmail.com

2203 – Recebido em 2/10/2019. Distribuído em 3/10/2019. Pedido de revisão em 19/11/2019. Resubmetido pelo autor em 20/11/2019. Aprovado em 23/11/2019, na segunda rodada, por dois membros do Conselho Editorial. Publicado na edição janeiro-fevereiro de 2020. Organização responsável pelo periódico: Conselho Federal de Contabilidade.

1. Introdução

No dia 25 de janeiro de 2019, a barragem da Vale S.A., em Brumadinho (MG), rompeu-se, deixando centenas de mortos e desaparecidos e uma devastação incalculável no ecossistema (O GLOBO, 26 de janeiro de 2019). A tragédia era recorrente, já que em novembro de 2015 uma barragem da Samarco Mineração S.A., associada da própria Vale S.A., havia rompido, deixando dezenove mortos e uma destruição igualmente imensurável no meio ambiente. Após a primeira tragédia esperava-se que medidas fossem tomadas para evitar que esse episódio voltasse a ocorrer, no entanto a história provou o contrário.

Ainda que a Vale S.A. tenha executado um detalhado levantamento das condições de seus reservatórios, segundo Fabio Schwartsman, presidente da companhia, não foi o suficiente para que o episódio não se repetisse. Por maiores que tenham sido as diligências da empresa em

identificar as falhas e contingenciar os riscos, esses dados não estavam ao alcance de todos os interessados, sejam funcionários, investidores, poder público ou a população próxima de suas instalações (O GLOBO, 26 de janeiro de 2019).

Essas informações da potencialidade de riscos, da capacidade de destruição de um equipamento e do passivo que cada um é capaz de gerar poderiam estar reveladas em suas demonstrações contábeis, instrumento de informações e dados que a empresa divulga ao final de cada exercício. Entretanto, a norma que aborda o tema, a NBC TG 25 (R2), que dispõe sobre Provisões, Passivos contingentes e Ativos contingentes, é muito leniente quanto aos passivos contingentes que devem ser provisionados e/ou divulgados.

Segundo a NBC TG 00 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação do Relatório Contábil-Financeiro (NBC TG 00) (2011):

As demonstrações contábeis são elaboradas e apresentadas para usuários externos em geral, tendo em vista suas finalidades distintas e necessidades diversas. Governos, órgãos reguladores ou autoridades tributárias, por exemplo, podem determinar especificamente exigências para atender a seus próprios interesses. Essas exigências, no entanto, não devem afetar as demonstrações contábeis elaboradas segundo esta Estrutura Conceitual.

O objetivo das demonstrações contábeis, de forma geral, é permitir aos usuários o acesso às informações da empresa para que, com base na situação patrimonial e financeira, possam tomar decisões. De acordo com a NBC TG 00, para que a informação contábil-financeira seja útil, é necessário que seja relevante e re-

presente com fidedignidade aquilo que se propõe. A abordagem da característica qualitativa da Relevância trabalha o atributo da Materialidade, que, conforme o item QC11 da presente norma, rege que “a informação é material se a sua omissão ou divulgação distorcida puder influenciar decisões que os usuários tomam...”.

Diante do exposto, quando estuda-se a NBC TG 25 (R2) nota-se que pode haver uma lacuna na provisão e evidenciação de passivos quanto à sua fidedignidade, uma vez que as informações divulgadas pelas entidades consoantes a essa norma estão delimitadas na incerteza, expressamente descrita pelo texto que diz, no item 10, que “provisão é um passivo de prazo e valor incertos”.

A NBC TG 25 (R2) determina que, para o registro de uma provisão, é preciso cumprir três determinações. Duas condições são as que se seguem: que se tenha uma obrigação presente, fruto de eventos passados, que a sociedade não teria outra alternativa a não ser quitar essa obrigação no futuro; que o valor dessa obrigação seja estimado de forma confiável. Normalmente essas duas condições são cumpridas. A incerteza maior está no desembolso futuro. Daí se têm três cenários possíveis. O primeiro, de que a provisão só será reconhecida quando for *provável* a necessidade de saída de recursos e que possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação. O segundo, de que não será exigido o reconhecimento da provisão quando *não for provável* a saída de recursos, cabendo à empresa apenas divulgar em notas explicativas a estimativa dos efeitos financeiros, segregada para cada classe de passivo contingente. E o terceiro é que, quando a saída de recursos for *remota*, não haverá a necessidade de provisão, tampouco de divulgação dos riscos.



“Essa subjetividade de reconhecimento de um passivo contingente e de sua divulgação é uma prerrogativa das entidades, cabendo a elas estimarem os riscos inerentes ao negócio e decidirem se é provável, ou não, que haja uma obrigação presente como resultado de um fato gerador passado.”

Essa subjetividade de reconhecimento de um passivo contingente e de sua divulgação é uma prerrogativa das entidades, cabendo a elas estimarem os riscos inerentes ao negócio e decidirem se é provável, ou não, que haja uma obrigação presente como resultado de um fato gerador passado.

Olhando por esse prisma, é possível que não haja interesse por parte da Vale S.A. divulgar riscos ambientais que a norma não impõe, bastando os responsáveis pela empresa classificarem os riscos como eventualidades *remotas*. Hendriksen e Van Breda (2014, p.517) são incisivos nesse aspecto: “As empresas relutam em aumentar o grau de divulgação financeira sem que haja pressão para isso proveniente da comunidade contábil ou do Poder Público”.

Nas demonstrações contábeis do exercício de 2018, a Vale S.A. reconheceu R\$32,77 bilhões na conta de *provisões*, dos quais apenas 3,56% desse valor como passivo ambiental, algo próximo a R\$1,17 bilhão. Quanto aos passivos contingentes, não provisionados, mas divulgados em notas explicativas, o valor total foi de R\$50,85 bilhões, desses, apenas 8% como passivo ambiental, aproximadamente R\$4,07 bilhões.

Em março de 2019, o Ministério Público de MG apresentou petição à Justiça requerendo que a Vale S.A. seja obrigada a garantir, no mínimo, R\$50 bilhões para reparação ambiental. Considerando que a Vale S.A. possui 133 barragens no país, questiona-se: a divulgação dos passivos contingentes pela Vale S.A. está adequada para manter as partes interessadas devidamente informadas?

Corroborando essa tese, no dia 1º de outubro de 2019, os grandes jornais e revistas do Brasil divulgaram mais um rompimento de barragem, agora em Mato Grosso, especificamente no município de Nossa Senhora do Livramento. A barragem é de lavra de ouro, pertencente ao empresário Marcelo Massaru Takahashi. A barragem está inserida no Política Nacional de Segurança de Barragens. Está registrada sob o número TB01. Classificada como Dano Potencial Baixo e Categoria de Risco Baixa. Mas mesmo assim rompeu. Não houve vítimas segundo as reportagens. A barragem havia sido inspecionada em 25 de setembro de 2019, conforme Declaração de Condição de Estabilidade e assinada por engenheiros registrados no Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura de Mato Grosso (Crea-MT).

Face ao que foi exposto, este trabalho propõe resolver o seguinte problema: o cumprimento das determinações previstas na NBC TG 25 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Continentes é suficiente para apresentar os riscos ambientais da Vale S.A. e fornecer informações transparentes às partes interessadas, no que se refere principalmente às suas barragens?

2. Referencial Teórico

2.1 Provisões

A provisão, conforme define a norma NBC TG 25 (R2), é um passivo de prazo e valor incertos e que deve ser reconhecida quando atender aos seguintes critérios:

- a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;
- b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a operação; e
- c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.

Quando a saída desse valor não for provável, mas possível de ocorrer, a provisão não será reconhecida, mas será exigida a divulgação

de um passivo contingente. Na Tabela 1, pode-se entender com maior clareza quando os passivos devem ser reconhecidos por meio do lançamento de uma provisão, divulgados como passivo contingente ou, quando for o caso, ignorados.

Observando as demonstrações contábeis da Vale S.A., verifica-se que, em média, os valores das provisões da Vale S.A., correspondem a 13,84% do passivo total.

As provisões da Vale S.A., consoante suas demonstrações contábeis, são segregadas em seis subcontas distintas: salários, encargos sociais e outras remunerações; contratos onerosos; provisão ambiental; obrigações para desmobilização de ativos; Provisões para processos judiciais; e obrigações com benefícios de aposentadoria. A subconta *provisão ambiental* passou a ser reconhecida pela Vale S.A. somente a partir do exercício de 2015. Desde então, sua representatividade dentro da conta de provisão corresponde a uma média de 2,20%, sendo 1,74% em 2015, 1,81% em 2016, 1,30% em 2017 e 3,56% em 2018. Não há um detalhamento nas notas explicativas dos passivos que deram origem à provisão ambiental. Dentro da subconta “Provisões para processos judiciais”, há ainda uma outra subconta também denominada “Provisão ambiental”, nesse caso para ações que estejam em andamento na esfera administrativa e judicial. Referente ao exercício de 2018 do total de R\$5,26 bilhões reconhecidos nesta subconta, somente R\$13 milhões correspondiam a processos relacionados à provisão ambiental, equivalente a apenas 0,25% do total.

2.2 Passivos Contingentes

A NBC TG 25 (R2) em seu item 10 define que passivo contingente é:

- uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada ape-

Fato	Há obrigação presente que provavelmente requer uma saída de recursos.	Há obrigação possível ou obrigação presente que <i>pode requerer</i> , mas provavelmente não irá requerer, uma saída de recursos.	Há obrigação possível ou obrigação presente cuja probabilidade de uma saída de recursos é <i>remota</i> .
Reconhecimento	A provisão deve ser reconhecida	Nenhuma provisão deve ser reconhecida	Nenhuma provisão deve ser reconhecida
Divulgação	A divulgação é exigida	É exigida a divulgação para o passivo contingente	Não é exigida nenhuma divulgação

Fonte: adaptado pelos autores com base na NBC TG 25 (R2) – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

	2009	2010	2011	2012	2013
Passivo Total	74.194	98.337	95.091	111.290	139.760
Provisões	10.705	11.804	12.731	16.668	17.805
%	14,43%	12,00%	13,39%	14,98%	12,74%

	2014	2015	2016	2017	2018
Passivo Total	159.814	206.128	188.994	179.991	168.030
Provisões	21.561	23.026	21.833	27.853	32.769
%	13,49%	11,17%	11,55%	15,47%	19,50%

Fonte: desenvolvido pelos autores com base nas demonstrações contábeis da Vale S.A. entre 2009 e 2018.

- nas pela ocorrência, ou não, de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou
- uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:
 - não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou
 - o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade. (NBC TG 25 (R2) – item 10)

Ao longo dos anos, a Vale S.A. vem informando regularmente os passivos contingentes desmembrados em processos tributários, processos cíveis, provisões trabalhistas e processos ambientais em suas demonstrações contábeis, exceto no exercício de 2009 em que o passivo contingente foi divulgado apenas informando os nomes das contas, mas sem discriminar seus valores.

Assim como nas provisões ambientais, os passivos contingentes referentes aos processos ambientais também não são detalhados nas notas explicativas. Não é possível saber se os valores divulgados, por exemplo, referem-se a uma barragem que já se rompeu e que possui ações judiciais em curso, uma mina com ameaça de desabar, uma barragem com iminência de rupturas ou uma ação coletiva contra a empresa.

2.3 Notas Explicativas

Consoante o item 112 (c) da NBC TG 26 (R5) – Apresentação das Demonstrações Contábeis, as notas explicativas devem “prover informação adicional que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis, mas que seja relevante para sua compreensão”.

O item 86 da NBC TG 25 (R2) é taxativo ao descrever que as entidades devem divulgar em notas explicativas as possibilidades de ocorrerem desembolsos futuros, desde que essas possibilidades não sejam *remotas*.

É possível encontrar um conflito de interpretação ao se observarem esses dois itens supracitados. Segue um exemplo hipotético: um contador precisa decidir se provisiona, divulga ou ignora a possibilidade de haver um desastre em uma barragem da empresa. Segundo engenheiros altamente qualificados, a chance de haver um rompimento é remota, todavia, caso isso ocorresse, as perdas seriam catastróficas. Segundo alude a NBC TG 25 (R2), nada deveria ser divulgado, uma vez que a possibilidade de o fato ocorrer é remota. Já a NBC TG 26 (R5) aponta que as demonstrações contábeis devem apresentar informações adicionais quando essas forem relevantes para a sua compreensão. Por mais que seja remota a ocorrência de tal fatalidade, ela não deixa de ser relevante. Por essa perspectiva, um adjetivo não anula o outro, o que se leva a concluir que algo remoto não seja necessariamente irrelevante. Enfim, segundo as normas vigentes, esse cenário retratado não apareceria nas divulgações da entidade, tampouco como uma provisão no balanço, bem como as partes interessadas não teriam acesso a essa informação.

A Vale S.A. se pronunciou a respeito da ruptura da Barragem I, em Brumadinho. Por entender que esse desastre se tratava de um evento subsequente ao período contábil de 2018, conforme a NBC TG 24 – Evento Subsequente, e que não havia evidências de sua existência ao final do exercício daquele ano, a Vale S.A. declarou não possuir condições de apresentar uma estimativa do efeito financeiro que o desastre causaria nos exercícios futuros:

Do ponto de vista contábil, o rompimento da Barragem I representa

um evento subsequente às demonstrações financeiras de 31 de dezembro de 2018. Portanto, seus impactos contábeis serão refletidos no exercício de 2019, a começar pelas demonstrações financeiras para o trimestre findo em 31 de março de 2019. [...] devido ao estágio preliminar das investigações e processos, não é possível determinar um conjunto de resultados ou estimativas confiáveis da exposição potencial [...] (VALE S.A., 2019.1T)

No dia 9 de maio de 2019, conforme anunciado, a Vale S.A. divulgou sua demonstração contábil para o primeiro trimestre. O jornal

O Globo estampou em sua capa nesse dia: “EFEITO BRUMADINHO – No 1º trimestre, Vale tem prejuízo de R\$6,4 bilhões”. Já o impacto financeiro no trimestre foi de R\$19 bilhões.

2.4 Política Nacional de Segurança de Barragens (PNSB)

A PNSB foi instituída pela Lei n.º 12.334, de 20 de setembro de 2010. A Lei está dividida em seis capítulos e estabelece regras e deveres para a manutenção de barragens em território nacional. A matriz para classificação de risco das barragens segue o descrito na Tabela 4.

Tabela 3 – Total dos passivos contingentes divulgados pela Vale S.A. entre 2009 e 2018 (em milhões de reais)

Passivos contingentes	2009		2010		2011		2012		2013	
Processos tributários			4.419	46,00%	35.938	81,01%	33.702	78,48%	8.877	43,95%
Processos cíveis			1.827	19,02%	2.800	6,31%	2.296	5,35%	1.799	8,91%
Provisões trabalhistas	9.242	100%	3.308	34,44%	3.602	8,12%	3.531	8,22%	6.793	33,63%
Processos ambientais			52	0,54%	2024	4,56%	3.417	7,96%	2.729	13,51%
Total			9.606	100%	44.364	100%	42.946	100%	20.198	100%

Passivos contingentes	2014		2015		2016		2017		2018	
Processos tributários	16.187	57,61%	20.796	53,75%	24.886	56,77%	29.244	60,53%	33.481	65,84%
Processos cíveis	3.734	13,29%	5.214	13,48%	4.936	11,26%	5.371	11,12%	7.583	14,91%
Provisões trabalhistas	5.194	18,49%	7.288	18,84%	7.885	17,99%	6.455	13,36%	5.717	11,24%
Processos ambientais	2.981	10,61%	5.393	13,94%	6.133	13,99%	7.242	14,99%	4.070	8,00%
Total	28.096	100%	38.691	100%	43.840	100%	48.312	100%	50.851	100%

Fonte: desenvolvido pelos autores com base nas demonstrações contábeis da Vale S.A. entre 2009 e 2018.

Tabela 4 – Matriz de categoria de risco e dano potencial associado

Categoria de Risco	Dano Potencial Associado		
	Alto	Médio	Baixo
Alta	A	B	C
Média	B	C	D
Baixa	B	C	E

Fonte: desenvolvido pelos autores com base na Portaria DNPM n.º 70.389, de 17 de maio de 2017¹

¹ A Lei n.º 13.575, de 26 de dezembro de 2017, criou a Agência Nacional de Mineração (ANM) e extinguiu o Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM). Todavia, a Portaria n.º 70.389, de 17 de maio de 2017, que cria o cadastro nacional de barragens de mineração, continua com a chancela da DNPM.

2.4.1 Plano de Segurança de Barragens (PSB)

O PSB é um instrumento da PNSB que torna obrigatória a sua elaboração pelos empreendedores, conforme seção I, do capítulo II, da Portaria DNPM n.º 70.389, de 17 de maio de 2017. O plano é composto, ordinariamente, de quatro volumes, que devem ser apresentados pelas empresas: informações gerais; planos e procedimento; registros e controles; e revisão periódica de segurança. Todavia, as barragens que apresentarem um dano potencial associado (DPA) alto ou DPA médio com presença de população a jusante, deverão, também, apresentar um quinto volume, referente ao Plano de Ação de Emergência de Barragens de Mineração (PAEBM).

2.4.2 Sistema Nacional de Informações sobre Segurança de Barragens (SNISB)

O SNISB é um cadastro unificado de informações de barragens. Os responsáveis por manterem os dados atualizados são as entidades e os órgãos fiscalizadores. Por via desses dados, foi possível, por exemplo, editar o relatório anual, que na publicação de 2018 contou com 84 páginas de informações no Relatório de Segurança de Barragens 2017.

Ademais, o SNISB é capaz de produzir informações e apresentá-las por meio de um mapa interativo que, além de situar as barragens de acordo com suas longitudes e latitudes, exibem dados e características.

3. Metodologia

Segundo Vergara (2000, p.12), “método é um caminho, uma forma, uma lógica de pensamento.” A pesquisa foi elaborada seguindo o método hipotético-dedutivo em que toda discussão científica deve surgir com base em problema ao qual se deve oferecer uma solução provisória a que se deve criticar, de modo a eliminar o erro. Segundo Vergara (2000), há várias taxionomias de pesquisa. Mas sua proposta é dividir em dois critérios básicos: quanto aos fins e quanto aos meios. O estudo ora realizado, quanto aos fins, pode ser classificado como pesquisa aplicada, cujo objetivo fundamental foi motivado em resolver um problema concreto. Quanto aos meios, foi utilizada a pesquisa documental e bibliográfica, em que foram estudadas as Demonstrações Contábeis da Vale S.A, leis que tratam do assunto, Normas Brasileiras de Contabilidade e bibliografias sobre o tema.

4. Análise dos Resultados

Com o propósito de entender a política de reconhecimento das provisões e das divulgações dos passivos contingentes da Vale S.A., consoante a norma NBC TG 25 (R2), foi efetuado um levantamento de dados das demonstrações contábeis da empresa entre os períodos de 2009 e 2019. Este último ano conta somente com o relatório do primeiro trimestre, pois as demonstrações contábeis de 2019 dependem do encerramento do exercício em 31 de dezembro de 2019.

O estudo, embora trate de todas as provisões e passivos contingentes, se aprofunda nas provisões e passivos contingentes decorrentes dos riscos ambientais fomentados pelas barragens de rejeitos da exploração de minérios. Esse foco se deve ao recente acidente em Brumadinho (MG) e a iminência de um novo rompimento em Barão de Cocais (MG), somando-se a isso o precedente da barragem que se rompeu na cidade de Mariana (MG).

Para que se possa vislumbrar a potencialidade de ocorrência de novos eventos como os supracitados, foram listadas todas as barragens da Vale S.A. que se tem conhecimento no Brasil. Dessa forma será possível comparar, de acordo com

“A Vale S.A. vem informando regularmente os passivos contingentes desmembrados em processos tributários, processos cíveis, provisões trabalhistas e processos ambientais em suas demonstrações contábeis, exceto no exercício de 2009, em que o passivo contingente foi divulgado apenas informando os nomes das contas, mas sem discriminar seus valores.”

a classificação de cada uma delas, se os danos potenciais se equivalem.

Baseados nas provisões reconhecidas pela Vale S.A., no primeiro trimestre de 2019, nas ações em curso com o Ministério Público de Minas Gerais e no histórico da Samarco Mineração S.A., serão apresentados quatro cenários em relação ao acidente em Brumadinho, sendo eles: otimista, pessimista, muito pessimista e catastrófico.

4.1 Análise de dados da Vale S.A.

Os dados analisados foram coletados por meio de informações de domínio público. No tocante à análise das provisões reconhecidas e aos passivos contingentes divulgados pela Vale S.A., foram utilizadas as demonstrações contábeis publicadas pela empresa nos exercícios compreendidos entre os anos de 2009 e 2018, além do Relatório de Desempenho no Primeiro Trimestre de 2019. Essas demonstrações estão disponíveis no portal da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e no portal da própria empresa, em área específica direcionada aos investidores para informações ao mercado, ambos na rede mundial de computadores. Em relação à classificação de barragens, os dados foram recolhidos por intermédio da Agência Nacional de Mineração, que disponibiliza em seu portal, também na rede mundial de computadores, planilha contendo as barragens enquadradas na Política Nacional de Segurança de Barragens (PNSB).

4.1.1 Provisões reconhecidas pela Vale S.A. entre 2009 e 2018

Ao se analisarem as demonstrações contábeis da Vale S.A. referentes aos exercícios de 2009 a 2018, verifica-se que a empresa reconheceu provisões em seu passivo circulante e em seu passivo não circulante em todos os anos.

Ao desdobrar a conta sintética de provisões, verifica-se a existência

de seis contas analíticas que a Vale S.A. tem utilizado ao longo dos últimos exercícios. São elas (entre parênteses o percentual médio em relação à provisão total entre 2009 e 2018): salários, encargos sociais e outras remunerações (13,69%); contratos onerosos (3,72%); *provisão ambiental* (1,18%); obrigações para desmobilização de ativos (35,26%); provisões para processos judiciais (19,01%); e obrigações com benefícios de aposentadoria (27,14%).

A conta Salários, Encargos Sociais e Outras Remunerações foi utilizada em todos os exercícios delimitados por esse estudo. No exercício de 2018 foi reconhecido R\$4,05 bilhões nessa conta, o que corresponde a 12,37% de todo o valor provisionado nesse ano, que foi de R\$32,77 bilhões. Não há nota explicativa detalhando essa operação.

A conta de contratos onerosos surge a partir do exercício de 2015. Em 2018, houve uma provisão de R\$2,72 bilhões, 8,30% do total. Não há nota explicativa especificando a operação.

Obrigações para desmobilização de ativos é uma conta que está compreendida em todos os exercícios estudados. Desde 2011, essa tem sido a conta de provisão com a maior porcentagem do total provisionado e que em 2018 fechou com R\$12,07 bilhões contabilizados, equivalente a 36,83%. Essa conta, de acordo com notas explicativas da empresa, refere-se aos custos esperados para o fechamento de minas e desativação de ativos minerários vinculados.

Obrigações com benefícios de aposentadoria é a conta referente aos planos de previdência complementar que a Vale S.A. administra. Essa é outra conta que aparece em todos os anos, considerando a delimitação desse trabalho. Em 2018 houve um reconhecimento de R\$7,5 bilhões, o que equivale a 22,89% do total.

Conforme descrito nas notas explicativas da empresa de 2018, "a Vale é parte envolvida em ações trabalhistas, cíveis, tributárias e outras em andamento na esfera administrativa e judicial". Portanto, a conta "Provisões para processos judiciais" refere-se a uma provável saída de recursos decorrentes de processos em curso. Em 2018 foram provisionados R\$5,26 bilhões, 16,05% de toda a provisão.

A conta "Provisão Ambiental" é a de menor participação na conta total de provisões. Em 2018 a Vale S.A. reconheceu R\$1,17 bilhão como provisão ambiental, o que representa 3,56% do total. Comparando com 2017, houve um crescimento considerável, visto que nesse ano o total reconhecido foi de R\$361 milhões, 1,30% do total, como visto na Tabela 5. A explicação para esse crescimento está detalhada nas demonstrações contábeis de 2018, na nota explicativa número 26, que diz que a Companhia reconheceu uma obrigação de R\$866 milhões em decorrência de certas obrigações ambientais que se tornaram efetivas, devido a mudanças na regulamentação em vigor.

Tabela 5 – Provisões da Vale S.A. – 2017 e 2018

Provisões (em milhões de reais)	2017		2018	
Salários, encargos sociais e outras remunerações	3.641	13,1%	4.054	12,4%
Contratos onerosos	1.540	5,5%	2.721	8,3%
Provisão ambiental	361	1,3%	1.166	3,6%
Obrigações para desmobilização de ativos	10.480	37,6%	12.069	36,8%
Provisões para processos judiciais	4.873	17,5%	5.258	16,0%
Obrigações com benefícios de aposentadoria	6.958	25,0%	7.501	22,9%
Total	27.853	100,0%	32.769	100,0%

Fonte: desenvolvido pelo autor com base nas demonstrações contábeis da Vale S.A. de 2017 e 2018.

Contudo, em 2018, não se detalha a origem das provisões ambientais. Não é possível determinar se essa estimativa é oriunda de algum dano ambiental, descomissionamento de barragens ou acordo com alguma parte afetada.

4.1.2 Provisões reconhecidas pela Vale S.A. no primeiro trimestre de 2019

Nas demonstrações contábeis publicadas em 9 de maio de 2019, a Vale S.A. reconhece US\$4.504 bilhões em decorrência da ruptura da barragem de Brumadinho. Convertendo esse valor à cotação do dólar em 31 de março de 2019, data de encerramento do primeiro trimestre, que foi de R\$3,9147, esse valor equivale a R\$17,63 bilhões. Desse total, R\$7,26 bilhões foram classificados como provisão para descomissionamento de barragens; R\$6,96 bilhões como acordo com a Defensoria Pública; R\$1,03 bilhão em Termo de Acordo Preliminar, que contempla o pagamento aos residentes e às pessoas que possuíam atividade produtiva na região atingida; R\$967 milhões em acordo com o Ministério Público do Trabalho; R\$254 milhões como sanções administrativas; R\$274 milhões com doações; R\$407 milhões em despesas incorridas; e R\$477 milhões classificados como outras provisões.

Devido às provisões relacionadas ao desastre em Brumadinho, a Vale S.A. registrou um prejuízo líquido de US\$1,6 bilhão, ou R\$6,26 bilhões. Não fosse esse evento, o lucro teria sido de US\$3,312 bilhões, correspondente à R\$12,97 bilhões.

4.1.3 Passivos contingentes divulgados pela Vale S.A. entre 2009 e 2018

Durante os exercícios de 2009 a 2018, a Vale S.A. divulgou em suas demonstrações contábeis, por meio de notas explicativas, seus passivos contingentes como um desdobramento de processos judiciais. Os

processos que a empresa considerou como prováveis saídas de recursos foram classificados como provisões, e os processos judiciais considerados como possíveis saídas de recursos foram classificados como passivos contingentes. Conforme redigido pela entidade na nota explicativa número 28, às demonstrações contábeis de 2018, “passivos contingentes são causas discutidas nas esferas administrativas e judicial, cuja expectativa de perda é classificada como possível”.

Durante esse período, a empresa desdobrou os passivos contingentes em quatro contas analíticas: processos tributários (63,48%), processos cíveis (10,88%), processos trabalhistas (15,23%) e processos ambientais (10,41%).

Os processos tributários representam a maior fatia das contingências publicadas pela Vale S.A. Em 2018, dos R\$50,85 bilhões divulgados, R\$ 3,48 bilhões foram como processos tributários, equivalente a 65,84% do todo. De acordo com a empresa, esses processos decorrem de discussões acerca de impostos municipais (ISS e IPTU), estaduais (ICMS) e federais (PIS, Cofins, IRPJ, IPI e CSLL).

Os processos cíveis representaram, em 2018, 14,91% do total, com uma divulgação de R\$7,58 bilhões. Segundo a entidade, a maioria das reclamações têm sido apresentadas por fornecedores que cobram indenizações de contratos de construção e de outras disputas judiciais acerca de cláusulas contratuais de indexação de inflação.

Processos trabalhistas corresponderam, em 2018, a 11,24% de toda a contingência divulgada, num total de R\$5,18 bilhões. A Vale S.A. informa que essa rubrica contempla reclamações de empregados e fornecedores de serviços e que envolve, principalmente, horas extras, adicionais de periculosidade e insalubridade, além de reclamações com o Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), relacionadas a contribuições sobre programas de remuneração sobre lucros.

Os processos ambientais, que no período de 2009 a 2018 apresentaram uma média de 10,41% de toda a contingência divulgada, corresponderam, em 2018, a 8% do total para esse ano, com R\$4,07 bilhões divulgados, como pode ser visto na Tabela 6. Conforme o inciso iv, do item b, da nota explicativa 28, da demonstração contábil de 2018, a Vale S.A. comunica que “as reclamações mais significativas referem-se a alegados vícios processuais na obtenção de licenças, não cumprimentos de licenças ambientais existentes ou prejuízos ambientais”.

Por não ser uma demonstração contábil completa, o relatório trimestral, divulgado em maio de 2019, não apresenta uma atualização dos passivos contingentes, diferente do que ocorreu com as provisões. Assim, não é possível informar se as divulgações dos passivos contingentes sofrerão alterações, também de forma considerável ao final do exercício de 2019, em decorrência do rompimento da barragem em Brumadinho.

Tabela 6 – Passivos Contingentes divulgados pela Vale S.A. – 2017 e 2018

Passivos Contingentes (em milhões de reais)	2017		2018	
Processos tributários	29.244	60,53%	33.481	65,84%
Processos cíveis	5.371	11,12%	7.583	14,91%
Provisões trabalhistas	6.455	13,36%	5.717	11,24%
Processos ambientais	7.242	14,99%	4.070	8,00%
Total	48.312	100,00%	50.851	100,00%

Fonte: desenvolvido pelos autores com base nas demonstrações contábeis da Vale S.A. de 2017 e 2018.

4.1.4 Classificação das barragens da Vale S.A.

Em fevereiro de 2019, a ANM possuía 769 barragens classificadas em sua base de informações, dessas, 132 pertencentes à Vale S.A., As barragens inseridas na PNSB, ou seja, aquelas que se enquadravam nos critérios de altura, volume, tipo de resíduo ou dano potencial associado (DPA), totalizaram 425, sendo 84 da Vale S.A. (ANM, 2019).

Das barragens da Vale S.A. inseridas no PNSB, 70,2% estavam classificadas como classe B, sendo 58 com categoria de risco baixa e DPA alto e uma com categoria de risco média e DPA alto; 19,1% foram classificadas como classe C, com 16 na categoria de risco baixa e DPA médio; 10,7% apareciam na classe E, com nove barragens classificadas com categoria de risco baixa e DPA alto, conforme apresentado na Tabela 10.

A Barragem I em Brumadinho estava classificada no PNSB com categoria de risco baixa e DPA alto. Isso revela que a Vale S.A. possui outras 57 barragens na mesma condição de classificação e outra em uma condição mais preocupante, uma vez que a categoria está indicada como média. Isso, por si só, não define que o que ocorreu em Brumadinho ocorrerá com as demais 57 barragens. Todavia, no dia 16 de maio de 2019, a Vale S.A. publicou, em seu portal na internet, uma nota informando, de forma preventiva, que suas equipes "identificaram movimentação no talude Norte da cava da mina Gongo Soco, em Barão de Cocais/MG". Essa movimentação pode causar um desabamento de parte da parede da mina e, como consequência, poderá atingir a barragem Sul Superior, que fica a 1,5km da região em risco. A

barragem Sul Superior, assim como Brumadinho está classificada como classe B, com categoria de risco baixa e DPA alto. Um possível rompimento poderia causar mais danos ambientais, além de novas multas dos órgãos competentes e novas ações de reparação (VALE, 2019).

4.2 Potencial do passivo decorrente do rompimento em Brumadinho

Para melhor entendimento do impacto que o desastre em Brumadinho causou no resultado da Vale S.A. será apresentada uma hipótese tomando como base o exercício encerrado de 2018. Essa hipótese utilizará as provisões reconhecidas pela empresa no primeiro trimestre de 2019 e aplicará os mesmos valores no exercício de 2018, pressupondo que a entidade possuísse o poder

de prever o que estaria por vir e tivesse reconhecido as provisões com três meses de antecedência.

Convertendo o valor de US\$4,504 bilhões reconhecido no relatório do primeiro trimestre de 2019 para reais com a aplicação da cotação de R\$3,876 em 28 de dezembro de 2018, chegamos ao valor de R\$17,458 bilhões a serem provisionados ao final desse ano.

No relatório do primeiro trimestre de 2019, já se consegue observar um prejuízo de US\$1,67 bilhão, enquanto, no mesmo período de 2018, esse valor foi de US\$1,70 bilhão, só que de lucro. Caso a Vale S.A. mantenha os resultados do segundo, terceiro e quarto trimestres de 2018, o resultado do exercício 2019 ainda será positivo, porém, com uma queda provável próximo a 60%.

Tabela 7 – Classificação das barragens de mineração da Vale S.A. Data base fev/2019

		Dano Potencial Associado		
		Alto	Médio	Baixo
Categoria de Risco	Alta	A 0	B 0	C 0
	Média	B 1	C 0	D 0
	Baixa	B 58	C 16	E 9

Fonte: desenvolvido pelos autores com base na lista de classificação de barragens de mineração da ANM

Tabela 8 – Hipótese do impacto de Brumadinho sobre o resultado de 2018

(Em milhões de reais)	DR 2018 (Divulgado)	DR 2018 (Hipótese)	Variação
Lucro Bruto	53.282	53.282	-
Despesas operacionais	(9.413)	(26.871) ²	185,47%
Lucro Líquido antes do Resultado Financeiro	43.869	26.411	-39,80%
Despesas e Receitas Financeiras	(18.751)	(18.751)	-
Lucro antes dos tributos sobre o lucro	25.118	7.660	-69,50%
Tributos sobre o lucro - corrente e diferido	966	2.916 ³	201,89%
Lucro líquido das operações continuadas	26.084	10.576	-59,45%
Prejuízo das operações descontinuadas	(310)	(310)	-
Lucro Líquido	25.774	10.266	-60,17%

Fonte: desenvolvido pelos autores com base nas demonstrações contábeis da Vale S.A. de 2018 e 2019-1T.

2 Considerando a provisão hipotética de R\$17,458 bilhões no resultado de 2018.

3 Em 2018 a conta Tributos sobre o lucro contava com um reconhecimento de R\$3,77 bilhões como tributo diferido e (R\$2,80) bilhões como tributo corrente. Para cálculo da hipótese o tributo diferido foi repetido e ao tributo corrente foi aplicado a proporção de 11,17% em cima do Lucro antes dos tributos sobre o lucro, diminuindo para (R\$855,7) milhões o valor do tributo corrente.

Quanto aos passivos contingentes, pouco se pode falar, uma vez que no relatório trimestral a empresa não apresenta esses valores, que são apenas divulgados como notas explicativas nas demonstrações completas ao final do exercício.

4.3 Cenários Hipotéticos

Com base no relatório do primeiro trimestre divulgado pela Vale S.A. e de posse dos valores já conhecidos resultantes dos desastres em Brumadinho e Mariana, serão apresentados quatro cenários hipotéticos para o encerramento do exercício de 2019. Para efeito comparativo, será considerado o lucro operacional (lucro líquido antes do resultado financeiro) dos períodos analisados.

Um cenário otimista, em que não voltará a ocorrer um desastre similar ao da barragem I e da barragem de Fundão; um cenário pessimista, em que ocorrerá mais um desastre de mesma magnitude; um cenário muito pessimista, em que ocorrerão dois novos eventos com a mesma intensidade; e, por fim, um cenário catastrófico, em que ocorrerão desastres equivalentes em cinco barragens classificadas com dano potencial alto.

Para essas simulações não serão considerados os resultados financeiros por serem mais imprevisíveis. Portanto, o fato de se encontrar um lucro ou prejuízo operacional não implica que o lucro líquido seguiria na mesma ordem.

4.3.1 Cenário otimista

Partindo do princípio de que não ocorrerá outro incidente até o final do exercício de 2019, que os valores provisionados não sofrerão alterações para maior ou para menor, ao longo do ano, e que os resultados, nos três últimos trimes-

tres, serão similares ao resultado do primeiro, descontando a provisão decorrente de Brumadinho, chega-se aos seguintes dados hipotéticos para os trimestres dois, três, quatro e total do ano:

Nesse cenário é possível verificar que as provisões reconhecidas no primeiro trimestre de 2019, em decorrência do rompimento em Brumadinho, causam um impacto negativo de 29,34% no total do lucro operacional do exercício.

4.3.2 Cenário pessimista

Levando-se em consideração que, no terceiro trimestre de 2019, ocorra outro rompimento de uma barragem da Vale S.A. com o mesmo dano potencial de Brumadinho, que as provisões para esse evento serão equivalentes e que não haverá impacto na produção da empresa, chega-se ao seguinte cenário:

Nesse cenário é possível verificar que as provisões reconhecidas,

no primeiro trimestre de 2019, em decorrência do rompimento em Brumadinho e as provisões reconhecidas, no terceiro trimestre, em virtude de uma hipótese de novo acidente, causariam um impacto negativo de 68,81% no total do lucro operacional do exercício.

4.3.3 Cenário muito pessimista

Aqui cria-se a hipótese de ocorrerem dois novos desastres entre o terceiro e o quarto trimestres de 2019, com os mesmos impactos causados pelo rompimento da barragem I e sem nenhuma adição ou exclusão de valores às provisões reconhecidas no primeiro trimestre. Também sem haver consequências na produção da entidade.

Dois novos acidentes com barragens da Vale S.A., ainda em 2019, poderiam levar a empresa a apurar um déficit operacional conforme visto na Tabela 11. Com três eventos, contando com Brumadinho, a

Tabela 9 – Hipótese para lucro operacional em 2019 com cenário otimista

	Lucro operacional (em milhões de reais)					Ano
	1T	2T	3T	4T		
2018	9.626	10.377	12.962	10.904		43.869
2019 ⁴	(6.714)	11.428	14.275	12.008		30.997
						-29,34%

Fonte: desenvolvido pelos autores com base no relatório do primeiro trimestre de 2019 da Vale S.A.

Tabela 10 – Hipótese para lucro operacional em 2019 com cenário pessimista

	Lucro operacional (em milhões de reais)					Total
	1T	2T	3T	4T		
2018	9.626	10.377	12.962	10.904		43.869
2019	(6.714)	11.428	(3.040)	12.008		13.682
						-68,81%

Fonte: desenvolvido pelos autores com base no relatório do primeiro trimestre de 2019 da Vale S.A.

Tabela 11 – Hipótese para lucro operacional em 2019 com cenário muito pessimista

	Lucro operacional (em milhões de reais)					Total
	1T	2T	3T	4T		
2018	9.626	10.377	12.962	10.904		43.869
2019	(6.714)	11.428	(3.040)	(5.307)		(3.633)
						-108,28%

Fonte: desenvolvido pelos autores com base no relatório do primeiro trimestre de 2019 da Vale S.A.

⁴ Excluindo os efeitos do evento Brumadinho o lucro operacional do primeiro trimestre de 2019 da Vale S.A. teria um crescimento na ordem de 10,13% em relação a 2018. Esse percentual foi aplicado aos demais trimestres de 2019 com base no mesmo período em 2018.

empresa cairia de R\$43,87 bilhões de lucro operacional em 2018 para R\$3,63 bilhões de prejuízo operacional no exercício de 2019.

4.3.4 Cenário catastrófico

Conforme já apresentado nos capítulos anteriores, a Vale S.A. possui registros de 132 barragens, das quais 84 com dano potencial alto. Esse último cenário apresentará uma ideia do efeito que a empresa teria em 2019, caso ocorressem outros cinco desastres parecidos com Brumadinho. Isso corresponde a acontecer acidentes com 3,8% de suas barragens ou 6% de suas barragens classificadas como de alto poder de danos.

Assim como nos demais cenários, os efeitos desses novos eventos não causariam alterações na operação da empresa, ou seja, a expectativa de receitas ficaria mantida. As provisões para Brumadinho também não sofreriam alterações para os trimestres seguintes.

Com cinco novos acidentes o prejuízo operacional em 2019 seria de R\$55,58 bilhões aproximadamente. Para efeito de comparação, seria necessário que a empresa apurasse em 2020 o equivalente ao lucro operacional de 2018 inteiro mais três meses, apenas para reverter o prejuízo operacional de 2019.

Tabela 12 – Hipótese para lucro operacional em 2019 com cenário catastrófico

	Lucro operacional (em milhões de reais)					
	1T	2T	3T	4T	Total	
2018	9.626	10.377	12.962	10.904	43.869	
2019	(6.714)	11.428	(20.355)	(39.937)	(55.578)	-226,69%

Fonte: desenvolvido pelos autores com base no relatório do primeiro trimestre de 2019 da Vale S.A.

4.3.5 Cenários: comentário

Esses cenários têm como principal objetivo apresentar os graves efeitos que fatalidades como as que ocorreram em Brumadinho e Mariana podem causar no resultado de uma empresa, lembrando que ambas as barragens estavam classificadas com risco remoto, o que permitiu que as entidades sequer divulgassem os danos potenciais em suas demonstrações contábeis.

5. Considerações Finais

Este trabalho permitiu mostrar o impacto que um evento classificado como remoto produziu no resultado da Vale S.A., divulgado no primeiro trimestre de 2019, e que apresentou um prejuízo de R\$6,4 bilhões para esse período. Esse resultado negativo se deve ao valor de R\$17,3 bilhões que a empresa provisionou em decorrência

do rompimento da barragem I, em Brumadinho. Em nenhum momento, ao longo dos últimos dez anos, a empresa havia divulgado a possibilidade de haver uma provisão dessa ordem relacionada a um desastre ambiental, ou seja, em suas notas explicativas não havia passivos contingentes que fizessem menção ao risco de uma barragem romper e causar tantos danos ambientais, sociais e econômicos. De acordo com NBC TG 25 (R2), a Vale S.A. não errou em não divulgar as obrigações de saídas de recurso no caso de rompimento de sua barragem, uma vez que essa possuía uma probabilidade remota de ocorrência. Todavia, a NBC TG 26 (R5) deixa claro que as informações que forem relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis, mas que não foram apresentadas nela, devem ser divulgadas em notas explicativas. Portanto, a Vale S.A. possuía conhecimento suficiente da di-

“De acordo com NBC TG 25 (R2), a Vale S.A. não errou em não divulgar as obrigações de saídas de recurso no caso de rompimento de sua barragem, uma vez que essa possuía uma probabilidade remota de ocorrência.”

menção que um possível desastre poderia causar em suas demonstrações contábeis, visto que havia um precedente histórico, o rompimento da barragem de Fundão, da Samarco Mineração S.A., empresa pertencente à própria Vale S.A. e à BHB Biliton. Como já discorrido anteriormente esse desastre é a causa de prejuízos acumulados pela Samarco Mineração S.A. desde 2015, ano do desastre.

Partindo do princípio de que as demonstrações contábeis devem refletir com fidelidade a situação financeira e patrimonial de uma empresa, permitindo que os usuários das informações possam tomar decisões com segurança, é pertinente afirmar que, independentemente de a probabilidade de uma barragem romper ser remota, deve ser exigida a divulgação para o passivo contingente quando o dano potencial associado dessa barragem for alto.

A política de segurança de barragens no Brasil possui uma ampla legislação acerca da exploração mineral. As empresas são responsáveis pelo controle, pela manutenção e pela segurança das barragens. Essas são classificadas de acordo com sua categoria de risco e de seu dano potencial associado. Há um cadastro nacional e um relatório anual de acompanhamento, divulgando à sociedade a evolução das barragens no país. Portanto, é de conhecimento das empresas a dimensão do passivo contingente relativo a cada uma de suas barragens. Conjuntamente, hoje, possuímos dois casos amplamente difundidos e que revelaram o quanto um desastre pode custar para as empresas e para a sociedade. Mariana e Brumadinho devem ser os vetores de mudanças, não de recorrência.

Com a divulgação do passivo contingente de cada uma dessas barragens, é possível que desastres



como esses não voltem a ocorrer, posto que, além dos entes públicos e das próprias empresas, teremos, também, diversos acionistas como fiscalizadores.

Este trabalho não se conclui apenas com o estudo ora apresentado. Um dos objetivos é incentivar a pesquisa nessa área. O presente trabalho foi realizado observando apenas as demonstrações con-

tábeis da Vale S.A no período de 2009 a 2018. Para melhor compreensão e dimensão do assunto, é necessário um aprofundamento maior tanto na legislação pertinente ao assunto, bem como em estudos anteriores realizados sobre o assunto. Sugerem-se, inclusive, estudos com outras empresas para confirmação do estudo aqui ora realizado.

Referências

AGÊNCIA NACIONAL DE ÁGUAS. Sistema Nacional de Informações sobre Segurança de Barragens. Relatório de Segurança de Barragens 2011. Brasília (DF), 2013. Relatório. Disponível em <<http://www.snisd.gov.br/portal/snisd/relatorio-anual-de-seguranca-de-barragem/2011>>. Acesso em 06 Jun. 2019.

AGÊNCIA NACIONAL DE MINERAÇÃO. Classificação das Barragens de Mineração Brasileiras – Data Base Fev/2019. Brasília (DF), 2019. Disponível em <<http://www.anm.gov.br/assuntos/barragens/pasta-cadastro-nacional-de-barragens-de-mineracao/classificacao-oficial-anm>>. Acesso em 05 Jun. 2019.

BRASIL. Departamento Nacional de Produção Mineral. Cria o Cadastro Nacional de Barragens de Mineração, o Sistema Integrado de Gestão em Segurança de Barragens de Mineração e estabelece a periodicidade de execução ou atualização, a qualificação dos responsáveis técnicos, o conteúdo mínimo e o nível de detalhamento do Plano de Segurança da Barragem, das Inspeções de Segurança Regular e Especial, da Revisão Periódica de Segurança de Barragem e do Plano de Ação de Emergência para Barragens de Mineração, conforme art. 8º, 9º, 10, 11 e 12 da Lei nº 12.334 de 20 de setembro de 2010, que estabelece a Política Nacional de Segurança de Barragens - PNSB. Portaria nº 70.389, de 17 de maio de 2017. Disponível em <<http://www.anm.gov.br/dnpm/documentos/portaria-dnpm-no-70-389-de-17-de-maio-de-2017-seguranca-de-barragens-de-mineracao>>. Acesso em 06 Jun. 2019.

_____. Lei nº 12.334, de 20 de setembro de 2010. Estabelece a Política Nacional de Segurança de Barragens destinadas à acumulação de água para quaisquer usos, à disposição final ou temporária de rejeitos e à acumulação de resíduos industriais, cria o Sistema Nacional de Informações sobre Segurança de Barragens e altera a redação do art. 35 da Lei nº 9.433, de 8 de janeiro de 1997, e do art. 4º da Lei nº 9.984, de 17 de julho de 2000. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12334.htm>. Acesso em 06 Jun. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TG 00 Estrutura Conceitual - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação do Relatório Contábil-Financeiro. Brasília (DF), 2017. 31 p.

_____. NBC TG 25 (R2) - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Brasília (DF), 2011. 24 p.

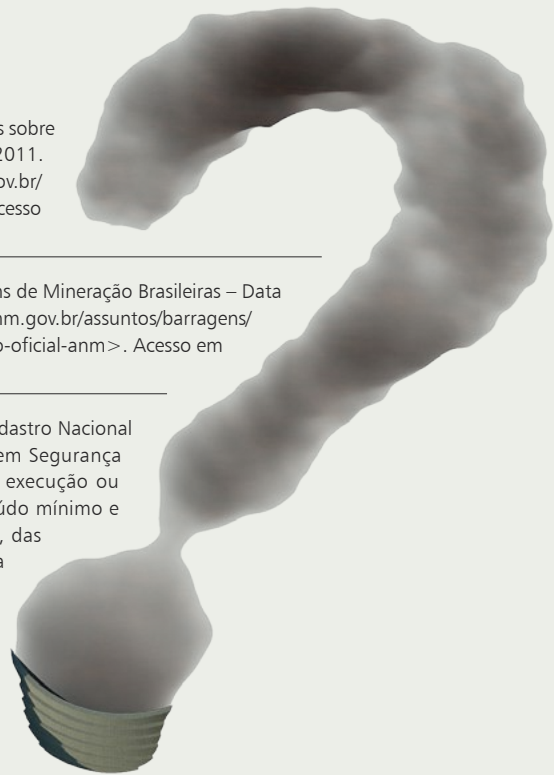
_____. NBC TG 26 (R5) - Apresentação das Demonstrações Contábeis. Brasília (DF), 2017. 53 p.

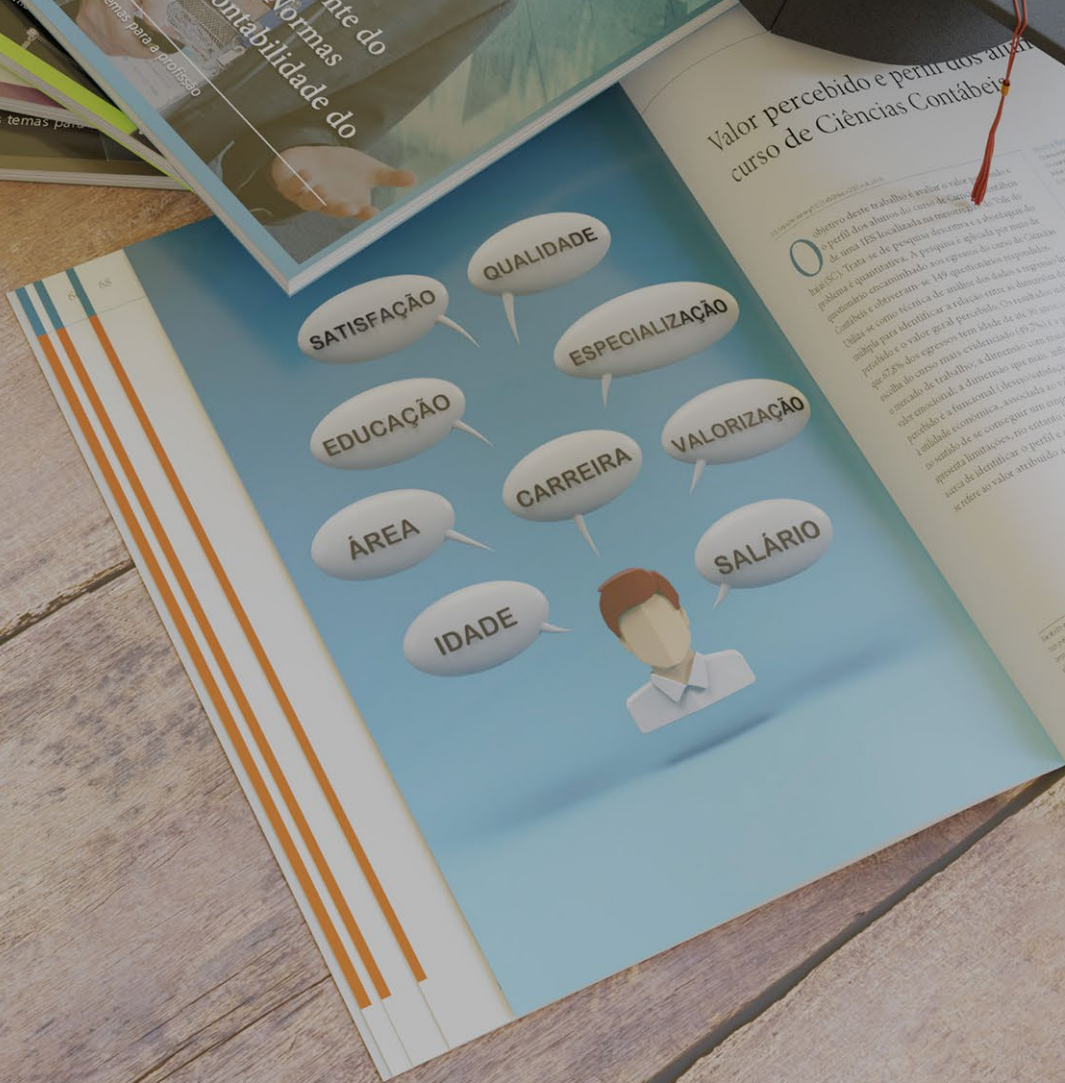
HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. Teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 2014. 550 p. ISBN 978522420971.

MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE. Estabelece critérios gerais de classificação de barragens por categoria de risco, dano potencial associado e pelo seu volume, em atendimento ao art. 7º da Lei nº 12.334, de 20 de setembro de 2010. Resolução nº 143, de 10 de julho de 2012. Disponível em <<http://www.cnrh.gov.br/resolucoes/1922-resolucao-n-143-de-10-de-julho-de-2012/file>> Acesso em 06 Jun. 2019.

O GLOBO. Novo acidente denuncia falhas e leniência. Depois de Mariana, Brumadinho reforça imagem de desatenção com barragens de mineração., Rio de Janeiro, 26 jan. 2019. Opinião do Globo, p. 2.

VERGARA, Sylvia Constant. Projeto e Relatórios de Pesquisa em Administração. 3ª. ed. São Paulo: 2000, Atlas.





Valor percebido e perfil dos alunos do curso de Ciências Contábeis

O objetivo deste trabalho é avaliar o valor percebido e o perfil dos alunos do curso de Ciências Contábeis de uma IES localizada na metrópole do Vale do Paraíba e comparar com a realidade entre os discentes do curso de Ciências Contábeis e obter um se 140 questionários respondidos. Trata-se de uma pesquisa exploratória, descritiva e aplicada por meio de uma escala para identificar a relação entre as dimensões de valor percebido e o valor para o mercado. Os resultados mostram que 67,8% dos respondentes têm idade de até 30 anos, 50,7% são homens e 49,3% são mulheres. Quanto ao nível de escolaridade, 70,7% dos respondentes possuem o ensino médio completo, 29,3% possuem o ensino superior. Quanto ao gênero, 50,7% são homens e 49,3% são mulheres. Quanto ao estado civil, 70,7% são solteiros, 29,3% são casados. Quanto ao tipo de curso, 70,7% são de graduação e 29,3% são de pós-graduação. Quanto ao tipo de instituição, 70,7% são de instituições privadas e 29,3% são de instituições públicas. Quanto ao tipo de instituição, 70,7% são de instituições privadas e 29,3% são de instituições públicas. Quanto ao tipo de instituição, 70,7% são de instituições privadas e 29,3% são de instituições públicas.

Revista de História e Contabilidade, vol. 10, nº 1, 2015. Disponível em: <http://www.rhc.org.br>. Acesso em: 10/05/2015. Artigo publicado em: 10/05/2015. Artigo publicado em: 10/05/2015. Artigo publicado em: 10/05/2015.

Pesquisas de cunho educacional publicadas na Revista Brasileira de Contabilidade no período de 2014 a 2018

O objetivo deste estudo é analisar os artigos de natureza educacional publicados na Revista Brasileira de Contabilidade (RBC), no período de 2014 a 2018.

A determinação desse período levou em consideração a existência de pesquisas anteriores realizadas até o ano de 2013, constituindo-se, portanto, em uma continuação e atualização delas. As pesquisas foram categorizadas de acordo com a análise de conteúdo dos artigos selecionados, que revelaram temas educacionais em comum, contemplando: sistemas de avaliação; qualidade de ensino; metodologias e estratégias de ensino; formação docente; perfil dos estudantes; visão dos alunos sobre o curso de Contabilidade e produção acadêmica. O artigo, a partir de uma pesquisa documental realizada com base nas edições anteriores da RBC, é de natureza descritiva e analítica, e adota uma abordagem quanti-qualitativa. Os resultados da pesquisa apontam para a tendência de interesse e preocupação com o ensino da Contabilidade e sobre boas perspectivas quanto à aproximação do campo educacional no que tange ao processo de reflexão da prática docente.

Lucas Benedito Gomes Rocha Ferreira

Doutorando em Ciências Contábeis pela Universidade de Blumenau (FURB). Mestre Profissional em Educação e Novas Tecnologias (Uninter-Brasil). Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Piauí (UESPI). Integrante do grupo de pesquisa de formação docente no contexto da sua prática: integração significativa das tecnologias.

E-mail: lucasbenegrff@gmail.com

Luana Priscila Wunsch

Doutora em Educação (Universidade de Lisboa, validação Universidade Federal de Pelotas-RS, 2013); mestre em Educação; especialista em Dinâmica da Comunicação e Informação (Universidade Tecnológica Federal do Paraná) e Pedagoga (Universidade Positivo). Professora do Mestrado Profissional Educação e Novas Tecnologias da Uninter. Coordena o grupo de pesquisa "Formação do docente no contexto da sua prática: integração significativa das tecnologias".

E-mail: luana.w@uninter.com

2153 – Recebido em 21/2/2019. Distribuído em 25/2/2019 e 4/4/2019. Pedido de revisão em 2/10/2019. Resubmetido pelo autor em 27/1/2020. Aprovado em 30/1/2020, na terceira rodada, por três membros do Conselho Editorial. Publicado na edição janeiro-fevereiro de 2020. Organização responsável pelo periódico: Conselho Federal de Contabilidade.

1. Introdução

A pesquisa científica é o veículo norteador para a obtenção do conhecimento da realidade. Na área de Ciências Sociais Aplicadas, especificamente na Contabilidade, os resultados contribuem para a evolução da compreensão da prática contábil, o ideal modelo decisório dos usuários das informações contábeis, os efeitos das normas, mas, principalmente, na consolidação do conhecimento científico.

Kettle, Santos e Marion (2014) reconhecem que, nos últimos anos, foram desenvolvidas no Brasil várias pesquisas científicas de cunho interdisciplinar, envolvendo duas grandes áreas: Contabilidade e Educação. Surge assim o título educação contábil e com ele a preocupação e interesse por entender o seu processo educativo, especialmente no aspecto ensino-aprendizagem da Contabilidade.

No âmbito do Conselho Federal de Contabilidade, o ano de 2014 foi marcado pela segunda gestão do presidente José Martonio Alves Coelho, o qual afirmou, no Editorial da Revista Brasileira de Contabilidade, que sua administração seria marcada por uma prioridade à Educação: "Paralelamente, mas com o mesmo esforço e

determinação, vamos promover ações que objetivam ao desenvolvimento profissional e à educação continuada, com a maior abrangência possível, para dar oportunidade a todos os profissionais do País" (COELHO, 2014, p. 03).

A Ciência Contábil, assim como as demais ciências, exige pesquisas que propiciem o surgimento de técnicas capazes de proporcionar um aprendizado significativo, o uso de metodologias ativas e principalmente uma formação docente detentora de competências pedagógicas e andragógicas. Esse campo, associado diretamente com a atuação empresarial, resulta em professores com carência de práticas metodológicas de ensino, limitando-se à transmissão de conteúdos, já que sua respectiva formação de bacharel não proporciona os conhecimentos pedagógicos, e sua pós-graduação não enfatiza as técnicas necessárias para que o processo de ensino-aprendizagem tenha êxito (FERREIRA; WUNSCH, 2019).

Diante desse cenário, a partir dos artigos publicados na Revista Brasileira de Contabilidade (RBC), no período de 2014

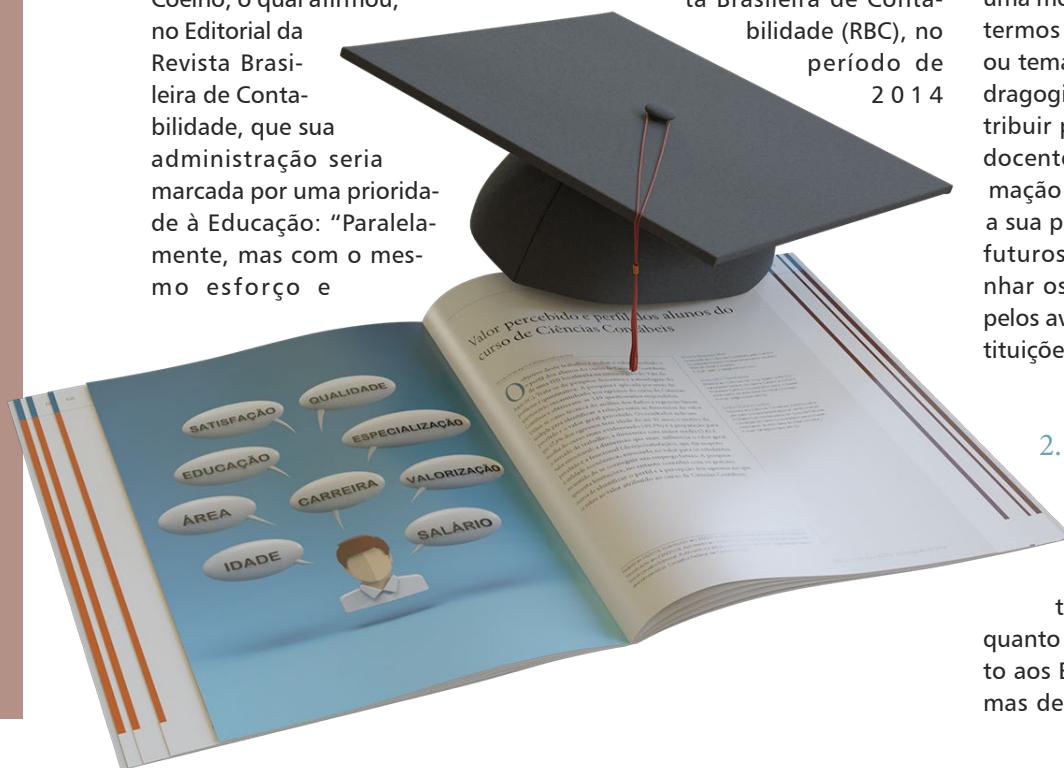
a 2018, questiona-se: **quais são os temas de cunho educacional publicados na RBC vinculados à área contábil no período de 2014 a 2018?** Este estudo focaliza, portanto, pesquisas na linha da educação contábil, publicadas no respectivo período de tempo, que tratem de temas capazes de repensar o modelo acadêmico atualmente adotado, e em ferramentas pedagógicas ou andragógicas que possam ser úteis para o professorado.

O crescimento da quantidade de cursos de pós-graduação stricto sensu (PPGs) em Contabilidade desencadeia a produção significativa de diferentes estudos e a formação de novos pesquisadores voltados para a interdisciplinaridade do campo educacional e contábil. "A formação única, docente ou pesquisador, não atende às necessidades do novo mercado. A união das duas formações é que contempla as necessidades do mercado e os objetivos dos PPGs" (COMUNELO et al., 2012, p. 17).

A pesquisa justifica-se pelo fato de prover a futuros pesquisadores uma mostra significativa da RBC em termos de tendências de linhas e/ou temáticas pedagógicas e da andragogia na Ciência Contábil; contribuir para a conscientização dos docentes com respeito a sua formação continuada, no que tange a sua participação na formação de futuros profissionais; e acompanhar os impactos desencadeados pelos avanços tecnológicos nas Instituições de Ensino.

2. Referencial Teórico

O campo contábil passa, nos últimos anos, por grandes mudanças, tanto no cenário interno quanto externo. As reflexões quanto aos Exame de Suficiência, sistemas de avaliações, práticas peda-



“A Ciência Contábil, assim como as demais ciências, exige pesquisas que propiciem o surgimento de técnicas capazes de proporcionar um aprendizado significativo, o uso de metodologias ativas e principalmente uma formação docente detentora de competências pedagógicas e andragógicas.”

gógicas, perspectivas dos discentes, entre outros, retratam um interesse constante pelo processo educativo, especialmente no tocante ao aspecto do ensino-aprendizagem das novas tecnologias (MIRANDA, 2011).

Os avanços tecnológicos na área contábil vêm sendo marcados pelo ritmo acelerado e pela variedade de inovações tecnológicas que estão sendo introduzidas no mercado. Esses fatores, aliados à disseminação da Tecnologia da Informação (TI) por todas as atividades das empresas, vêm impondo a necessidade de refletir, cada vez mais, sobre os impactos gerados por esses avanços tecnológicos na atividade contábil (DEITOS, 2003).

Além das alterações de competências individuais na área contábil, em que os profissionais passam a manusear um maior número de informações para assegurar aos gestores respostas rápidas, precisas e fidedignas, percebe-se também o reflexo dessas necessidades organizacionais na educação (ANTONELLI; COLAUTO; CUNHA, 2012):

(...) o impacto dessas mudanças econômicas, políticas e sociais que caracterizam a chamada Sociedade do Conhecimento são refletidas também no âmbito das instituições educacionais. As novas atribuições espe-

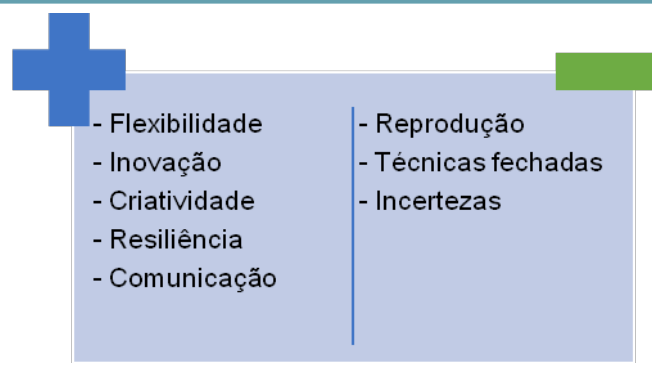
radas ao perfil do trabalhador têm aumentado às exigências no processo de formação que visam desenvolver competências de educabilidade, de relacionamentos e aquelas classificadas como básicas nos diferentes campos de conhecimento (MEDEIROS; OLIVEIRA, 2009, p. 2).

Albrecht e Sack (2000) advertem ao corpo acadêmico contábil que a educação nessa área deve mudar para manter a relevância, sua posição dentro da profissão e agregar valor a estudantes e negócios. Considerando a tecnologia como atual fonte responsável por reduzir o custo da informação e aumentar o nível de concorrência entre as organizações, tais recursos tecnológicos são responsáveis por dois grandes im-

pactos nos negócios: (i) eliminaram o modelo contábil antigo, em que a informação e o conhecimento eram caros. Na nova economia, qualquer um com o software certo pode se tornar um “contador” ou “gerente financeiro” e produzir informações financeiras para fins de decisão; (ii) aumento drástico do nível de competitividade entre todas as organizações.

A relação da base intelectual, aqui referenciada pela Universidade, com o mundo do trabalho “contribui assim para manter ou para modificar uma concepção do mundo, isto é, para promover novas maneiras de pensar” (GRAMSCI, 1982, p. 08). Ou seja, pode-se dizer que tem exigido das universidades a formação de profissionais com as seguintes atribuições:

Figura 1 – Mundo do trabalho X Universidade (atual)



Fonte: Ferreira e Wunsch (2019)

As habilidades técnicas ainda são consideradas como implícitas na base de domínios de uma pessoa que entra em uma carreira contábil ou em sua área acadêmica, porém acredita-se que é preciso mais do que habilidades técnicas para se ter sucesso. Setyaningrum, Muktiyanto e Hermawan (2015) alegam que o sistema educacional não está fazendo o suficiente para preparar os graduados para o mundo do trabalho. As evidências mostram que os empregadores, profissionais, corpo acadêmico, estudantes e o Governo percebem que muitas habilidades de empregabilidade não foram adequadamente desenvolvidas por maior parte dos programas de educação.

3. Metodologia

A pesquisa documental com base nas edições das Revistas Brasileiras de Contabilidade (RBC) é de natureza descritiva e analítica, e adota uma abordagem quanti-qualitativa. A coleta de evidências deu-se a partir dos arquivos disponibilizados no endereço eletrônico da RBC, órgão oficial de divulgação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), desde o ano de 2014.

A Revisão Sistemática Literária (RSL) realizada deu-se primeiramente, quando foram revisadas todas as publicações na RBC; e a segunda foi filtrar apenas as pesquisas que versavam sobre assuntos atinentes à educação contábil. Quando se usa o termo “cunho educacional” e, não, “cunho pedagógico”, justifica-se pelo fato de o estudo também tratar de pesquisas voltadas para o campo da Andragogia, arte ou ciência de orientar adultos.

Entre os 180 artigos publicados no período delimitado, identificaram-se 22 artigos da temática em questão, os quais foram lidos integralmente, e suas informações fo-

ram organizadas em uma tabela contendo: o ano de publicação; o tema do artigo; os sujeitos envolvidos; os referenciais pedagógicos adotados; e, principalmente, os resultados de cada pesquisa. A partir dessa tabela foi possível identificar as categorias temáticas e, consecutivamente, elaborou-se uma segunda tabela, contendo o desenvolvimento de pesquisas sobre educação contábil no período analisado.

Nessa base de dados, foram obtidas informações para investigação das seguintes variáveis de interesse e preocupação com o ensino da Contabilidade: a) sistema de avaliação; b) qualidade de ensino; c) metodologias e estratégias de ensino; d) formação docente; e) perfil dos estudantes e docentes; f) visão dos alunos sobre o curso; g) produção acadêmica.

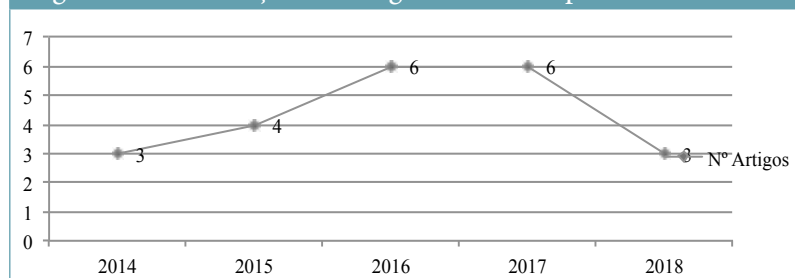
4. Apresentação e Análise dos Dados

Os artigos publicados nesse período de 5 anos distribuem-se de acordo com a Figura 2, totalizando 22 artigos.

Percebe-se um equilíbrio das publicações de artigos de cunho pedagógico, salvo no ano de 2017 (8 artigos), o que, em princípio, não se identifica motivo relevante para tal.

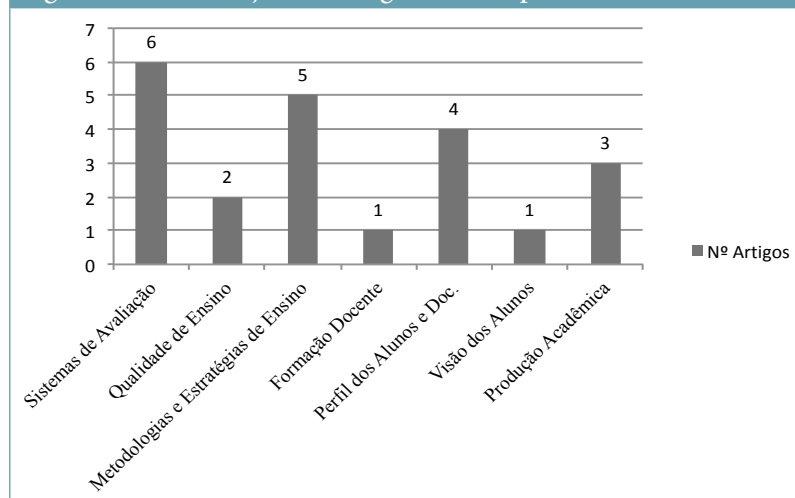
Os estudos foram categorizados à luz da linguagem própria da área pedagógica, tais como: sistemas de avaliação; qualidade de ensino; metodologias e estratégias de ensino; formação docente; perfil dos estudantes; visão dos alunos sobre o curso de Contabilidade e produção acadêmica. As variáveis de interesse e preocupação com o ensino da Contabilidade se distribuem como exposto na Figura 3.

Figura 2 – Distribuição dos artigos da RBC no período 2014-2018



Fonte: desenvolvido pelos autores.

Figura 3 – Distribuição dos artigos da RBC por temática 2014-2018



Fonte: desenvolvido pelos autores.

“As habilidades técnicas ainda são consideradas como implícitas na base de domínios de uma pessoa que entra em uma carreira contábil ou em sua área acadêmica, porém acredita-se que é preciso mais do que habilidades técnicas para se ter sucesso.”

Estudos envolvendo sistemas de avaliação foi a categoria que mais obteve publicações (6 artigos), em seguida metodologias e estratégias de ensino (5 artigos), perfil dos alunos e docentes (4 artigos), produção acadêmica (3 artigos) e qualidade de ensino (2 artigos). Formação docente e visão dos alunos sobre o curso foram o de menor publicação (1 artigo cada).

4.1 Estudos sobre sistemas de avaliação

Sá e Neco (2015) analisaram o desempenho no Enade dos alunos de cursos de graduação bacharelado em Ciências Contábeis. A maior parte dos alunos pertence ao sexo feminino; consideram-se de cor branca; e têm pai e mãe com baixo acesso aos mais elevados níveis de ensino. Os estudos envolvendo o modelo de regressão mostraram que os aspectos referentes a sexo, idade, cor da pele que o aluno se considera, o fato de morar com os pais, renda familiar, ser bolsista do ProUni, ou das IES, nível de escolaridade da mãe e ter concluído o ensino médio na região Sudeste ou Sul tiveram relação com o resultado no componente ocupacional dos alunos.

Neves Júnior et al. (2015) examinaram a percepção dos respondentes quanto à importância do Exame

Tabela 1 – Sistemas de Avaliação

Ano	Título do Artigo	Autores
2015	Um estudo sobre os determinantes de desempenho no Enade de alunos do curso de Ciências Contábeis	Luciano Pinheiro de Sá e Luís Antônio do Nascimento Neco
2015	Exame de Suficiência na percepção dos inscritos que se submeteram à prova no Distrito Federal	Idalberto José das Neves Júnior, Simone Alves Moreira, Roberto Gonçalves dos Reis e Rogério Lacerda de Faria
2016	Exame de Suficiência pesquisa de campo na Faculdade de Administração de Ciências Contábeis – São Roque (SP)	Silvia Aparecida Pires da Silva e Natasha Young Buesa
2017	Exame de Suficiência contábil uma análise dos conteúdos de formação profissional nas provas de 2011 a 2015	Herbert Augusto Gomes Bezerra e Wenner Gláucio Lopes Lucena
2017	Educação a Distância (EaD) a percepção dos estudantes dos cursos de Ciências Contábeis de Petrolina (PE) e Juazeiro (BA) acerca do Exame de Suficiência	Iris Ribeiro de Melo, Wellington Dantas de Sousa, Juliana Reis Bernardes e Josaias Santana dos Santos
2017	As idas e vindas do Exame de Suficiência	Vicente Bicudo de Castro

Fonte: desenvolvido pelos autores.

de Suficiência como ferramenta de avaliação de qualidade na formação profissional do contador. A pesquisa de campo demonstrou que 86% dos respondentes concordam que o futuro contador precisa ser avaliado para ingressar no mercado de trabalho; 59% concordam que o Exame de Suficiência assegura a entrada de profissionais qualificados no mercado de trabalho; e 54% concordam que ele tem condições de demonstrar que os aprovados estão preparados para o exercício profissional.

Silva e Buesa (2016) analisaram os fatores que influenciam as altas taxas de reprovação no Exame de Suficiência. Por meio dos questionários aplicados, constataram que

o alto índice de reprovação se dá principalmente pela quantidade de conteúdo para lembrar e estudar, questões muito longas, falta de atenção e concentração no exame e perda de tempo com cálculos, assim como a falta de interesse dos alunos durante o curso e a falta de preparo suficiente.

Bezerra e Lucena (2017) examinaram o comportamento dos conteúdos referentes à formação profissional e os resultados obtidos nessas questões dos Exames de Suficiência contábil de 2011 a 2015. Os resultados apontam que o foco principal do Exame é com relação às questões de formação profissional, com 76% do total de questões,



Os estudos elencados nesta categoria têm predominância na percepção e satisfação dos discentes quanto aos sistemas de avaliação do Ensino Superior. A tendência no sistema universitário moderno não é se limitar a apenas um único sistema de avaliação, pois devem ser oferecidos campos de aplicações para a pesquisa científica, para a formação de professores, para cursos técnicos especializados, para o auxílio técnico às empresas e para o questionamento crítico da sociedade.

O exame de suficiência, prova realizada para auferir capacidade de exercício da função após realização de um curso de graduação, torna-se um recurso importante quanto à melhoria e à qualidade do curso e, principalmente, no sentido de reconhecer a importância do profissional e sua certificação de que está apto para atuar no mercado de trabalho. Dessa forma, é inevitável constatar que os futuros profissionais da contabilidade, necessariamente, terão de ter uma base acadêmica sólida para ampliar as oportunidades de crescimento pessoal e empresarial.

4.2 Estudos sobre qualidade de ensino

Costa et al. (2016) identificaram a compreensão dos discentes do curso de Ciências Contábeis de Instituições de Ensino Superior (IES) baianas acerca das informações contábeis disponíveis nos demons-

trando sua breve existência de 2000 a 2004 e seu retorno em 2010 e busca compreender quais motivos sociopolíticos e econômicos levaram o CFC a conseguir reestabelecer o seu Exame de Suficiência em 2010. Os resultados apontam que as mudanças sociopolíticas e econômicas que ganharam momento no início do século XXI e facilitaram o reestabelecimento com suporte legal do Exame de Suficiência para os profissionais da contabilidade, em 2010, vão desde as transformações da Contabilidade brasileira, a uma maior proximidade do CFC com o Governo, além de uma preocupação com a qualidade do crescente número de cursos de Contabilidade no Brasil.

e que a disciplina com maior destaque é a de Contabilidade Geral, cujo conteúdo programático é o maior entre todas as disciplinas listadas no Edital, sendo plenamente justificável pela quantidade de situações que envolvem o uso da disciplina no dia a dia do profissional da contabilidade.

Melo et al. (2017) investigaram a percepção dos alunos dos cursos de Ciências Contábeis na modalidade "a distância" acerca do Exame de Suficiência para a obtenção do registro profissional contábil. Os resultados obtidos revelam que uma parte considerável dos discentes tem a percepção de que a aprovação no Exame de Suficiência lhes oferece melhores condições para atuarem como profissionais, proporciona maior credibilidade aos profissionais da contabilidade, melhora a qualidade do ensino das instituições de ensino superior e tende a dar credibilidade aos serviços prestados.

Castro (2017) expõe uma retrospectiva das idas e vindas do Exame de Suficiência do CFC, in-

cluindo sua breve existência de 2000 a 2004 e seu retorno em 2010 e busca compreender quais motivos sociopolíticos e econômicos levaram o CFC a conseguir reestabelecer o seu Exame de Suficiência em 2010. Os resultados apontam que as mudanças sociopolíticas e econômicas que ganharam momento no início do século XXI e facilitaram o reestabelecimento com suporte legal do Exame de Suficiência para os profissionais da contabilidade, em 2010, vão desde as transformações da Contabilidade brasileira, a uma maior proximidade do CFC com o Governo, além de uma preocupação com a qualidade do crescente número de cursos de Contabilidade no Brasil.

Tabela 2 – Qualidade de Ensino

Ano	Título do Artigo	Autores
2016	As Demonstrações Contábeis do setor público sob a ótica dos discentes de IES baianas	Jandmilli Gonçalves da Costa, Raimundo Nonato Lima Filho, Francisco Marton Gleuson Pinheiro e Romilson do Carmo Moreira
2016	A motivação dos discentes do curso de Ciências Contábeis em relação à didática no ensino em Ciências Contábeis	Leandro Nascimento Rezende, Silvio Freitas da Silva, Donizete Reina e Diane Rossi Maximiano Reina

Fonte: desenvolvido pelos autores.

trativos destinados ao setor público. Os dados apontaram que os discentes não compreendem os termos empregados nos demonstrativos aplicados no setor público e a contribuição da pesquisa decorreu da identificação de algumas deficiências encontradas no ensino das IES baianas, buscando melhorar a qualidade do ensino dos futuros profissionais da contabilidade.

Rezende et al. (2016) investigaram a percepção entre os métodos didáticos utilizados pelos docentes e a motivação para a aprendizagem dos discentes do curso de Ciências Contábeis de uma instituição pública de ensino de Minas Gerais. Os principais resultados apontam que os discentes se sentem “motivados” com o curso de Ciências Contábeis, em que 55,4% disseram sentir-se “muito motivados” ou “motivados”, todavia, 56,2% acham “pouco” ou “nada motivador” os métodos didáticos utilizados pelos professores do curso. Os autores concluíram que há uma necessidade premente de atualização dos professores em sua formação acadêmica continuada, com ênfase em curso de didática, de modo a auxiliá-los a alcançar técnicas de ensino eficazes, buscando, cada vez mais, a motivação e aceitação dos acadêmicos com os métodos didáticos e os recursos instrucionais aplicados em aula.

A reflexão quanto à qualidade do ensino das instituições educacionais no Brasil desencadeia algumas limitações, pois não se leva em consideração as deficiências da formação precedente dos alunos e não se procura avaliar a qualidade em termos de um modelo único, como se todas as instituições e alunos tivessem o mesmo objetivo. A tendência dos estudos sobre a qualidade de ensino nos cursos superiores não se limita apenas a uma boa formação acadêmica dos docentes e métodos didáticos inova-

dores, mas à necessidade da participação de estudantes dos níveis sociais mais pobres. Avaliar uma instituição apenas pelo desenvolvimento final dos alunos é um equívoco, pois instituições que acolhem alunos com déficit de formação e conseguem superar tais obstáculos agregam mais valor do que aquela que só recebe bons alunos. O significado da qualidade de ensino deve ser repensado de acordo com a realidade educacional do País.

O curso de Ciências Contábeis sofreu em sua evolução histórica uma democratização do seu acesso, ou seja, atualmente tem-se uma heterogeneidade de alunos tanto em termos de formação anterior como de interesses e vocações. Diante disso, as instituições devem seguir uma organização flexível que não se limite a um currículo predefinido, mas na disponibilidade de amplas opções de disciplinas que se adaptem às novas necessidades e tecnologias. As pesquisas demonstram que essa gradual mudança curricular também exige que os professores estejam se atualizando e reformulando seus programas constantemente.

4.3 Estudos sobre metodologias e estratégias de ensino

Lima e Bruni (2014) verificaram a percepção dos operadores da

Contabilidade (profissionais, professores, alunos e usuários da Contabilidade) acerca das competências de um bom professor de Contabilidade. De acordo com o questionário aplicado, observou-se que os respondentes dão importância para os aspectos da competência específica, acadêmica, pedagógica e política e social, respectivamente. Assim, os operadores da Contabilidade, em geral, esperam que os professores de Contabilidade atuem no campo profissional da Contabilidade, concatenando-a com a vida acadêmica e complementando-a com aspectos pedagógicos, deixando de lado aspectos do atributo político e social como algo importante ao exercício do magistério superior.

Boya e Ferreira (2016) identificaram a influência do estágio na vida profissional dos alunos do curso de Ciências Contábeis da Faculdade Sudamérica. Por intermédio do levantamento de dados com egressos ex-estagiários do curso de Ciências Contábeis, por meio de um questionário disponibilizado em meio digital, os resultados apontam que o estágio contribuiu para a formação profissional dos egressos, dando a eles experiência profissional e desenvolvendo as competências requeridas pelo mercado de trabalho, especialmente a capacidade de trabalhar em equipe.

Tabela 3 – Metodologias e Estratégias de Ensino

Ano	Título do Artigo	Autores
2014	Competências para exercício do magistério superior em Contabilidade um olhar a partir da percepção dos seus operadores	Bruno de Jesus Lima, Adriano Leal Bruni
2016	A influência do estágio na vida profissional dos egressos do curso de Ciências Contábeis da Faculdade Sudamérica	Valéria Lobo Archete Boya, Paula Miranda Ferreira
2016	O uso de planilhas eletrônicas no auxílio do ensino da Contabilidade nos cursos técnicos do Campus Ifam-Itacoatiara-AM	Hebert Lecoc Freire do Nascimento, Raimunda Monica Assunção
2017	Desafios de aprendizagem autônoma dos estudantes de Ciências Contábeis do curso de educação a distância à luz da teoria da Autodeterminação	Ana Lucia Fontes de Souza Vasconcelos, Deivisson Rattacaso Freire, Juliana Siqueira Secundes
2017	Experiência no ensino contábil uso de práticas inovadoras de ensino, de recursos tecnológicos e de avaliações operatórias	Wagner da Costa Godoi

Fonte: desenvolvido pelos autores.

Nascimento e Assunção (2016) apresentaram um relato de experiência que mostra a importância da informática na metodologia de ensino da disciplina Contabilidade Geral desenvolvida nos cursos técnicos subsequentes de Administração, Agronegócios e Contabilidade do Instituto Federal do Amazonas – Campus Itacoatiara (Ifam/Cita). Como as aulas eram ministradas no horário noturno, os resultados demonstraram que o rendimento era muito prejudicado pelo cansaço dos alunos, que normalmente trabalham durante o dia. Ao iniciar o manuseio das planilhas eletrônicas, pôde-se notar que eles passaram a interagir mais em sala, o que levou a um aumento na produtividade e, conseqüentemente, um maior rendimento na disciplina.

Vasconcelos, Freire e Sercondes (2017) identificaram os desafios de aprendizagem autônoma por meio da percepção dos alunos de bacharelado em Ciências Contábeis na modalidade “a distância”, em relação aos fatores de acessibilidade, avaliação dos recursos utilizados, dedicação ao curso, autoavaliação dos estudantes e dimensionamento da carga horária. A análise dos dados obtidos por meio dos questionários, mostrou que os alunos possuem um perfil de faixa etária entre 27 e 34 anos; dos 17 alunos, 7 estão cursando sua segunda graduação; e todos possuem ocupação de trabalho ou estágios. Além disso, do total, 13 afirmaram trabalhar 8 horas ou mais e os demais de 4 a 6 horas. Na percepção dos alunos, quanto à avaliação de suas motivações de autodeterminação, os resultados apontam para motivações extrínsecas por regulação integrada (média = 7,75), seguida das motivações intrínsecas (média = 7,04) e da regulação identificada (média = 6,23).

Godoi (2017) relata uma experiência no ensino e aprendizagem de disciplinas relacionadas à Con-

tabilidade ministradas a alunos de uma Instituição de Ensino Superior na cidade de Lorena, interior de São Paulo. O relato demonstra a utilização de técnicas oriundas de metodologias ativas de ensino, do uso de tecnologia no aprendizado e da prática de avaliação por provas operatórias, bem como os resultados obtidos nas avaliações.

A universidade é uma instituição educacional cuja finalidade é a permanente atividade da crítica, que sustenta habilidades acadêmicas, pedagógicas e sociais. Essas habilidades são produzidas nas análises que se realizam no processo de ensinar, ou seja, decorrentes da metodologia e estratégia de ensino adotada pelo professor. Dessa forma, o conjunto de pesquisas evidenciam a importância da utilização de técnicas provenientes de metodologias ativas de ensino, do uso de novas tecnologias e da prática de avaliação por provas operatórias, bem como a importância do estágio como metodologia de articulação entre conhecimento teórico e prático, em que contribui decisivamente para a formação de um profissional que compreende que a teoria e a prática são elementos dependentes entre si e que se complementam.

O exercício docente no ensino superior exige competências específicas, que serão construídas de acordo com a didática do professor, transcendendo o seu conhecimento técnico específico de cada disciplina, e favorecendo uma prática docente sem verdades absolutas e que provoque a reflexão dos alunos. O processo de construção do conhecimento é obtido por de novos processos metodológicos de aprendizagem, pois permitem

à escola um novo diálogo com os indivíduos e com o mundo. Dessa forma, as novas tecnologias adentram as escolas como responsáveis por propiciar aos professores e alunos uma reformulação de suas relações, bem como a inclusão da escola no meio social.

4.4 Estudos sobre formação docente

Wiesner (2018) comparou os 6 princípios do modelo Andragógico, de Malcolm Knowles, com as características do ensino superior em Ciências Contábeis. As discussões deste estudo indicam que as diferenças identificadas não são um empecilho para a aplicação do modelo e a grande quantidade de características similares indicam a possibilidade de potencializar o ensino superior de adultos na Contabilidade e, inclusive, fomentar as práticas metodológicas para aqueles profissionais que não obtiveram uma devida formação complementar para o exercício da profissão docente. Ao ter como foco a docência universitária em contextos de cursos que não sejam das licenciaturas, ou seja, da educação pura, entende-se a relevância de refletir como são formados, em propostas continuadas, os docentes do Curso Bacharelado em Ciências Contábeis. Os estudos demonstram que esses professores são grandes especialistas nas suas áreas, mas com pouca formação nas questões pedagógicas (FERREIRA; WUNSCH, 2018). A formação do professorado não pode ser vista apenas como o domínio das disciplinas acadêmicas ou científicas, mas deve ir além, por meio de uma investigação sobre a necessidade de estabelecer novos

Tabela 3 – Formação Docente

Ano	Título do Artigo	Autores
2018	Análise da relação entre o modelo Andragógico, de Malcolm Knowles e as características do ensino superior em Ciências Contábeis	Rodrigo Wiesner

Fonte: desenvolvido pelos autores.

modelos interativos e participativos na prática da formação.

A introdução dos recursos tecnológicos nas salas de aula facilita as trocas interindividuais, as informações se tornam mais acessíveis e os materiais pedagógicos evoluem de livros-textos para programas e projetos mais amplos. Lidar com essas mudanças de cultura nos espaços de ensino-aprendizagem é desafiador, mas não pode ser enfrentado com resistência. O professor necessita então aprimorar a sua difusão do saber através de canais que despertem o interesse do aluno, que o retire do tédio das aulas expositivas, para que adentrem ao mercado como profissionais competentes de visível conhecimento e com experiências no mais alto nível didático.

4.5 Estudos sobre perfil dos estudantes e docentes

Santana e Faria (2015) investigaram os motivos que levaram à escolha do curso de Ciências Contábeis pelos alunos recém-ingressos, sob as premissas da teoria das Representações Sociais. A pesquisa também averiguou qual é o estereótipo do contador na visão desses estudantes. Nos principais resultados, os autores constataram que os estudantes mencionaram saber trabalhar em grupo (67,86%); que são bem organizados (59,82%); e que possuem facilidade para resolver problemas (54,46%); sendo estas características inerentes à representação social do contador para a amostra. Nascimento et al. (2015) analisaram as informações referentes aos egressos do curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Aplicadas e Sociais de Petrolina (Facape) no período de 2008 a 2012. Os resultados evidenciam que os egressos tiveram uma evolução profissional e socioeconômica por meio da formação acadêmica que escolheram. O resultado mostra-se relevante no momento

que a Ciência Contábil passa por mudanças significativas e a Contabilidade brasileira em momento de expansão e reconhecimento.

Matieli e Lima (2018) investigaram o perfil dos professores de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior do Estado de Mato Grosso do Sul. A amostra da pesquisa foi de 72 respondentes, na sua maioria do gênero masculino (68,1%), com tempo de docência entre 7 e 25 anos; 73,6% são graduados em Ciências Contábeis; todos têm pós-graduação, sendo 20 *lato sensu* e 52 *stricto sensu*; 65,3% participaram de orientação de Trabalhos de Conclusão de Curso (TCCs) e bancas examinadoras nos últimos dois anos. A maioria (54,2%) não palestrou neste mesmo período, mas participou de eventos como ouvinte (93,1%).

May, Visentainer e Cunha (2018) avaliaram o valor percebido e o perfil dos alunos do curso de Ciências Contábeis de uma IES localizada na mesorregião do Vale do Itajaí (SC). Os resultados indicam que 67,8% dos egressos tem idade de até 30 anos; o motivo da escolha do curso mais evidenciado (49,7%) é a preparação para o mercado de trabalho; a dimensão com maior média (56%) é o valor emocional; a dimensão que mais influencia o valor geral percebido é a funcional (desejo/satisfação), que diz respeito à utili-

dade econômica, associada ao valor para os estudantes no sentido de se conseguir um emprego futuro.

As pesquisas demonstraram que a identidade do aluno do curso de Ciências Contábeis é composta por atributos como organização, agilidade em resoluções de problemas e facilidade de trabalhar em grupo. A análise das informações advindas dos alunos egressos revelam uma evolução profissional e socioeconômica por meio dessa formação acadêmica, associada com fatores de acessibilidade, dedicação ao curso e motivações de autodeterminação durante a graduação.

O perfil do professor universitário do curso de Ciências Contábeis é marcado por ser detentor de pós-graduação, por buscar uma maior ênfase em uma formação generalista e por ampliar as possibilidades de experiências práticas durante as aulas. Para atender à exigência de um perfil multiprofissional, o docente deve investir em uma formação continuada e ter a sensatez de reconhecer que não detém todo o conhecimento do mundo, afinal, novidades surgem todos os dias. A sociedade exige um docente moderno que seja diplomata para conduzir a relação com os seus alunos da melhor forma produtiva e criativa, deve ser sólido em sua postura, mas também deve estar aberto a diferentes ideias e contribuições.

Tabela 4 – Perfil dos estudantes e docentes

Ano	Título do Artigo	Autores
2015	O perfil dos estudantes recém-ingressos no curso de Ciências Contábeis: uma análise à luz da teoria das Representações Sociais	Aline Rosário Santana, Juliano Almeida de Faria
2015	O perfil socioeconômico e profissional dos egressos do curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Aplicadas e Sociais de Petrolina (PE), no período de 2008 a 2012	Auricelia Gomes do Nascimento, Wellington Dantas de Sousa, João Carlos Hipólito B. do Nascimento, Juliana Rei s Bernardes
2018	Perfil dos docentes do curso de graduação em Ciências Contábeis: uma análise dos profissionais de Mato Grosso do Sul	Vanderlei Antonio Matieli, Emanuel Marcos Lima
2018	Valor percebido e perfil dos alunos do curso de Ciências Contábeis	Jéssica Regiane May, Leila Chaves Cunha, Jeancarlo Visentainer

Fonte: desenvolvido pelos autores.

4.6 Estudos sobre visão dos alunos sobre o curso de Contabilidade

Cavalcante, Pilla e Obalski (2014) investigaram a percepção dos alunos concluintes dos cursos de Ciências Contábeis nas IES de Porto Alegre (RS) sobre a profissão contábil. A maioria dos estudantes diz que a profissão contábil tem destaque em nossa sociedade. Os estudantes reconhecem a função gerencial do contador, declarando que ele contribui com informações importantes na gestão das organizações. Por fim, observa-se a conduta ética como fator que influencia a imagem do contador. O estudo se faz importante para identificar a percepção dos alunos sobre a profissão contábil e difundir as perspectivas dessa profissão.

Na área pedagógica, a expansão da economia brasileira nas últimas décadas e, conseqüentemente, as políticas de estímulo ao acesso no ensino superior foram responsáveis por diversas mudanças quanto ao ensino, inclusive nos cursos de Contabilidade. Essas mudanças afetam a visão de mundo e expectativas do mundo de trabalho, dos estudantes e futuros contadores.

4.7 Estudos sobre produção acadêmica

Almeida (2014) descreveu e analisou os pontos fracos dos artigos submetidos à Revista Brasileira de Contabilidade na perspectiva dos avaliadores, para proporcionar reflexões críticas e úteis aos trabalhos de autores e pesquisadores antes da submissão. As análises dos pareceres indicam que os artigos possuem, em geral, problemas como: i) referencial teórico superficial e desatualizado; ii) problema de pesquisa e/ou objetivos inadequados; iii) estrutura e ortografia; iv) metodologia incompleta e/ou inadequada e pouco transparente; e v) conclusões inadequadas, além do escopo do estudo.

Ano	Título do Artigo	Autores
2014	A profissão contábil na percepção dos alunos concluintes dos cursos de Ciências Contábeis de IES de Porto Alegre (RS)	Carmem Haab Lutte Cavalcante, Bianca Smith Pilla, Wanderson Obalski

Fonte: desenvolvido pelos autores.

Ano	Título do Artigo	Autores
2014	Como aumentar a probabilidade de aprovação de artigos em periódicos: Análise dos pareceres de avaliadores da Revista Brasileira de Contabilidade	José Elias Feres de Almeida
2016	Pesquisas de cunho pedagógico na Revista Brasileira de Contabilidade no período de 2004 a 2013	Waggnor Macieira Kettle, Luciano Aparecido dos Santos, José Carlos Marion
2017	Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade às IFRS: características de artigos publicados em periódicos científicos brasileiros de contabilidade	Ariadne Pereira Gonçalves

Fonte: desenvolvido pelos autores.

Kettle, Santos e Marion (2016) evidenciaram as pesquisas de natureza pedagógica na Revista Brasileira de Contabilidade (RBC), no período de 2004 a 2013. As publicações são categorizadas a partir do interesse dos pesquisadores por temáticas educacionais, as quais poderão contribuir no sentido de prover aos pesquisadores uma tendência daquilo que se investiga no campo da educação contábil. Destacam-se os temas voltados para a avaliação e a qualidade no ensino (22%) e formação profissional (22%), o que aponta para a tendência de interesse e preocupação com o ensino da Contabilidade e antevê boas perspectivas quanto à aproximação do campo educacional no que tange ao processo de reflexão da prática docente.

Gonçalves (2017) descreveu as principais características de artigos relacionados com a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade às normas internacionais de contabilidade (IFRS), publicados em periódicos científicos brasileiros no período de 2013 a 2015, pertencentes aos estratos A2 a B2 do Sistema Qualis da Capes, fazendo-se uso da técnica de análise bibliométrica e considerando as palavras-chave: Convergência e IFRS. Os principais

resultados obtidos no estudo indicam que o tema tem despertado o interesse dos pesquisadores, constatando-se uma divulgação crescente de artigos no período, especialmente nas revistas Ambiente Contábil e Universo Contábil.

A pesquisa vem assumindo, nas últimas décadas, singular prestígio na academia. Dois importantes benefícios da produção acadêmica são o desenvolvimento científico, com um impacto positivo para a sociedade, e a aplicação da pesquisa como metodologia de ensino. Identifica-se, inicialmente, haver um aumento significativo de ensaios acadêmicos sobre questões técnicas e teóricas na ciência Contábil, mas também percebe-se um avanço deste campo com a área educacional, onde os estudos oriundos dos processos de ensino e aprendizado foram bastante disseminados, e atualmente começam a ser percebidos e aplicados pelos pesquisadores contábeis.

5. Conclusões

O estudo teve como objetivo analisar as pesquisas de natureza educacional na Revista Brasileira de Contabilidade, com foco específico no período de 2014 a 2018, em

que constaram-se 24 artigos que versavam sobre assuntos atinentes à educação contábil, dentre os 180 artigos que foram publicados. Essa pesquisa aponta para um cenário que, embora ainda precário (13,33%), vem comprovando uma maior preocupação com o ensino da Contabilidade e a necessidade de reformular os cursos de graduação de acordo com os impactos das evoluções tecnológicas.

Averiguou-se a presença de referencial teórico oriundo do campo educacional, ou seja, revela abertura para a introdução desta área e seus pensamentos ideológicos no tocante à reformulação das práticas pedagógicas e na reflexão de uma formação docente voltada para o contexto de inovações tecnológicas. Essa tendência deverá prevalecer no futuro, demonstrando o fortalecimento da pesquisa em Contabilidade no Brasil. Apesar de essa linha de pesquisa não representar a maior parte da produção acadêmica, constata-se que os cientistas têm se dedicado à investigação de processos educativos que favoreçam ao processo de ensino-aprendizagem, especificamente em cursos de graduação.

Entre os 22 artigos identificados na RBC, percebe-se maior ênfase nas pesquisas voltadas para sistemas de avaliação; e com menor participação a visão dos alunos sobre o curso e formação docente. As de maior predominância justifica-se pela repercussão positiva do Exame de Suficiência contábil, que demonstra ser importante como um sistema de avaliação que valoriza e certifica os profissionais da contabilidade. Entretanto, pode-se perceber que há preocupação e interesse por melhores condições de ensino-aprendizagem e que a perspectiva para a pesquisa nesta área tende a ser crescente, tendo em vista as demandas de mercado e uma sociedade que exige um sistema educa-

cional que acompanhe os impactos das novas tecnologias.

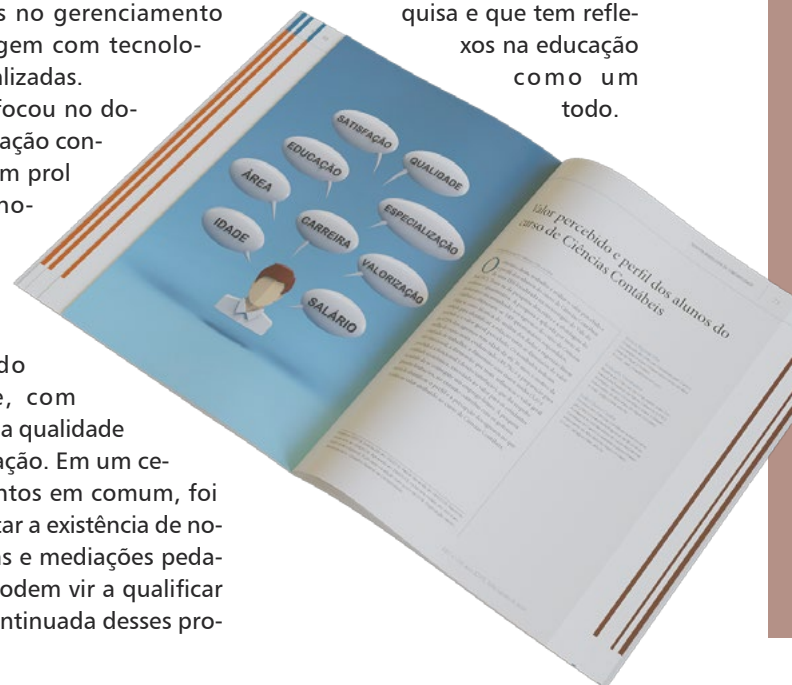
Na pesquisa foram encontradas menos publicações para a problemática da formação docente no período de tempo delimitado (1 artigo). Espera-se cada vez mais que os professores sejam abertos a variedade de abordagens tecnológicas, focadas na entrega de conteúdo por diferentes recursos e pedagógicas, focadas no aproveitamento ao máximo desse processo de aprendizagem. O exercício da docência deve ser um processo de mentoria na promoção da aprendizagem focada no aluno, uma espécie de professor como mediador e, para isso, se faz necessário mais pesquisas voltadas para esse tema.

Os avanços proporcionados pelos recursos tecnológicos são observados com o surgimento de outros softwares e que levaram às mudanças culturais de toda uma sociedade. As organizações educacionais precisam analisar seus processos de organização, flexibilizar seus currículos, valorizar programas de pós-graduação *stricto sensu*, adaptar-se às novas realidades, modificar as grades curriculares dos cursos tradicionais e principalmente formar seus docentes no gerenciamento da aprendizagem com tecnologias contextualizadas.

O estudo focou no domínio da formação contextualizada em prol do apoio às novas práticas que atendam às necessidades dos alunos do século XXI e, com isso, melhorar a qualidade geral da educação. Em um cenário com pontos em comum, foi possível detectar a existência de novas tecnologias e mediações pedagógicas que podem vir a qualificar a formação continuada desses pro-

fessores, e provocar condições que potencializam a prática do docente universitário, o encurtamento geográfico por meio das tecnologias online, as vantagens comunicativas e interativas, a aprendizagem criativa e colaborativa e as metodologias ativas de ensino.

Diante dos resultados obtidos, evidencia-se a necessidade de atuações no sentido de consolidar a educação contábil no âmbito brasileiro, bem como valorizar as publicações na área, fortalecendo o ensino por meio de investigações sobre problemas existentes no ensino da contabilidade, em especial, na formação docente. Os professores do magistério superior estão sendo formados em uma concepção de docência voltada apenas para a dimensão técnica, entretanto, a formação ideal deve permitir práticas pedagógicas constituídas por conhecimentos e conteúdos contextualizados, relacionamento afetivo entre aluno e professor e, principalmente, pela valorização do respeito e da ética. O entendimento desses paradigmas pode permitir que as Instituições de Ensino idealizem uma sala de aula baseada no pensamento que orienta a pesquisa e que tem reflexos na educação como um todo.



Referências

- ALBRECHT, W. S.; SACK, R. J. Accounting Education: charting the course through a perilous future. 2000. Disponível em: <<https://www.imanet.org/-/media/bb96d6c56cef4433a72e37f6f49e7e9c.ashx>>. Acesso em: 10 jun. 2019.
-
- ALMEIDA, J. E. F. Como aumentar a probabilidade de aprovação de artigos em periódicos? Análise dos pareceres de avaliadores da Revista Brasileira de Contabilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, nº 206, 2014, p. 13 – 25.
-
- ANTONELLI, R. A.; COLAUTO, R. D.; CUNHA, J. V. A. Expectativa e Satisfação dos Alunos de Ciências Contábeis com Relação às Competências Docentes. *Revista Iberoamericana*. 2012. Disponível em: <<https://www.redalyc.org/service/redalyc/downloadPdf/551/55123361006/1>>. Acesso em: 09 jun. 2019.
-
- BOYA, V. L. A.; FERREIRA, P. M. A influência do estágio na vida profissional dos egressos do curso de Ciências Contábeis da Faculdade Sudamérica. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, nº 221, 2016, p. 66 – 77.
-
- CASTRO, V. B. As idas e vindas do Exame de Suficiência. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, nº 224, 2017, p. 36 – 45.
-
- CAVALCANTE, C. H. L.; PILLA, B. S.; OBALSKI, W. A profissão contábil na percepção dos alunos concluintes dos cursos de Ciências Contábeis de IES de Porto Alegre (RS). *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, nº 205, 2014, p. 88 – 101.
-
- COELHO, J. M. A. Palavra do Presidente. *Revista Brasileira de Contabilidade*, nº 205, 2014, p. 03.
-
- COMUNELO, A. L.; ESPEJO, M. M. S. B.; VOESE, S. B.; LIMA, E. M. Programas de pós-graduação Stricto Sensu em contabilidade: sua contribuição na formação de professores e pesquisadores. 2012. Disponível em: <<http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/13375/0>>. Acesso em: 28 out. 2019.
-
- COSTA, J. G.; LIMA FILHO, R. N.; PINHEIRO, F. M. G.; MOREIRA, R. C. As Demonstrações Contábeis do setor público sob a ótica dos discentes de IES baianas. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, nº 219, 2016, p. 48 – 59.
-
- DEITOS, M. L. S. O impacto dos avanços da tecnologia e a gestão dos recursos tecnológicos no âmbito da atividade contábil. *Revista Brasileira de Contabilidade*, [S.l.], n. 140, p. 20-31, ago. 2011. ISSN 2526-8414. Disponível em: <<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/458>>. Acesso em: 10 jun. 2019.
-
- FERREIRA, L. B. G. R.; WUNSCH, L. Contexto formativo do professor universitário: o que considerar para suas práticas pedagógicas. 2018. Disponível em: <<https://www.even3.com.br/Anais/UNINTERenfoc2018/120375-CONTEXTO-FORMATIVO-DO-PROFESSOR-UNIVERSITARIO--O-QUE-CONSIDERAR-PARA-SUAS-PRATICAS-PEDAGOGICAS>>. Acesso em: 28 out. 2019.
-
- GRAMSCI, A. Os Intelectuais e a Organização da Cultura. 1982. Disponível em: <<https://cesarmangolin.files.wordpress.com/2010/02/gramsci-os-intelectuais-e-a-organizacao-da-cultura1.pdf>>. Acesso em: 20 mai. 2019.
-
- GODOI, W. C. Experiência no ensino contábil: uso de práticas inovadoras de ensino, de recursos tecnológicos e de avaliações operatórias. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, nº 227, 2017, p. 12 – 17.
-
- GONÇALVES, A. P. Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade às IFRS características de artigos publicados em periódicos científicos brasileiros de contabilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, nº 228, 2017, p. 76 – 89.
-
- KETTLE, W. M.; SANTOS, L. A.; MARION, J. C. Pesquisas de cunho pedagógico na Revista Brasileira de Contabilidade no período de 2004 a 2013. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, nº 217, 2016, p. 72 – 81.
-
- LIMA, B. J.; BRUNI, A. L. Competências para exercício do magistério superior em Contabilidade: um olhar a partir da percepção dos seus operadores. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, nº 206, 2014, p. 76 – 87.
-
- LUCENA, W. G. L.; BEZERRA, H. A. G. Exame de Suficiência contábil: uma análise dos conteúdos de formação profissional nas provas de 2011 a 2015. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, nº 226, 2017, p. 58 – 67.
-

MATIELI, V. A.; LIMA, E. M. Perfil dos docentes do curso de graduação em Ciências Contábeis: uma análise dos profissionais de Mato Grosso do Sul. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, nº 232, 2018, p. 30 – 43.

MAY, J. R.; VISENTAINER, J.; CUNHA, L. C. Valor percebido e perfil dos alunos do curso de Ciências Contábeis. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, nº 232, 2018, p. 70 – 81.

MEDEIROS, A. C.; OLIVEIRA, L. M. B. Análise das Competências de Ensino Relevantes ao Bom Desempenho Docente: Um Estudo de Caso. XXXIII Encontro da Anpad, São Paulo, 2009.

MELO, I. R.; SOUSA, W. D.; BERNARDES, J. R.; SANTOS, J. S. Educação a Distância (EaD): a percepção dos estudantes dos cursos de Ciências Contábeis de Petrolina (PE) e Juazeiro (BA) acerca do Exame de Suficiência. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, nº 222, 2017, p. 28 – 39.

MIRANDA, G. J. Relações entre as qualificações do professor e o desempenho discente nos cursos de graduação em Contabilidade no Brasil. 2011. Tese de doutorado em Ciências Contábeis, FEA/USP, São Paulo, Brasil.

NASCIMENTO, A. G. N.; SOUSA, W. D.; NASCIMENTO, J. C. H. B.; BERNARDES, J. R. O perfil socioeconômico e profissional dos egressos do curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Aplicadas e Sociais de Petrolina (PE), no período de 2008 a 2012. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, nº 211, 2015, p. 13 – 29.

NASCIMENTO, H. L. F.; ASSUNÇÃO, R. M. O uso de planilhas eletrônicas no auxílio do ensino da Contabilidade nos cursos técnicos do Campus Ifam-Itacoatiara-AM. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, nº 219, 2016, p. 74 – 81.

NEVES JR. I. J.; MOREIRA, S. A.; REIS, R. G.; FARIA, R. L. O Exame de Suficiência contábil na percepção dos inscritos que se submeteram à prova no Distrito Federal. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, nº 215, 2015, p. 82 – 98

REZENDE, L. N.; SILVA, S. F.; REINA, D.; REINA, D. R. M. A motivação dos discentes do curso de Ciências Contábeis em relação à didática no ensino em Ciências Contábeis. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, nº 218, 2016, p. 56 – 69.

SÁ, L. P.; NECO, L. A. N. Um estudo sobre os determinantes de desempenho no Enade de alunos do curso de Ciências Contábeis. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, nº 213, 2015, p. 28 – 41.

SANTANA, A. R.; FARIA, J. A. O perfil dos estudantes recém-ingressos no curso de Ciências Contábeis: uma análise à luz da Teoria das Representações Sociais. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, nº 215, 2015, p. 54 – 67.

SETYANINGRUM, D.; MUKTIYANTO, A.; HERMAWAN, A. A. How indonesian accounting education providers meet the demand of the industry. 2015. Disponível em: <<http://www.irjbs.com/index.php/jurnalirjbs/article/viewFile/1133/121>>. Acesso em: 10 jun. 2019.

SILVA, E. C. H.; BASTOS, M. H. C. A afirmação do ensino técnico comercial no Brasil no contexto da Era Vargas (1930-1945). *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, nº 223, 2017, p. 22 – 31.

SILVA, S. A. P.; BUESA, N. Y. Exame de Suficiência: pesquisa de campo na Faculdade de Administração de Ciências Contábeis – São Roque (SP). *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, nº 218, 2016, p. 38 – 55.

VASCONCELOS, A. L. F.; FREIRE, D. R.; SERCUNDES, J. S. Desafios de aprendizagem autônoma dos estudantes de Ciências Contábeis do curso de educação a distância à luz da teoria da Autodeterminação. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, nº 222, 2017, p. 54 – 65.

WIESNER, R. Análise da relação entre o modelo Andragógico, de Malcolm Knowles, e as características do ensino superior em Ciências Contábeis. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, nº 233, 2018, p. 24 – 35.



Custos de produção de cana-de-açúcar relacionados ao preço de exportação do açúcar

Diante da relevância da exportação do açúcar cristal para o mercado brasileiro, analisou-se o comportamento dos custos em relação ao seu preço de exportação. Assim, este estudo tem como objetivo analisar o comportamento dos custos de produção no primeiro corte em relação ao preço de exportação do açúcar cristal no Estado de São Paulo. Foram delineadas regressões lineares e correlações no intuito de se comprovar o efeito da relação e significância entre as variáveis. Assim, foram consideradas como variáveis dependentes os custos de produção da cana-de-açúcar, sendo eles: de depreciação da fundação, de operações, de operações manuais, de insumos e de administração e, como variável independente o preço de exportação do açúcar. A coleta de dados foi realizada por meio de uma pesquisa documental, cujos dados foram levantados e publicados no Agrianual no período de 2007 a 2016 e, em relatórios publicados por órgãos reguladores e demais organizações responsáveis pelo monitoramento agrícola. Constatou-se que as variáveis operações (0,01558) e depreciação da fundação (0,00297) apresentaram uma associação positiva e significativa com a variável preço de exportação do açúcar em reais, o que significa que quanto maior for o preço de exportação do açúcar em reais maiores serão estes custos. Outra situação é que as variáveis “depreciação da fundação” e “operações” apresentaram uma forte associação com a variável “preço de exportação” do açúcar. Em contrapartida, as variáveis “insumos” e “administração” apresentaram uma associação franca e esta última, inversa.

2190 – Recebido em 15/8/2019. Distribuído em 16/8/2019 e 18/9/2019. Pedido de revisão em 5/9/2019. Resubmetido pelo autor em 17/9/2019. Aprovado em 26/11/2019, na segunda rodada, por dois membros do Conselho Editorial. Publicado na edição janeiro-fevereiro de 2020. Organização responsável pelo periódico: Conselho Federal de Contabilidade.

Karla Rodrigues de Oliveira

Titulação: Graduada em Ciências Contábeis.
Áreas de pesquisa ou interesse: Gestão Estratégica de Custos focada no agronegócio.
E-mail: karla.rodrigues4@gmail.com

Sérgio Lemos Duarte

Titulação: Doutor em Controladoria e Contabilidade.
Vínculo Institucional: Professor-Adjunto da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia.
Áreas de pesquisa ou interesse: Gestão Estratégica de Custos focada no agronegócio.
E-mail: sergiold@ufu.br

Denize Lemos Duarte

Titulação: Especialista em Finanças e Planejamento Empresarial.
Vínculo Institucional: Discente do Mestrado Acadêmico em Administração e Professora Substituta da Faculdade de Ciências Contábeis
Áreas de pesquisa ou interesse: Gestão de Custos, Gestão de Risco de Crédito, Administração Financeira, Governança Corporativa, Planejamento, Mercado de Capitais, Finanças, Controladoria e Modelos Computacionais baseados em Inteligência Artificial.
E-mail: denize_id@hotmail.com

1. Introdução

O agronegócio é um dos setores econômicos de maior importância no país, responsável por impulsionar outros setores, como a indústria, o comércio e o turismo (DUARTE et al., 2011). No Brasil, o setor sucroalcooleiro apresenta-se como um dos segmentos de destaque neste setor. A cana-de-açúcar ocupa um papel de destaque na economia mundial, no qual o Brasil apresenta-se como líder na produção de açúcar, sendo responsável pela produção de 37,87 milhões de toneladas, na safra de 2017/2018. Além disso, é o segundo maior na produção de etanol, ficando atrás apenas dos Estados Unidos, cuja produção é derivada do milho. Para a mesma safra de 2017/2018, o Brasil apresentou uma produção total de 27,76 bilhões de litros (CONAB, 2018).

Atualmente, a cana-de-açúcar é considerada uma das grandes alternativas para o setor de biocombustíveis devido ao grande potencial na produção de etanol e aos respectivos subprodutos, os quais, segundo Rodrigues (2010), são utilizados no ciclo de produção de álcool, em que a queima do bagaço se torna fonte de energia elétrica e a utilização do vinhoto seja utilizado como fertilizante. Além da produção de etanol e açúcar, as unidades de produção têm buscado operar com maior eficiência, inclusive com geração de energia elétrica, auxiliando na redução dos custos e contribuindo para a sustentabilidade da atividade (CONAB, 2017).

A relevância canavieira no contexto econômico nacional e dos produtos desse setor, entre os quais o açúcar, é que possui maior representatividade e motiva a condução de pesquisas que abordem o desempenho desse segmento exportador de forma individualizada. O Brasil é o maior produtor mundial de cana-de-açúcar, o aumento

da demanda mundial por etanol, oriundo de fontes renováveis, somado às grandes áreas cultiváveis e condições climáticas favoráveis à cana-de-açúcar, tornam o país propício para a exportação dessa *commodity* (CONAB, 2018).

O Brasil, segundo a Conab (2018), totalizou na safra de 2017/2018, cerca de 8,73 milhões de hectares de área colhida de cana-de-açúcar, cuja produção total foi de 633,26 milhões de toneladas. As regiões Sudeste e Centro-Oeste, maiores produtoras nacional, foram responsáveis pela produção de 417,47 e 133,66 milhões de toneladas de cana-de-açúcar, respectivamente, seguidas das regiões Nordeste, com produção de 41,14 milhões de toneladas; Sul, com 37,52 milhões de toneladas; e Norte, com 3,46 milhões de toneladas.

De acordo com a Novacana (2017), atualmente o Brasil possui 411 usinas, distribuídas em seus diversos estados, na qual a região Sudeste possui a maior concentração de usinas seguida pelas regiões Centro-Oeste, Nordeste, Sul e Norte.

O setor sucroalcooleiro do Brasil apresenta-se como o maior e mais competitivo do mundo. Isso se deve à crescente capacidade industrial e produtiva do país frente aos países concorrentes. Outro fato relevante para esse cenário se deve à mecanização dos processos com adoção de tecnologias modernas, na qual a sua implementação garante maior sustentabilidade. De acordo com a Conab (2018), a automatização da mecanização do processo de colheita contribui para redução de gases na atmosfera, traz benefícios para o solo e reduz o uso de água no processo industrial, preservando o teor de sacarose.

Com o passar dos anos ocorreram mudanças significativas em relação à aplicabilidade da contabilidade de custos, deixando de ser utilizada somente para avaliação

de estoques, tornando-se uma importante ferramenta de auxílio ao controle e ajuda às tomadas de decisões (MARTINS, 2010).

Assim, o conhecimento de custos é fundamental para se ter entendimento sobre a rentabilidade de um produto frente ao preço definido, e caso não rentável, se há a possibilidade de gerenciamento dos custos de produção para aumento da lucratividade.

A correta análise dos custos, preços e valores possibilita um processo mais coerente de tomada de decisão, e são premissas relevantes da contabilidade gerencial. A contabilidade de custos partiu da demanda por controles mais efetivos e informações precisas, que permitam uma correta tomada de decisão (BRUNI; FAMÁ, 2011).

Como importante ferramenta gerencial, a contabilidade de custos tende a proporcionar maior segurança à entidade, se aplicada corretamente, permitindo dessa maneira alcançar melhores resultados frente aos concorrentes. Como evidenciado por Martins (2010), a competitividade é crescente em todos os mercados e o gerenciamento de custos é uma ferramenta relevante na tomada de decisões, pois o mercado é fator determinante na precificação dos produtos.

Diante do aumento da competitividade no mercado sucroalcooleiro e dada a sua importância para a economia nacional e mundial, cabe a seguinte indagação: como os custos da produção de cana-de-açúcar se comportam em relação ao preço de exportação do açúcar cristal?

O presente estudo tem como objetivo analisar o comportamento dos custos de produção no primeiro corte em relação ao preço de exportação do açúcar cristal no estado de São Paulo. Para tanto irá: investigar os dados dos custos de produção de cana-de-açúcar, levantados pelo Agriannual nos últimos dez anos, de

“Diferente do açúcar, a comercialização do etanol é praticamente imediata, já que não é pautada em contratos futuros, como o açúcar.”

2007 a 2016, referente às safras de 2006/2007 a 2016/2017; e, analisar o comportamento dos custos de produção no primeiro corte em relação ao preço de exportação do açúcar. O estudo foi realizado com base em pesquisa descritiva a partir de levantamento documental e bibliográfico.

O setor sucroalcooleiro brasileiro possui grande destaque frente aos países concorrentes. Ao longo dos anos, o setor vem passando por diversas modificações quanto à produção, ao cultivo e ao processamento. Além disso, mudanças geográficas também afetam o setor. Por esse motivo, o estudo do tema torna-se relevante.

Estima-se que a produção de cana-de-açúcar deverá atingir 625,96 milhões de toneladas de cana-de-açúcar no período 2018/2019, o que corresponde a um decréscimo de 1,2% em relação ao período anterior 2017/2018. A Região Sudeste será responsável por 72,9% do açúcar produzido, seguido das regiões Centro-Oeste (11,9%), Sul (7,8%), Nordeste (7,3%) e Norte (0,2%). Para a produção de etanol, observa-se um aumento de 1,4% em relação à safra passada, tendo como expectativa para 2018/2019 a produção de 28,16 bilhões de litros (CONAB, 2018).

O aumento da produção de etanol frente ao açúcar está relacionado ao seu melhor fluxo de comercialização, o que permite que a produção de etanol apresente um aumento mais ligeiro no fluxo de caixa do que a produção de açúcar. Diferente do açúcar, a comercialização do etanol é praticamente imediata, já que não é pautada em contratos futuros, como o açúcar, de maneira que, assim que o pagamento é realizado, o combustível é encaminhado a distribuidora (CONAB, 2018).

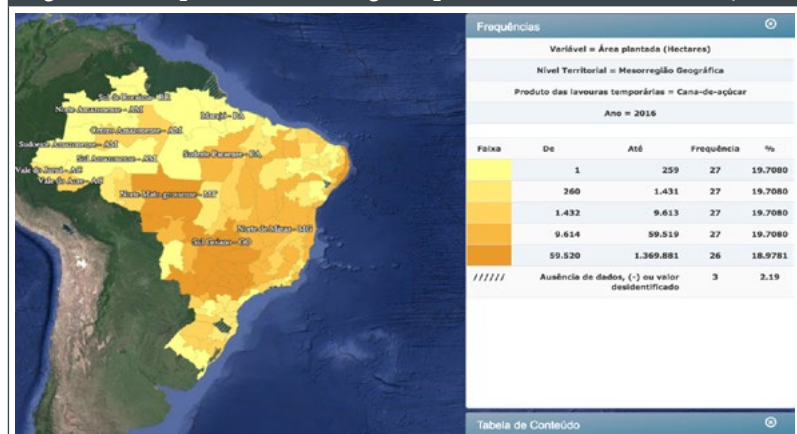
Como apresentado na Figura 1, as regiões Sudeste e Centro-oeste são as que apresentam os maiores níveis de produção territorial de cana-de-açúcar.

A estimativa de produção para a região Sudeste para safra de 2018/2019 é de 404,95 milhões de toneladas de cana-de-açúcar processada, diminuição de 3% frente a safra anterior. Para a região Centro-Oeste, estima-se uma produção de 137,43 milhões de toneladas, aumento de 2,8% (CONAB, 2018).

Diante do cenário agrícola brasileiro e da importância do setor sucroalcooleiro para a economia nacional, o estudo do tema se faz necessário para a melhor compreensão da conjuntura econômica atual deste setor.

Torna-se justificável a abordagem dada ao tema, uma vez que devido ao aumento na competi-

Figura 1 – Mapeamento das regiões produtoras de Cana-de-Açúcar



Fonte: IBGE – Sidra (2018).

tividade do setor sucroalcooleiro, torna-se indispensável o conhecimento e análise mais detalhada dos custos de produção da cana-de-açúcar e relacionando-os com o preço de exportação do açúcar cristal.

Este trabalho está estruturado em quatro seções, além desta introdução. A segunda seção apresenta o referencial teórico, que dá sustentação ao desenvolvimento deste estudo. Já a terceira seção demonstra a metodologia utilizada na pesquisa. Na quarta seção, estão os resultados e suas respectivas análises. E, por fim, na quinta seção apresentam-se as considerações finais deste estudo.

2. Referencial Teórico

2.1 Custos de produção

O setor agrícola desempenha importante papel na atividade econômica do Brasil, encontrando-se como o maior produtor mundial de cana-de-açúcar. A maior parte da produção se concentra nas regiões Centro-Sul e Nordeste do Brasil.

Assim, o conhecimento de custos é indispensável para avaliar a rentabilidade de um produto diante do preço definido e verificar se há a possibilidade de redução de

seus custos de produção, caso não seja rentável. A contabilidade de custos é, para a indústria, uma área necessária para o controle de todos os seus processos; tem como objetivo, além da maximização dos lucros, a melhoria contínua desses processos (MARTINS, 2003).

A contabilidade de custos está voltada para análise dos gastos realizados por determinada entidade no decorrer de suas operações. Ela surgiu da demanda por mais controles e informações mais precisas Martins (2010) dispõe que a contabilidade de custos surgiu a partir da revolução industrial, com a necessidade para se gerir melhor os estoques e auxiliar no processo decisório.

Martins (2010) definiu custos como sendo o gasto relacionado ao bem ou serviço utilizado para a produção de outros bens ou serviços. Neste aspecto, os custos podem ser classificados como custos diretos, que são aqueles que estão diretamente ligados à produção de determinado bem ou prestação de serviço e custos indiretos, os quais não podem ser mensurados confiavelmente, sendo necessária uma unidade para a sua alocação. Como exposto pelo autor, os custos indiretos são aqueles que não oferecem condição para uma

medida objetiva, e sua alocação é realizada de forma discricionária.

O processo decisório nas usinas sucroalcooleiras pode ser classificado em decisões de caráter estratégico e decisões de caráter operacional. Para Porter (1981), a estratégia representa as decisões relativas à formação de preço, promoção, quantidade e qualidade. A partir dessas decisões, a empresa deve se posicionar corretamente no mercado para alcançar um bom desempenho e melhor aproveitamento das oportunidades.

Com relação às decisões de caráter operacional, para Porter (1981), são aquelas que ocorrem a partir da análise interna minuciosa dos processos, que permitem maior eficiência da utilização de recursos, alcançando, dessa forma, uma vantagem competitiva frente aos concorrentes.

O cenário econômico atual demanda por gerenciamento de custos efetivo, uma vez que possibilita maior vantagem competitiva, qualidade e eficiência, garantindo maior produtividade à entidade. Hansen e Mowen (2001) dispõe sobre métodos utilizados na segregação e comportamento dos custos, detalhando seus componentes em fixos ou variáveis. Os autores sugerem a utilização de métodos alto-baixo, de

“O cenário econômico atual demanda por gerenciamento de custos efetivo, uma vez que possibilita maior vantagem competitiva, qualidade e eficiência, garantindo maior produtividade a entidade.”

diagrama de dispersão e dos mínimos quadrados, em que cada um supõe sobre a existência de uma relação linear entre os custos. A correta mensuração de custos é relevante para a análise de produtos, possibilitando entender melhor os desvios e aplicar medidas de correção oportunamente.

2.2 Exportação de açúcar e produtividade.

As exportações são importantes ferramentas de desenvolvimento e rentabilidade econômica para o país, estimulando o crescimento da agricultura e proporcionando maior dinamismo no mercado. Conforme exposto por Abreu (2015), as exportações trouxeram competição a um nível internacional, desafiando a melhoria dos processos, gerando receita e trazendo inovações tecnológicas necessárias para ampliação da atividade rural.

De acordo com a Conab (2018), o Brasil é o maior produtor de cana-de-açúcar do mundo, devido ao mercado promissor possuir grande relevância para o agronegócio nacional. Segundo dados da Secretaria de Comércio Exterior (Secex), a exportação de açúcar da safra de 2016/2017 foi de 23,08 milhões de toneladas, com um valor total de US\$ 8,72 bilhões de dólares. Já a exportação de etanol foi de 869,7 milhões de litros para a mesma safra, rendendo US\$ 733 milhões de dólares (CONAB, 2018).

A exportação do açúcar no Brasil sempre teve enfoque na literatura. Barros (1975) pesquisou as exportações através de uma análise econométrica. Carvalho e Brandt (1987) verificaram os impactos da política de estabilização nos preços nas exportações. Shikida e Bacha (1999) destacaram os aspectos mais relevantes no mercado externo açucareiro e a posição brasileira nesse mercado. Alves et al. (2015) verificaram a relação entre a oferta

de exportação brasileira de cana-de-açúcar entre o preço de exportação, a taxa de câmbio e a produção. Margarido, Shikida e Calvo (2018) analisaram a elasticidade de transmissão de preços entre os preços internacionais do açúcar e o preço médio de exportação brasileiro através de um modelo estrutural que decompõe a tendência da precificação, o nível da série temporal e sua respectiva inclinação, para determinar se o nível de preços e sua inclinação é, ou não, constante ao longo do tempo.

O Brasil é o maior exportador de açúcar do mundo. Em 2017 os principais países de destino do açúcar produzido no país foram Bangladesh (11,97%), Índia (10,74%), Argélia (9,91%), Emirados Árabes Unidos (7,57%) e Malásia (6,81%). Já em relação ao etanol, os principais países importadores são Estados Unidos (71,6%) e Coreia do Sul (18,4%) (CEPEA, 2017).

Atualmente o mercado de etanol tem sido muito valorizado por ser uma fonte de energia renovável e como substituto da gasolina, o que gera um aumento significativo da demanda. Visto que, segundo a Conab (2018), com a constante variação nos preços dos derivados do petróleo, o etanol hidratado, ganha competitividade e passa a ser melhor alternativa para os consumidores.

Devido a esse aumento na demanda da produção de etanol, que visa maior rentabilidade, a produção de açúcar sofreu baixas, o percentual acumulado de matéria-prima para produção de etanol para a safra de 2018/2019 até o mês de setembro correspondia a 66,92%. Este aumento na produção de etanol em

detrimento do açúcar resulta em uma redução significativa na oferta total de açúcar para o mesmo período (UNICA, 2018).

Com base nos custos de produção levantados pelo Agriannual (2007 a 2016), juntamente com informações obtidas pela pesquisa realizada, é possível notar uma diminuição da produtividade, que pode ser relacionada ao aumento dos custos no decorrer dos anos. Além disso, o clima desfavorável pode influenciar essa queda de produtividade (CONAB, 2017).

2.3 Setor da cana-de-açúcar e sua importância econômica

O setor sucroalcooleiro possui relevante participação na agroindústria nacional, sendo o Brasil o maior produtor e exportador de cana-de-açúcar no mundo. As regiões Sudeste e Centro-Oeste são as maiores produtoras, sendo o Estado de São



Paulo o maior produtor. Segundo o Levantamento Sistemático da Produção Agrícola (LSPA), de dezembro de 2017, o Estado de São Paulo foi responsável por 53,8% do total de cana-de-açúcar produzida no país (IBGE, 2017).

A produção de cana-de-açúcar é predominante para a economia do Estado de São Paulo, a qual afeta drasticamente o Produto Interno Bruto (PIB) agropecuário da região. Conforme dados da Fiesp e do Cepea (Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada), a produção de cana-de-açúcar foi responsável por uma queda de 3,8% do PIB total do agronegócio paulista (ZAFALON, 2018).

A cana-de-açúcar caracteriza uma cultura semiperene, que são aquelas que podem ser produzidas aproximadamente de cinco a seis anos. Porém, com o passar dos anos, há uma queda na produtividade, sendo necessário o replantio. De acordo com o CPC 29 (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), o qual estabelece o tratamento contábil a ser dado aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas, a cana-de-açúcar é classificada como planta portadora (soqueira), que gera um ativo biológico (cana no pé – fruto), no qual o produto agrícola é a cana colhida, e o açúcar e o etanol são os produtos resultantes do processamento após a colheita.

Ainda que seja a cultura de cana-de-açúcar a mais relevante economicamente, ela representa pouco no que diz respeito à ocupação de área, ao ser comparada com a produção de grãos, como a soja e o milho, por exemplo. Segundo o Levantamento Sistemático da Produção Agrícola, setembro 2018, para a safra de 2017, a área colhida foi de 9,28 milhões de hectares, enquanto a área colhida de soja foi de cerca de 33,89 milhões de hectares e a de milho correspondeu a 17,84 milhões de hectares (IBGE, 2018).

Tabela 1 – Área colhida de cana-de-açúcar

Variável – Área colhida (Hectares)	
Brasil	
Mês – setembro 2018	
Ano da safra – Safra 2017	
Produto das lavouras	
Total	76722018
1.13 Milho (1ª Safra)	5570449
1.14 Milho (2ª Safra)	12270415
1.15 Soja	33897554
11 Cana-de-açúcar	9289176

Fonte: IBGE – Levantamento Sistemático da Produção Agrícola

2.4 Gestão de custos no segmento da cana-de-açúcar

Diferentes estudos e pesquisas buscaram expor e expandir o conhecimento e as diversas contribuições acerca do setor sucroalcooleiro e de sua importância para o agronegócio brasileiro. Eles norteiam e fundamentam esta pesquisa, servindo como base para estruturação do referencial teórico juntamente com outras informações obtidas em órgãos reguladores e anuais agrícolas.

Paiva e Morabito (2006) apresentaram um modelo de otimização para o planejamento agregado da produção nas usinas de açúcar e álcool. Este modelo é fundamentado em modelos clássicos de processos e dimensionamento de lotes, onde são levantadas questões a respeito da obtenção de matéria-prima, seu transporte e quantidade a ser produzida em cada período. Os autores destacaram a importância do desenvolvimento e aplicação de modelos quantitativos de planejamento da produção, com o intuito de atingir de forma eficaz os objetivos estratégicos da entidade. No estudo, os resultados indicaram que o modelo proposto pode auxiliar no planejamento agregado da produção, viabilizando maior agilidade, clareza e confiabilidade nas análises, garantindo dessa forma, melhor entendimento das variáveis e promovendo análises quantitativas eficazes, trazendo melhorias no pla-

nejamento e nos resultados financeiros da entidade.

Albarez, Bonizio e Ribeiro (2007) buscaram analisar a estrutura dos custos de usinas de açúcar e álcool da região Centro-sul do país. Foi realizado um estudo empírico-analítico com base na contabilidade de custos, que se limitou a 30% da produção nacional, e a amostra foi de 5 anos. Os autores evidenciaram o quanto importante é a contabilidade de custos para atingir os objetivos de melhorias nos processos e resultados, que vão garantir maior eficácia e eficiência em todo o processo.

Neves e Conejero (2007) discorrem sobre as ameaças e oportunidades do sistema agroindustrial da cana-de-açúcar no Brasil, utilizando a metodologia de análise macro ambiental e o método de planejamento e gestão estratégica de sistemas produtivos. Os autores evidenciaram a importância do planejamento para melhor aproveitamento das oportunidades e combate aos pontos fracos do setor.

Esberard, Chaim e Turolla (2009) fizeram uma análise de custos para indicar, entre duas plantas produtivas, qual o melhor nível de produção do setor sucroalcooleiro. Em relação aos custos, foi possível identificar que, à medida que a capacidade produtiva aumentava, o custo médio de se produzir diminuía, gerando maior competitividade sobre os processos.

Duarte et al. (2013) analisaram o comportamento das variáveis dos custos de produção de cana-de-açúcar no período de formação da lavoura. Os autores investigaram os custos de produção da cultura de cana-de-açúcar no período de formação da lavoura, identificaram o preço de venda e verificaram o comportamento dos custos dessa cultura em relação ao seu preço. O estudo demonstrou que a correta observação e análise dos custos pode proporcionar maior rentabili-

“Neste trabalho ficou explícito que a aderência garante que a indústria detenha maior controle dos custos gerados, sendo possível obter resultados satisfatórios quanto ao custo total, garantindo à usina maior vantagem competitiva.”

dade e análises mais assertivas e efetivas a respeito da margem de lucro.

Moura e Lima (2016) apresentaram um estudo de caso que relaciona e analisa a aderência da gestão de custos interorganizacionais com o gerenciamento dos custos totais. Neste trabalho ficou explícito que a aderência garante que a indústria detenha maior controle dos custos gerados, sendo possível obter resultados satisfatórios quanto ao custo total, garantindo à usina maior vantagem competitiva. Além disso, demonstrou-se que essa aderência também tende a proporcionar uma melhor relação com fornecedores no que diz respeito à confiança, cooperação e à estabilidade.

Bigaton et al. (2015) abordaram sobre os custos de produção do setor, levando em consideração os custos desembolsáveis, entre eles as depreciações e os custos de oportunidade. O estudo demonstrou que as usinas que compraram quantidades maiores de matéria-prima apresentaram maiores vantagens frente ao mercado e que os custos da cana-de-açúcar produzida foram maiores que os preços pagos pela cana de fornecedores. O estudo apontou ainda a produtividade agrícola e o Açúcar Total Recuperável (ATR), como as variáveis de maior relevância para o setor.

3. Metodologia

Este projeto tem como metodologia uma pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa, pois foram analisados dados estatísticos, a qual terá o intuito de relacionar os custos de produção da cana-de-açúcar (matéria-prima) com os indicativos de preços para exportação do produto açúcar cristal refinado. Segundo Gil (2002), as pesquisas descritivas têm como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis.

Uma pesquisa bibliográfica também foi realizada como procedimento técnico, diante dos principais assuntos relacionados à produção de cana-de-açúcar no Brasil, aos custos para sua produção e ao mercado.

A coleta de dados ocorreu por meio de uma pesquisa documental, cujos dados já foram apurados e publicados no Agriannual no período de 2007 a 2016, relatórios publicados por órgãos reguladores e demais organizações responsáveis pelo monitoramento agrícola.

A fim de obter resultados mais precisos, analisou-se um período de dez anos, garantindo a corre-

ta aplicação dos métodos estatísticos. Foram analisados os custos de produção da cana-de-açúcar apenas no primeiro corte. Para a realização dos testes foi utilizado o aplicativo *Data Analysis and Statistical Software* (Stata/MP 14.0).

Inicialmente, foi realizada a escolha das variáveis dependentes e independentes. A variável dependente é aquela que se pretende examinar e é influenciada pela variável independente, que por sua vez, é aquela que é o fator determinante para que ocorra determinado resultado; é a condição para um efeito ou consequência. Neste trabalho, considerou-se como variáveis dependentes as variáveis dos custos de produção da cana-de-açúcar, sendo: depreciação da fundação, operações, operações manuais, insumos e administração e, como variável independente, o preço de exportação do açúcar.

Após a escolha das variáveis, para verificar se os dados devem ser submetidos a testes paramétricos ou não paramétricos, foi necessário verificar a normalidade. Assim, realizou o teste *Shapiro-Wilk*, que é mais indicado para amostras menores, o que foi possível inferir que os dados das variáveis numéricas não diferem significativamente de uma distribuição

normal, uma vez que apresentaram significância superior a 0,05, o que permite não rejeitar a hipótese nula de que os dados seguem uma distribuição normal.

Diante da hipótese escolhida, calculou-se o coeficiente de correlação de *Pearson*, para as variáveis que apresentam distribuição normal. Já para as variáveis que não apresentam distribuição normal, calcula-se o coeficiente de correlação *Spearman*, que mede o grau de volatilidade de tendência da movimentação entre duas variáveis juntas. O teste analisa e quantifica a associação entre as duas variáveis.

O coeficiente *Spearman* mede a intensidade da relação entre variáveis ordinais. Usa, em vez do valor observado, apenas a ordem das observações. Deste modo, este coeficiente não é sensível a assimetrias na distribuição, nem à presença de *outliers*, não exigindo, portanto, que os dados provenham de duas populações normais.

A correlação de *Pearson* avalia a relação linear entre duas variáveis contínuas, ou seja, aquelas que possuem distribuição normal. Uma relação é considerada linear quando a mudança em uma variável é associada a uma mudança proporcional na outra variável.

Foram realizados testes de regressão linear simples para as variáveis “depreciação da fundação”, “operações”, “operações manuais”, “insumos” e “administração em relação ao preço de exportação”. Foi observado o coeficiente de determinação R^2 , que indica o grau de associação entre as variáveis testadas e o quanto a variável independente é capaz de explicar a variabilidade da variável dependente. Seu valor varia de -1 a 1 (respostas positivas e negativas). A seguir, são apresentadas as equações que definiram os modelos econométricos desta pesquisa, adaptado de Hansen e Mowen (2001):

$$DF_t = \beta_0 + \beta_1 PE_t + \varepsilon_t \quad [1]$$

$$OP_t = \beta_0 + \beta_1 PE_t + \varepsilon_t \quad [2]$$

$$OPm_t = \beta_0 + \beta_1 PE_t + \varepsilon_t \quad [3]$$

$$Ins_t = \beta_0 + \beta_1 PE_t + \varepsilon_t \quad [4]$$

$$Adm_t = \beta_0 + \beta_1 PE_t + \varepsilon_t \quad [5]$$

em que DF são os custos de depreciação da fundação; OP são os custos de operações; OPm são os custos de operações manuais; Ins são os custos com insumos; Adm são os custos de administração; e, PE é o preço de exportação do

açúcar. Todos no período t e ε_t representam o termo erro estocástico da regressão, que contém todos os demais fatores que podem influenciar a variável dependente e não estão incluídos no modelo (ARELLANO; BOVER, 1995).

Aplicou-se o teste F para verificar a significância do ajustamento do modelo linear e o *Variance Inflation Factor* (VIF) para verificar se os dados da regressão possuem problemas de multicolinearidade, o que constatou que, na base de dados deste estudo, não apresentou tal problema, uma vez que o VIF foi menor que 10.

4. Análise dos Resultados

Para a realização deste estudo, foram observados os dados levantados pelo Agriannual no período de 2007 a 2016, que correspondem às safras dos últimos dez anos, de 2006/2007 a 2016/2017, período que garante uma amostra consistente para a aplicação dos métodos estatísticos. Foi observado o comportamento dos custos de produção da cana-de-açúcar apresentados no primeiro corte em relação ao preço de exportação do açúcar, referentes à produção no Estado de São Paulo.

“Por meio da análise dos custos de produção, verificou-se que a variável que apresentou maior custo é a de operações, e aquela com o menor foi a variável Administração.”

Por meio da análise dos custos de produção, verificou-se que a variável que apresentou maior custo é a de operações, e aquela com o menor foi a variável Administração. Conforme a Tabela 3, observa-se que as variáveis “operações” e “operações manuais” são variáveis que apresentam maior dispersão em relação à média, com um Coeficiente de Variação (CV) de 33,7% e 125,2%, respectivamente.

A fim de analisar o comportamento dos custos, foi observado o preço de exportação por tonelada de açúcar, conforme apresentado na Tabela 4.

Na Tabela 5, testou-se então a normalidade por meio do método *Shapiro-Wilk*, que é o mais indicado para amostras menores. Somente a variável “operações manuais” apresentou um p-valor inferior a 0,05, o que a difere de uma distribuição normal. As demais variáveis obtiveram o p-valor superior a 0,05, ou seja, é possível inferir que os dados dessas variáveis numéricas não diferem significativamente de uma distribuição normal.

Na Tabela 6, foi analisado o coeficiente de Correlação de *Spearman*, para a variável que não apresentou distribuição normal; e a variável “operações manuais” (0,4788) apresentou uma associação de moderada à forte, com o preço de exportação do açúcar.

A análise do coeficiente de correlação de *Pearson*, que para este estudo é a mais adequada em decorrência de o teste de Normalidade ser significativo para quase todas as variáveis, observou-se na Tabela 7 que as variáveis “depreciação da fundação” (0,6233) e “operações” (0,7679) possuem uma forte associação com a variável “preço de exportação do açúcar”. A variável “insumos” (0,1114) apresentou baixa associação e a variável “administração” (-0,0745) apresentou baixa associação, porém inversa.

A Tabela 8 apresenta a análise da regressão linear que traz o coeficiente de determinação R^2 , que indica o quanto a variável independente é capaz de explicar a variabilidade da variável dependente. Neste estudo, o R^2 da variável depreciação da fundação

foi de 0,3885, o que significa que a variável “preço de exportação em reais” explica 38,85% das variações da variável “depreciação da fundação”. A variável “preço de exportação do açúcar” também explica as variações da variável “operações” em 59%.

Tabela 3 – Estatísticas Descritivas

	N	Amplitude	Mínimo	Máximo	Soma	Média	Desvio Padrão	Variância	CV
Depreciação Fundação	10	6,39	7,96	14,4	109,7	10,9	1,88	3,6	17,2
Operações	10	23,96	9,86	33,8	237,9	23,8	8,02	64,4	33,7
Operações Manuais	10	5,36	0,46	5,8	12,9	1,3	1,62	2,6	125,2
Insumos	10	5,60	2,38	7,9	55,2	5,5	1,61	2,6	29,2
Administração	10	4,05	2,17	6,2	44,8	4,5	1,14	1,3	25,6
Preço do açúcar export.	10	1.370,0	820,0	2.190,0	14.350,0	1.435,0	395,45	156.383,3	27,6

Fonte: elaborado pelos autores.

Tabela 4 – Preço de exportação do açúcar em reais por tonelada

Ano	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Preço	930	820	1.150	1.600	1.700	1.580	1.470	1.420	1.490	2.190

Fonte: elaborado pelos autores.

Tabela 5 – Teste de Normalidade *Shapiro-Wilk W*

Variável	Obs	W	V	z	Prob>z
Depreciação da Fundação	10	0,959	0,631	-0,757	0,77535
Operações	10	0,951	0,760	-0,458	0,67647
Operações Manuais	10	0,525	7,315	4,337	0,00001
Insumos	10	0,972	0,433	-1,326	0,90764
Administração	10	0,963	0,576	-0,896	0,81499
Preço do açúcar exportado	10	0,950	0,774	-0,429	0,66618

Fonte: elaborado pelos autores.

Tabela 6 – Correlação de *Spearman*

Variáveis de Custos (y)	r Spearman
Operações Manuais	0,4788

Fonte: elaborado pelos autores.

Tabela 7 – Correlações de *Pearson*

Variáveis de Custo (y)	r Pearson
Depreciação da Fundação	0,6233
Operações	0,7679
Insumos	0,1114
Administração	-0,0745

Fonte: elaborado pelos autores.

Tabela 8 – Análise do coeficiente de determinação da regressão linear

Variáveis Dependentes	Coef.	Std. Err.	t	Sig.	R ²
Depreciação da fundação	0,00297*	0,00132	2,25	0,054	0,3885
Operações	0,01558***	0,00460	3,39	0,009	0,5896
Operações manuais	0,00131	0,00137	0,95	0,368	0,1023
Insumos	0,00045	0,00143	0,32	0,759	0,0124
Administração	0,00022	0,00102	-0,21	0,838	0,0055

Nota: onde: *, **, *** Estatisticamente significantes ao nível de 10%, 5% e 1%, respectivamente

Fonte: elaborado pelos autores.

“Esta pesquisa teve como objetivo analisar como se comportam as variáveis dos custos de produção em relação ao preço de exportação do subproduto da cana-de-açúcar, o açúcar.”

Por fim, após conclusão dos testes, inclusive após a aplicação do teste F, é possível verificar que a variável “preço de exportação do açúcar”, em reais, não possui relação significativa com as variáveis “custo operações manuais”, “insumos” e “administração”, uma vez que a significância dessas variáveis foi superior a 0,1. No entanto, as variáveis operações (0,01558) e depreciação da fundação (0,00297) apresentaram associação positiva e significativa com a variável “preço de exportação do açúcar cristal” em reais, o que significa que quanto maior for o preço de exportação do açúcar cristal em reais maiores serão estes custos. O que seria o esperado para todas variáveis de custos, é que estes fossem determinantes para composição do preço de exportação, o que não ocorreu neste estudo. Pode-se inferir então que a determinação dos preços de exportação do açúcar cristal em reais pode ser estabelecida pela competitividade e pela própria demanda e condições do mercado, o que deve ser cuidadosamente viabilizado para não acarretar prejuízos ao exportador. Ferreira, Souza e Teixeira (2009) discorrem que o efeito do preço no mercado internacional é fator determinante para o desempenho das receitas de exportação

do açúcar, mas o efeito taxa de câmbio não é predominante.

5. Considerações Finais

Esta pesquisa teve como objetivo analisar como se comportam as variáveis dos custos de produção em relação ao preço de exportação do subproduto da cana-de-açúcar, o açúcar. Assim, apuraram-se os dados publicados no Agrianual no período de 2007 a 2016 e, em relatórios publicados por órgãos reguladores e demais organizações responsáveis pelo monitoramento agrícola. Para a análise, foram delineadas regressões lineares e correlações no intuito de se comprovar o efeito da relação e significância entre as variáveis.

Constatou-se uma relação positiva e significativa entre as variáveis “operações” e “depreciação da fundação” com o preço de exportação do açúcar, o que sugere que quanto maior for o preço de exportação do açúcar cristal, em reais, maiores serão estes custos, o que era esperado para todas as variáveis de custos que envolvem a produção, sendo eles determinantes para composição do preço de exportação do açúcar cristal, em reais, mas não foi o que ocorreu nesta pesquisa.

As exportações possuem grande importância econômica para o agronegócio, no qual o açúcar possui grande participação, uma vez que a exportação de açúcar no ano de 2017 rendeu um valor total de US\$ 8,72 bilhões (CONAB, 2018). Devido à significância das exportações do produto açúcar cristal e à relevância da cana-de-açúcar para a economia nacional, foi elaborado este artigo, cujo principal objetivo foi analisar o comportamento dos custos de produção de cana-de-açúcar no primeiro corte das safras de 2006/2007 a 2016/2017 do Estado de São Paulo em relação ao preço do açúcar exportado em reais.

Destacam-se algumas limitações nesta pesquisa. Mesmo diante da importância do agronegócio para a economia nacional, não foram encontrados trabalhos que tratem do detalhamento dos custos de produção como determinantes no preço de exportação do açúcar cristal. Assim, sugere-se como pesquisas futuras a análise da influência dos custos de produção no preço de exportação do açúcar nos demais períodos de corte da cana-de-açúcar, a fim de se examinar a existência de um padrão de comportamento entre essas variáveis.

Referências

ABREU, K. A importância das exportações. *Revista de Política Agrícola*, Brasília, DF, v.24, n. 3, 2015. Disponível em: <<https://ainfo.cnptia.embrapa.br/digital/bitstream/item/137997/1/Importancia-das-exportacoes.pdf>>. Acesso em: jul. 2018

AGRIANUAL 07. *Anuário estatístico da agricultura brasileira*. São Paulo: FNP, p. 259, 260, 266, 2007.

AGRIANUAL 08. *Anuário estatístico da agricultura brasileira*. São Paulo: FNP, p. 253, 254, 260, 2008.

AGRIANUAL 09. *Anuário estatístico da agricultura brasileira*. São Paulo: FNP, p. 247, 248, 254, 2009.

AGRIANUAL 10. *Anuário estatístico da agricultura brasileira*. São Paulo: FNP, p. 250, 252, 257, 2010.

AGRIANUAL 11. *Anuário estatístico da agricultura brasileira*. São Paulo: FNP, p. 224, 226, 231, 2011.

AGRIANUAL 12. *Anuário estatístico da agricultura brasileira*. São Paulo: FNP, p. 233, 234, 240, 2012.

AGRIANUAL 13. *Anuário estatístico da agricultura brasileira*. São Paulo: FNP, p. 226, 228, 233, 2013.

AGRIANUAL 14. *Anuário estatístico da agricultura brasileira*. São Paulo: FNP, p. 206, 207, 213, 214, 2014.

AGRIANUAL 15. *Anuário estatístico da agricultura brasileira*. São Paulo: FNP, p. 209, 212, 217, 218, 2015.

AGRIANUAL 16. *Anuário estatístico da agricultura brasileira*. São Paulo: FNP, p. 208, 209, 217, 218, 2016.

AGRIANUAL 17. *Anuário estatístico da agricultura brasileira*. São Paulo: FNP, p. 194, 196, 204, 205, 2017.

ALBANEZ, T.; BONIZIO, R. C.; RIBEIRO, E. M. S. Uma análise da estrutura de custos do setor sucroalcooleiro brasileiro. In: Congresso Brasileiro de Custos-ABC, 2007, João Pessoa. *Anais...* João Pessoa: CBC, 2007.

ALVES, A. V. S.; BARBOSA, C. R.; QUEIROZ, I. A.; SOARES, N. S. Análise econométrica da oferta de exportação brasileira de cana-de-açúcar no período de 1978 a 2008. *Revista Estudo & Debate*, v. 22, n. 1, 2015.

ARELLANO, M.; BOVER, O. Another look at the instrumental variable estimation of error-components models. *Journal of Econometrics*, v. 68, n.1, p. 29-51, 1995.

BARROS, W.J. de. Análise econométrica dos mercados interno e de exportação de açúcar. *Ceres*, v. 24, n. 135, 1975.

BIGATON, A.; DANELON, A.; DA SILVA TORRES, H.; XAVIER, C. E.; VALENTIM MARQUES, P. Indicadores técnicos e custos de produção de cana-de-açúcar, açúcar e etanol no Brasil: Fechamento de safra 2013/14. *Revista IPecege*, v. 1, n. 1, 103-107, 2015.

BRUNI, A.L.; FAMÁ, R. Gestão de Custos e Formação de Preços: com Aplicações na Calculadora HP12C e Excel. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CARVALHO, F. C.; BRANDT, S. A. Avaliação da política de estabilização de preços no mercado de exportação de açúcar do Brasil. *Revista de Economia Rural*, v. 25, n. 3, p. 357-365, 1987.

CEPEA - Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada. Índices exportação do agronegócio. *CEPEA-ESALQ/USP*, 2017. Disponível em: <[https://www.cepea.esalq.usp.br/upload/kceditor/files/Cepea_ExportAgro_2017_\(2\).pdf](https://www.cepea.esalq.usp.br/upload/kceditor/files/Cepea_ExportAgro_2017_(2).pdf)>. Acesso em: nov. 2018.

CONAB, Companhia Nacional de Abastecimento. *Acompanhamento da safra brasileira*. Brasília. Safra 2017/18 n.2, p. 73, 2018.

DUARTE, S. L.; PEREIRA, C. A.; TAVARES, M.; REIS, E. A. Variáveis dos custos de produção versus preço de venda da cultura do café no segundo ano da lavoura. *REGE-Revista de Gestão*, v. 18, n. 4, p. 675-689, 2011.

DUARTE, S. L.; FEHR, L. C. F. A.; TAVARES, M.; REIS, E. A. Comportamento das variáveis dos custos de produção da cultura do café no período de formação da lavoura. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 24, n. 4, p. 15-33, 2013.

ESBERARD, R. R.; CHAIM, R. V.; TUROLLA, F. A. Custos de produção como diferencial estratégico: o caso do setor sucroalcooleiro. *Revista Administração em Diálogo-RAD*, v. 11, n. 2, 2009.

FERREIRA, M. S.; SOUZA, M. C.; TEIXEIRA, E. C. Determinantes da receita de exportação brasileira de açúcar e álcool. *Revista de Economia Agrícola, São Paulo*, v. 56, n. 2, p. 47-59, 2009.

GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. *Gestão de Custos: contabilidade e controle*. 3. ed. São Paulo: Pioneira Thomson, 2001.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). *Levantamento Sistemático da Produção Agrícola*. SIDRA. Disponível em: <<https://sidra.ibge.gov.br/tabela/1618#resultado>>. Acesso em: jul. 2018.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). *Levantamento Sistemático da Produção Agrícola*. Rio de Janeiro, v.30, n.1, p.108, 2017.

MARTINS, E. *Contabilidade de Custos*. 10ª Edição. São Paulo, Atlas, 2010.

MARGARIDO, M. A.; SHIKIDA, P. F. A.; CALVO, J. C. A. Análise da elasticidade da transmissão dos preços internacionais do açúcar para os preços no Brasil: uma aplicação do Modelo Estrutural. *Redes (Santa Cruz do Sul. Online)*, v. 23, n. 1, p. 321-340, 2018.

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

MOURA, M. F.; LIMA, N. C. Gestão de Custos Interorganizacionais para o Gerenciamento dos Custos Totais: Estudo de Caso em uma Usina de Cana-de-Açúcar na Região do Triângulo Mineiro. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 4(1), p. 65-83, 2016.

NEVES, M. F.; CONEJERO, M. A. Sistema agroindustrial da cana: cenários e agenda estratégica. *Economia aplicada*, v. 11, n. 4, p. 587-604, 2007.

NOVACANA. *As usinas de Açúcar e Etanol do Brasil*. Disponível em: <http://www.novacana.com/usinas_brasil/>. Acesso em: nov. 2017.

NOVACANA. *Cadeia da cana se retrai e faz PIB do agronegócio paulista diminuir 3,8%*. Disponível em: <<https://www.novacana.com/n/industria/financeiro/cadeia-cana-retrai-pib-agronegocio-paulista-diminuir-240418/>>. Acesso em: jul. 2018.

OCDE-FAO. *Perspectivas Agrícolas no Brasil: desafios da agricultura brasileira 2015-2024*. Disponível em: <<http://www.fao.org.br/download/PA20142015CB.pdf>>. Acesso em: nov. 2017.

PAIVA, R. P. O.; MORABITO, R. Modelagem matemática de otimização aplicada ao planejamento agregado da produção em usinas de açúcar e Álcool: Formulação e resultados. In: In: XXXVIII Simpósio Brasileiro de Pesquisa Operacional, 2006, Goiânia. *Anais...* Goiânia: SBPO, v. 1, p. 24-34, 2006.

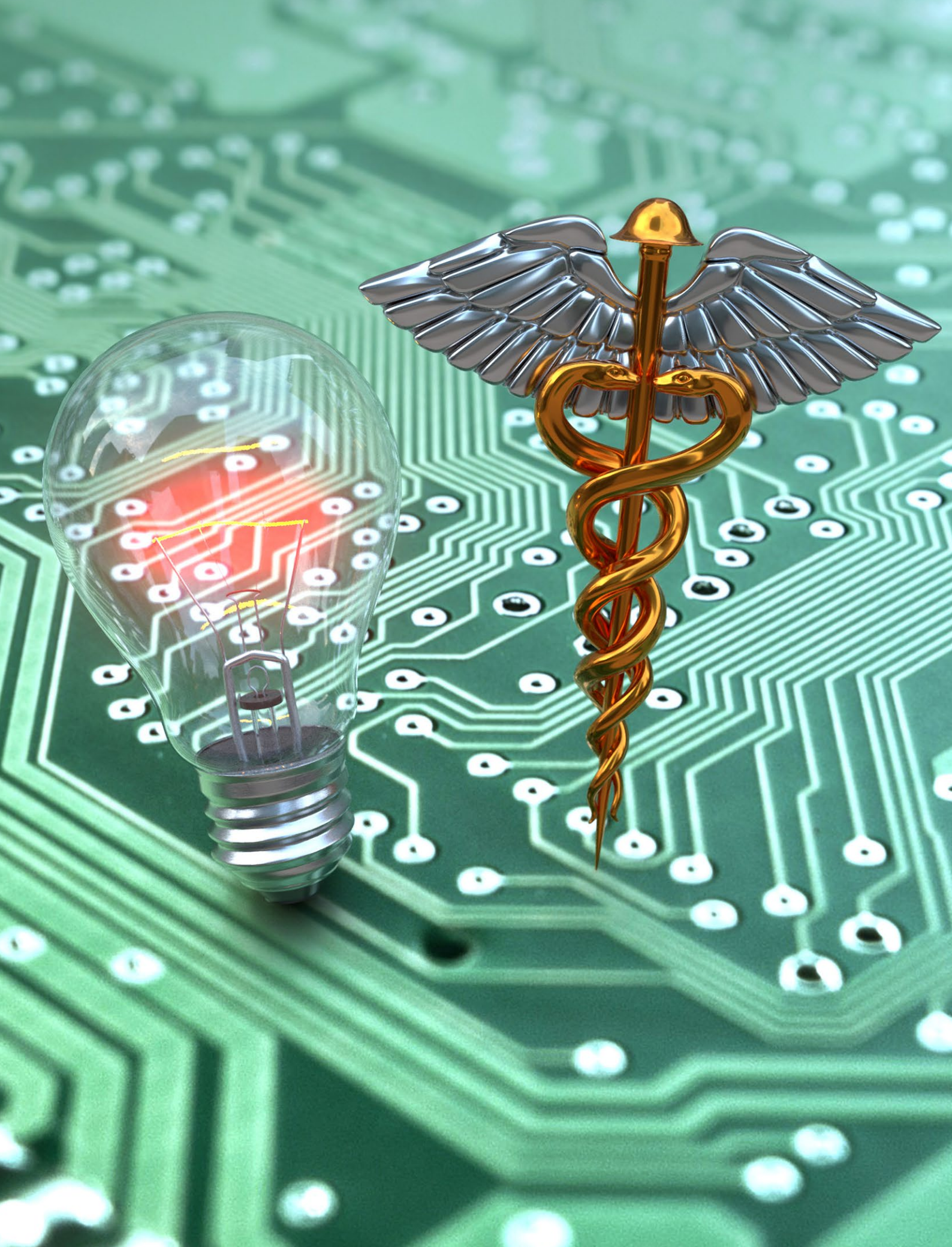
PORTER, M. E. The contributions of industrial organization to strategic management. *Academy of management review*, v. 6, n. 4, p. 609-620, 1981.

RODRIGUES, L. D. A cana-de-açúcar como matéria-prima para a produção de biocombustíveis: impactos ambientais e o zoneamento agroecológico como ferramenta para mitigação. *Monografia de Especialização em Análise Ambiental da Universidade Federal de Juiz de Fora, Juiz de Fora*, p. 7-10, 2010.

SHIKIDA, P. F. A.; BACHA, C. J. C. . Alguns aspectos do mercado externo açucareiro e a inserção brasileira neste mercado. *Revista Econômica do Nordeste*, v. 30, n. 3, p. 372-385, 1999.

UNICA - UNIÃO DA INDÚSTRIA DE CANA-DEAÇÚCAR - POR SAFRA. Unica data. Disponível em: <<http://www.unica.com.br/>>. Acesso em: out. 2018.

ZAFALON, M. Brasil assume liderança mundial na produção de soja, segundo EUA. Folha de São Paulo. Matéria: 10 maio 2018. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2018/05/brasil-assume-lideranca-mundial-na-producao-de-soja-segundo-eua.shtml>. Acesso em: out. 2018.



Criatividade e inovação na profissão do contador como mecanismo de competitividade profissional

Com a globalização, os desafios tecnológicos e as mudanças mercadológicas em curso, as organizações depararam-se com grandes desafios os quais as impulsionaram a buscar soluções no meio empresarial. Tais mudanças refletiram sobre a Contabilidade e seus profissionais atuantes, que, por ser uma ciência que fornece informações e serviços a diversos usuários, tiveram que buscar alternativas e soluções inovadoras para atender a essas novas exigências requeridas pelos usuários da informação. Nesse cenário, atitudes não habituais consideradas soluções inovadoras e criativas começam a ser estimadas, motivando os profissionais da contabilidade a desenvolverem tais habilidades que se tornaram critério de competitividade no mercado atual. Considerando-se a discussão em torno do assunto, por meio de uma pesquisa bibliográfica de cunho qualitativo, explicativa e método dedutivo, este estudo busca demonstrar como ações criativas e inovadoras podem contribuir para a profissão do contador e sua notoriedade profissional. Durante esse estudo, entre os resultados encontrados, verificou-se que a tecnologia exerce influência sobre o novo perfil do contador na atualidade, exigindo, além das habilidades técnicas, outras características que remetem a um perfil criativo e inovador na atuação profissional. Verificou-se também que a ausência de investimentos em inovação na Contabilidade trazem consequência para os negócios, como o aumento de erros nos processos e que o novo modelo flexível de escritório compartilhado conhecido como *Coworking* poderá ser uma oportunidade de estabelecer novas relações profissionais e conquista de novos clientes para os profissionais da contabilidade.

Warllen de Jesus Lima

Bacharel em Ciências Contábeis-Unirb-2018
MBA em Gestão de Recursos Humanos- em andamento-Unifacs; especialista em Finanças com Ênfase em Gestão de RH-Faculdade de Ciências da Bahia-2019; coaching Especializado em Finanças-Instituto Financial Coaching-2019; assistente de Recursos Humanos na Borrachas Vipal Nordeste S/A.
E-mail: warllen.jl@gmail.com

2193 – Recebido em 28/8/2019. Distribuído em 29/8/2019 e 20/11/2019. Pedido de revisão em 19/11/2019. Resubmetido pelo autor em 20/11/2019. Aprovado em 20/11/2019, na terceira rodada, por três membros do Conselho Editorial. Publicado na edição janeiro-fevereiro de 2020. Organização responsável pelo periódico: Conselho Federal de Contabilidade.

1. Introdução

Pensar sobre criatividade e inovação na atuação profissional do contador inicialmente parece ser conceitos não aplicáveis para esses profissionais de forma simples, uma vez que a maior parte dos processos executados envolvem números, cálculos e legislações que muitas vezes são inflexíveis.

Entretanto, assim como em outras áreas de conhecimento, o profissional da contabilidade pode enxergar novos rumos e oportunidades de transformação nas atividades que executam, destacando-se em um mercado que possui grande oferta de serviços, e o público-alvo dificilmente consegue distinguir outras vantagens além do fator preço no momento da contratação. Além disso, a evolução tecnológica vem tornando as organizações cada vez mais competitivas, impulsionando-as a introduzir modificações inovadoras em todos os seus processos para atender a essas novas demandas requeridas no atual cenário mercadológico.

O fato é que o profissional da área contábil que se dispõe a realizar iniciativas criativas e inovadoras na sua área de atuação obtém notoriedade profissional fazendo-nos associar tal fato ao dito popular “em terra de cegos, quem tem olho é rei”, ou seja, aquele que faz algo diferente do comum obtém destaque. Tal discurso nos remete a uma questão fundamental: **De que forma os profissionais da contabilidade podem usar a criatividade para inovar nos seus serviços destacando-se profissionalmente?**

Diante de tal questionamento, este estudo visa demonstrar como ações criativas e inovadoras podem ajudar o contador a manter-se competitivo frente aos novos desafios do mercado de trabalho atual. Para alcançar o fim proposto, pretende-

se abordar inicialmente a influência da tecnologia sobre o novo perfil do profissional da contabilidade, em seguida, citar as principais consequências da ausência de investimentos em inovação na Contabilidade. Por fim, pretende-se exemplificar uma ação considerada inovadora que poderá ser utilizada pelos profissionais da contabilidade.

2. Referencial Teórico

2.1 A evolução tecnológica e as novas demandas para o perfil do profissional contemporâneo

“As mudanças dos negócios e a globalização, aliadas ao desenvolvimento tecnológico, têm ocorrido com extrema rapidez e vêm deixando as empresas cada vez mais vulneráveis, obrigando-as a uma concorrência acirrada” (SANTOS E GRATERON, 2003, p.1).

Tal desenvolvimento trouxe mudanças significativas nas organizações nos últimos tempos com o fim de manter essa competitividade

de, e consequentemente ao perfil profissional dos diversos campos de trabalho, exigindo além dos conhecimentos técnicos outras habilidades. De acordo com Marchalek et al. (2016, p.1), “na Contabilidade, o novo cenário provocou modificações na perspectiva do profissional, levando à necessidade de adequação as novas exigências”, afirmando que, “além do conhecimento da Contabilidade, que caracteriza os conhecimentos técnicos, ao profissional da contabilidade são necessárias outras habilidades e competências” (MARCHALEK et al., 2016 p.4).

Entre essas habilidades e competências mencionadas por Marchalek (2016), destacam-se as funcionais, pessoais e o amplo entendimento de negócios em que as habilidades funcionais representam a capacidade técnica e práticas relativa à Contabilidade; pessoais se referem ao comportamento profissional, como liderança, comunicação, relacionamento, tomada de decisão e gerência de projetos; e o amplo entendimento de negócios está relacionado com a forma de pensar de maneira estratégica e crítica, compreensão sobre implicações legais e fiscais do negócio, visão global e internacional, entre outros.

Nesse contexto, ao mencionar a necessidade do pensamento crítico, estratégico e visão global dos profissionais da contabilidade percebemos a necessidade de se impulsionar um perfil mais inovador e criativo na Contabilidade, pois, com a enorme concorrência e a dificuldade de redução de custos, os empresários priorizam investir em diferenciais que atendam às necessidades dos clientes e abusem de estratégias criativas para simplificar os processos, diminuindo a execução de tarefas e aumentando a rentabilidade.



“Embora o termo ‘inovação’ sempre esteja em maior evidência no contexto das organizações, a criatividade tem sido muito utilizada para se referir a indivíduos ou grupos, no entanto, ambas estão relacionadas.”

2.2 O que Inovação e criatividade?

De acordo com Valentim (2008) a palavra “criatividade” origina-se do latim “creare”, cujo significado é criar, fazer, elaborar. No grego, a palavra “krainen” (criatividade) significa realizar, desempenhar, preencher. Compreende-se que a criatividade necessita de um sujeito que deseja realizar algo novo para si mesmo ou para os outros.

Já a palavra “inovação” segundo esse mesmo autor, origina-se do latim “innovacione”, cujo significado é renovação. Acredita-se que a inovação representa a aplicação da criatividade, ou seja, primeiro tem-se a criatividade, depois a inovação.

Ainda conforme Valentim (2008), a criatividade é um processo natural dos seres humanos, em que o indivíduo conscientiza-se de um problema, dificuldade ou lacuna de informações sobre a qual ainda não aprendeu a solução, buscando então soluções possíveis em experiências prévias ou nas experiências de outros. Após isso, formula hipóteses sobre todas as soluções possíveis, avalia, testa, modifica, reexamina e comunica os resultados obtidos.

Embora o termo “inovação” sempre esteja em maior evidência no contexto das organizações, a criatividade tem sido muito utilizada para

se referir a indivíduos ou grupos, no entanto, ambas estão relacionadas.

Vale ressaltar que, apesar dessa relação existente entre esses dois conceitos, nem sempre uma ideia criativa será inovadora visto que nem sempre essa ideia tem viabilidade no mundo real. Sobre isso Valentim (2008, p.4) aconselha que é “necessário avaliar a viabilidade da aplicação da inovação antes de sua execução”.

Sendo assim, pensar sobre criatividade e inovação entre a classe contábil é um fator fundamental e necessário para estimular e garantir a evolução da profissão no atual cenário mercadológico. No entanto, vale atentar para o fato de que aos que se propuserem a desenvolver tais ações, devem verificar todos os impactos inerentes à implantação, além do fator econômico, podendo utilizar como ferramenta uma pesquisa de mercado para identificar em quais serviços poderá se destacar se diferenciando do padrão. Apesar de boa parte reconhecer que tais características sejam necessárias, alguns ainda impõem grande resistência ao processo de mudança, sendo este um dos principais obstáculos ao desenvolvimento de ações e criativas e inovadoras entre os profissionais. Com isso, tal atitude pode gerar consequências para o desenvolvimento da ciência além de enfraquecer a notoriedade profissional.

2.3 Principais consequências da falta de inovação e criatividade na profissão contábil

A menos de três décadas, a sociedade vivenciou diversas inovações que facilitaram a execução das atividades dentro das organizações em que uma máquina realizava o serviço de diversas pessoas, tornando assim o processo produtivo de forma sintética e simplificada. De acordo com Filho (2016), esse fenômeno também ocorreu no segmento contábil, proporcionando mudanças internas nos escritórios de contabilidade, onde várias atividades que eram realizadas por pessoas puderam ser substituídas pelos sistemas informatizados. Contudo, depois de tais mudanças, vários processos contábeis estagnaram sua evolução. Muitos profissionais do segmento pararam de investir em inovações acreditando erroneamente ser perda de tempo inovar em uma ciência pautada em legislação com rápida dinâmica de alteração. Porém, não investir em ações inovadoras e criativas trazem risco e consequências para os negócios, conforme citado pelo site BLB Brasil Escola de negócios (2017):

- a) perda da oportunidade de se tornar uma empresa referência na área: profissionais que investem em inovação se destacam com o diferencial;

- b) perda de clientes: necessitam oferecer soluções simplificadas para seus clientes sem burocracia, com novos serviços que otimizem tempo e com baixo custo;
- c) dificuldade de se manter no mercado: a redução do número de clientes compromete o seu faturamento e pode fazer com que a empresa tenha que diminuir seu tamanho;
- d) maior margem de erro: empresas com muitos processos manuais que investem pouco em tecnologias podem ocasionar problemas graves e gerar multas altas para os clientes.

Ainda de acordo com o site (2017), poucas empresas de contabilidade dão a importância necessária para a inovação, pois muitas acreditam que seguir os processos já estabelecidos é muito mais fácil, já que grande parte dos serviços estão associados a leis que mudam frequentemente e uma nova ideia com pouco tempo poderia tornar-se inutilizável. Entretanto, vale salientar que as organizações contábeis necessitam realizar melhorias contínuas em seus serviços e no desempenho do seu negócio, investindo em soluções inovadoras para atender aos usuários da informação de forma mais satisfatória, evitando riscos ao negócio e à competitividade.

2.4 Pensar fora da caixa, como começar?

Introduzir uma inovação ou criar algo novo nem sempre é um processo simples, isso porque a resistência à mudança é algo muito frequente. Tal fator ocorre quando não se realiza a correta gestão da mudança, demonstrando tanto aos usuários da inovação quanto aos agentes de implantação da mudança os benefícios que serão conseguidos com a nova ideia. Assim, facilita o processo de adaptação e a correta aceitação da inovação que será introduzida. Conforme afirmam Hernandez e Caldas (2001, p. 12), “[...] uma organização cuja cultura valorize a inovação, os seus membros sintam-se menos inclinados a resistir a processos de mudança que introduzam inovações”.

Apesar de a necessidade do desenvolvimento dessas habilidades ser reconhecida entre os profissionais, a explicação para a dificuldade encontrada pode ser explicada pelo atual modelo educacional absoleto adotado no Brasil. Embora a criatividade seja um recurso precioso, ela não tem recebido a atenção necessária nas escolas, tanto em sua formação inicial quanto em nas universidades. De acordo com Alencar (1995, p. 2):

Não há interesse por parte da escola em desenvolver a capacidade do

aluno para pensar de uma maneira criativa e inovadora. Tampouco vem a escola estimulando nos alunos características como independência, disposição para aprender a partir dos próprios erros, persistência e autoconfiança, aliadas a uma atitude otimista e à coragem para correr riscos. Apesar de estarmos já vislumbrando um novo milênio, a nossa escola qualifica o indivíduo apenas parcialmente para a vida moderna, uma vez que o ensino continua praticamente nos mesmos moldes da primeira metade do século, com ênfase na reprodução e memorização do conhecimento considerado relevante pelo professor.

Diante disso, deparado com um modelo educacional que não desenvolve tais habilidades desde o primeiro contato do indivíduo com a formação intelectual, torna-se necessário que cada profissional se proponha a desenvolver as habilidades que favorecem o comportamento criativo e inovador pois tais características favorecem seu desempenho profissional.

“O sujeito criativo possui características próprias que influem na atuação profissional, isto é, a criatividade não é inerente a todo ser humano” (VALENTIM, 2008, p.4).

Sendo assim, aqueles que desejam começar a desenvolver essa

“Introduzir uma inovação ou criar algo novo nem sempre é um processo simples, isso porque a resistência à mudança é algo muito frequente.”

habilidade poderá seguir os sete passos do processo criativo, que o ajudarão a inovar, pois a inovação é a implantação da ideia criativa:

“1. Percepção e recepção da questão; 2. Análise e delineamento da questão; 3. Apropriação da questão; 4. Cognição sobre a questão; 5. Julgamento e análise crítica da questão; 6. Seleção e escolha de alternativas; 7. Experimentação e avaliação para o aprimoramento da ideia” (VALETIM, 2018, p.4).

Seguindo tais passos, é possível iniciar o processo de estímulo à criação da nova ideia, levando em conta a correta gestão da mudança e desenvolvendo características que favorecem esse processo criativo, como flexibilidade, dinamismo e visão holística.

Não há como pensar fora da caixa sem olhá-la de fora. Existem novos modelos e formas de atuação que ainda não foram vislumbrados pela contabilidade e que poderão ser utilizados como forma de aumentar a competitividade e trazer um novo enfoque para ser explorado pela a profissão. O profissional de contabilidade deve ter sempre como premissa o olhar para o mercado e ter a sensibilidade de entender o que ele está necessitando. A partir disso, deve criar e desenvolver soluções que supram essas demandas de maneira eficaz.

2.5 *Coworking*, uma nova tendência

Um grande exemplo de uma ação criativa e inovadora que demonstra uma nova tendência de fazer negócios é *Coworking* “trabalhando em conjunto”, que é um movimento de pessoas, empresas e comunidades que buscam trabalhar e desenvolver suas vidas e negócios juntos, para crescer de forma mais rápida e colaborativa. É composto por profissionais e empresas que valorizam inovação, criatividade, troca de experiências e a criação de uma rede de contatos forte (COWORKING BRASIL, 2017).

De acordo com o site *Coworking Brasil* (2017) um espaço de *Coworking*, reúne a estrutura necessária para que outras empresas se juntem a eles e desenvolvam seus negócios. Estes espaços podem ter fins comerciais ou não, e contam com toda estrutura que um escritório tradicional teria, porém compartilhada por todos os integrantes do espaço.

Medina e Krawulski (2016) afirmam que o *coworking* tem como proposta ser um modelo diferente daquele tradicional de trabalho, acrescentando que os avanços tecnológicos contribuem de modo decisivo para essa realidade, na medida em que possibilitam a flexibilização do trabalho e da comunicação, e favorecem a mobilidade dos trabalhadores, permitindo-lhes novos modos de exercer suas atividades laborais e ampliação da rede de contatos.

Nesse contexto, “o *coworking* emerge como uma alternativa para buscar atender às demandas atuais, tanto das organizações quanto dos profissionais, por meio de sua configuração estrutural e sua proposta de espaço ocupacional” (MEDINA E KRAWULSKI, 2016, p.188).

Sendo essa modalidade uma resposta para a nova demanda mercadológica em que a flexibilidade se tornou estratégia, poderá ser utilizado pelos profissionais da contabilidade sendo visto como oportunidade de garantir a competitividade, uma vez que rompe com as barreiras do antigo perfil do profissional e o modo tradicional de trabalho, tornando-o mais flexível à nova tendência; engajado em estabelecer parcerias com outros profissionais da área no ambiente compartilhado; criando relações de negócios; dando-o a oportunidade de expor sua carteira de serviços; criando assim, uma nova roupagem de profissional, pois tal estrutura estimula o compartilhamento e o estabelecimento de novas relações sociais que são necessárias na nova estrutura de mercado.

3. Metodologia

Os aspectos metodológicos caracterizam-se como pesquisa bibliográfica de abordagem qualitativa, explicativa e método dedutivo, resultante de percepções empíricas, fontes bibliográficas secundárias e artigos acadêmicos, revistas, sites e livros que tratam sobre o tema.

Godoy (1995, p.5) afirma que a “abordagem qualitativa, enquanto exercício de pesquisa, não se apresenta como uma proposta rigidamente estruturada, pois ela permite que a imaginação e a criatividade levem os investigadores a proporem trabalhos que explorem novos enfoques”.

Sendo assim, este estudo pretende levar ao leitor uma reflexão sobre a necessidade dessas ações criativas e inovadoras para a evolução profissional e importância evolutiva da ciência que cuida do patrimônio desde os tempos remotos até a atualidade.

4. Resultados e discussão

Este trabalho buscou evidenciar de que forma a tecnologia influenciou o perfil do profissional da contabilidade contemporâneo, principais consequências da falta inovação e criatividade na profissão do contador, e exemplificou uma nova modalidade considerada inovadora na atualidade que pode ser utilizada pela Contabilidade. Esses foram os assuntos abordados, com a finalidade de demonstrar como ações criativas e inovadoras que podem ajudar o contador a manter a competitividade frente aos novos desafios tecnológicos do mercado de trabalho atual.

Durante a pesquisa foram levantados alguns pontos e questões que serão debatidos a seguir, demonstrando os resultados obtidos neste estudo.

Em relação à influência tecnológica no perfil do profissional contemporâneo, Marchalex (2016) afir-

ma que no cenário econômico atual características, além das habilidades técnicas, são requeridas aos profissionais contábeis pelas organizações que pretendem manter-se competitivas, destacando-se entre elas a habilidade de amplo entendimento de negócios que se relaciona com a forma de pensar de maneira estratégica e crítica, demonstrando a necessidade de um profissional mais analítico que busca soluções inovadoras e criativas para reduzir custos, otimizar o tempo e aumentar a rentabilidade da organização, emergindo assim um novo perfil de contador que deve ser colocado em discussão com o fim de estabelecer novos rumos e perspectivas profissionais.

Foi identificado também que o atual modelo educacional adotado no Brasil, desde a formação inicial até a universitária, não tem estimulado em sua metodologia o desenvolvimento de habilidades que proponham pensar de maneira criativa e inovadora, adotando um modelo de aprendizagem passiva focado na memorização e na reprodução do conhecimento, em vez de colocá-lo como sujeito ativo e que pense criticamente propondo soluções.

Verificou-se neste estudo que a ausência de investimentos em ino-

vação pelas organizações traz grandes consequências para os negócios. Sobre as consequências abordadas no site BLB Brasil Escola de Negócios (2017), estão a perda da oportunidade de se tornar uma empresa referência na área; perda de clientes; dificuldade de se manter no mercado; e maior margem de erro.

Demonstrando tais impactos, é possível entender a necessidade de implantação de estratégias que visem notabilizar a organização no ramo atual; fidelizar os clientes sempre oferecendo serviços e mecanismos que atendam a cada necessidade; e manter-se competitiva no mercado por meio da boa reputação e da diminuição do número de erros que tragam prejuízos fiscais e financeiros aos clientes com a automatização dos processos contábeis, tornando menos manuais e mais tecnológicos com a ajuda dos sistemas.

Por fim, ao investigar exemplo de ações consideradas inovadoras no mundo dos negócios, verificou-se que uma nova forma de fazer negócios vem ocupando espaço no mercado atual, o chamado *Coworking*, que significa “trabalhando em conjunto”. Essa ferramenta, apesar de ser uma opção para as empresas e comunidades que buscam trabalhar e desenvolver os negócios em conjunto, colabora com o crescimento de seus pares de forma rápida, inovadora e criativa, fortalecendo sua rede de contatos. Embora seja um mecanismo atual e inovador, é necessário avaliar quais tipos de serviços contábeis podem ser compartilhados em um espaço considerado coletivo, tendo em vista que algumas informações contábeis são de natureza confidencial, e a ideia é trazer no *coworking* um ambiente descontraído para atrair novas relações de negócios e não trazer insegurança e falta de confiabilidade aos clientes, que é um dos principais princípios da ciência que cuida do patrimônio.

Foi identificado neste estudo que existem poucas ações que visem trazer criatividade e inovação para a Ciência Contábil existindo ainda um certo receio entre os profissionais da área em propor modificações aos processos contábeis, deixando uma lacuna de oportunidades de publicações que discorram sobre esse tema.

Entretanto, vale ressaltar que a inquietação sobre o comum é o que tem contribuído para a evolução de muitas ciências ao longo da história, até na própria Contabilidade. Todos os processos precisam ser revisados, avaliados, otimizados e testados até mesmo em uma ciência que lida com números. Portanto, fica notório, conforme afirma Valentin (2008), que os profissionais da área precisam perceber as necessidades informacionais da sociedade, de modo a atendê-las de forma eficiente, analisando as tendências e perspectivas futuras, para criativamente proporem novos serviços e produtos informacionais que atendam às futuras necessidades informacionais da sociedade, ainda não explicitadas.

5. Considerações Finais

Este estudo possibilitou uma reflexão sobre o tema “inovação e criatividade na Contabilidade”, motivando a realização de ações que visem trazer protagonismo ao profissional contábil frente aos novos desafios trazidos pela evolução tecnológica e a competitividade do mercado atual, demonstrando ser necessário pensar rotineiramente sobre melhorias nos processos que visem se tornar diferenciais, atraindo assim maior número de clientes e notabilizando o profissional que se propõe a “pensar fora da caixa”.

Verificou-se que a tecnologia exerce total influência ao novo perfil do profissional da contabilidade na atualidade requerendo o desenvolvimento de novas habilidades que es-



timulem o processo criativo, como a flexibilidade. Foi verificado que o processo de evolução nos serviços de contabilidade não devem ser estagnados, necessitando ser realizada revisão de todos os processos, avaliando oportunidades de melhorias e otimização dos custos. Entendeu-se que *coworking* é uma oportunidade de estabelecer novas relações profissionais por meio do escritório compartilhado, entretanto resguardando o sigilo de informações confidenciais.

Nesse sentido, os profissionais da contabilidade necessitam buscar atualização e modificar suas formas de atuação para atender às demandas desses desafios introduzidos com as modificações na dinâmica mercadológica que, conseqüentemente, refletem sobre a ciência que cuida do patrimônio.

Durante a realização deste estudo, foi observado que os temas “inovação e criatividade”, apesar da relevância para a profissão, ainda possui grandes oportunidades de publicações, direcionando a área da Contabilidade, sendo verificada a existência de poucas publicações científicas para o embasamento do estudo como fator limitante.

Outro ponto a ser destacado é o atual modelo do sistema legal cujo Brasil faz parte, o modelo *conde-law* (legalista), que possui como características predominantes: profissão contábil pouco atuante, por consequência fraca; forte influência por parte do Governo no estabelecimento de padrões contábeis; e ensino centrado na técnica de escrituração. Tais deficiências trazem impactos ao processo de criatividade e inovação por parte dos

profissionais da área, que sentem-se limitados tanto pelo processo de formação que não prepara adequadamente por ser focado em um modelo tecnicista, quando pela pouca atuação da classe em virtude da grande atuação governamental e preocupação constante dos profissionais em atender e se adequar às constantes mudanças de legislação.

Novos estudos que poderão contribuir para a pesquisa será a verificação de como tem ocorrido o processo de ensino superior dos cursos de graduação e pós-graduação na área de Contabilidade, em que poderá ser analisado se as instituições têm desenvolvido ações e projetos no processo de formação do profissional da contabilidade que estimule o processo criativo e inovador na sua atuação profissional.

Referências

- ALENCAR, Eunice Lima Soriano. DESENVOLVENDO A CRIATIVIDADE NAS ORGANIZAÇÕES O DESAFIO DA INOVAÇÃO. *Rev. adm. empres.*, São Paulo v. 35, n. 6, p. 6-11, Nov/Dez, 1995
-
- BLB BRASIL ESCOLA DE NEGÓCIOS. *Como inovar no setor de Contabilidade pode alavancar os resultados da empresa?*. Disponível em: <<http://portal.blbbrasilcoladenegocios.com.br/inovar-no-setor-de-contabilidade/>>, Acesso em: 14 de Maio de 2018.
-
- COWORKING BRASIL. Disponível em: <<https://coworkingbrasil.org/o-que-e-coworking/>> Acesso em: 14 de Maio de 2018.
-
- FILHO, José Orlane Falcão Graça. *Os Impactos das Inovações nas Organizações Contábeis*. Universidade Estadual do Ceará, Fortaleza: 2016.
-
- GODOY, A. S. *Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais*. Revista de Administração de empresas, v. 35, n. 3, p. 20-29, 1995.
-
- HERNANDEZ, José Mauro da Costa; CALDAS, Miguel P. Resistência a mudança: uma revisão crítica. *Rev. adm. empres.*, São Paulo, v. 41, n. 2, p. 31-45, June 2001.
-
- MARCHALEK, André Luiz et al. *Perfil do Contador na Atualidade: Um Estudo Exploratório na Região Metropolitana da Serra Gaúcha*. USC, São Paulo: 2016.
-
- MEDINA, Paloma Fraga; KRAWULSKI, Edite. *Coworking como modalidade e espaço de trabalho: uma análise bibliométrica*. Cadernos de Psicologia Social do Trabalho, vol. 18, n. 2, Florianópolis: 2015.
-
- SANTOS, Ariovaldo dos; GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. *Contabilidade criativa e responsabilidade dos auditores*. Revista Contabilidade e finanças, vol.14 no.32, São Paulo: 2003.
-
- VALENTIN, Marta L. P. *Criatividade e Inovação na Atuação Profissional*. CRB-8 Digital, São Paulo: 2008.
-



A importância da informação contábil no processo de gestão das micros e pequenas empresas

As micros e pequenas empresas (MPE) são a maioria das empresas no Brasil e possuem representatividade econômica e social. Observando a importância da utilização da informação contábil no processo de gestão empresarial, criou como possibilidade de pesquisa a investigação dos impactos que as informações contábeis geram no processo de tomada de decisões das micros e pequenas empresas. Este artigo se propôs a identificar a percepção dos gestores das micros e pequenas empresas sobre a importância da informação contábil na gestão de suas empresas e a detectar se as informações contábeis são utilizadas no seu processo de gestão. Para o alcance do objetivo da pesquisa, foi realizado um estudo quantitativo, com a aplicação de questionários a donos de micros e pequenas empresas (MPE) de diferentes segmentos. Observou-se que a maioria das empresas que participaram da pesquisa disse que o responsável pela administração da empresa não possui nenhum grau de afinidade com as informações contábeis e que as considera muito técnicas, sendo a maior parte das contabilidades realizadas por um escritório de contabilidade, e considera que as informações geradas pela contabilidade, sob o ponto de vista da administração da empresa, contribuem em alto grau com a redução da mortalidade das micros e pequenas empresas.

Paloma Silveira e Silva

Possui graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Minas Gerais (2017); especialização em Gestão Pública (2017) e em Contabilidade e Gestão Para Micro e Pequenas Empresas (2019). Tem experiência e atua na área de Ciências Contábeis.

Rua Vereador Júlio Ferreira, 80, Apt. 306, Bairro Nova Gameleira, Belo Horizonte, MG, (31) 99450-6553 / (31) 3332-9733.

E-mail: palomass_25@hotmail.com

Ângela Maria dos Santos

Possui graduação em Administração de Empresas pela Faculdade de Administração e Finanças do Norte de Minas (1987) e graduação em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração e Finanças do Norte de Minas (1987). É orientadora acadêmica em Contabilidade e Gestão Para Micro e Pequenas Empresas.

Rua Araguaia, 3, Freguesia de Jacarepaguá, Rio de Janeiro (RJ), CEP: 22745-270, (21) 96595-3509.

E-mail: dangelamaria515@gmail.com

2210 – Recebido em 20/11/2019. Distribuído em 20/11/2019. Pedido de revisão em 6/2/2020. Resubmetido pelo autor em 10/2/2020. Aprovado em 12/2/2020, na segunda rodada, por dois membros do Conselho Editorial. Publicado na edição janeiro-fevereiro de 2020. Organização responsável pelo periódico: Conselho Federal de Contabilidade.

1. Introdução

Conforme Teixeira (2017) as micros e pequenas empresas (MPE) representam 99% das empresas brasileiras, as quais têm adquirido relevância econômica em vários países, particularmente no que tange à geração de empregos e renda. Mendonça et al. (2017) consideram que as MPE favorecem o crescimento da economia brasileira.

Cher (1990) afirma que as MPES apresentam características próprias e exclusivas, colaborando, significativamente, para a prosperidade do país. De acordo com a Pequenas Empresas & Grandes Negócios (2017), os pequenos negócios são responsáveis por mais de um quarto do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro.

Segundo o IBGE (2003), há um aumento crescente do número de abertura de MPE no Brasil, mas essas empresas acabam fechando nos primeiros anos de vida. Lacerda et al. (2013) acreditam que a fragilidade dessas empresas atrelada à falta de informações contábil-financeiras, em seu processo de decisão, provoca uma maior situação de risco, tornando imprescindível que as decisões sejam mais planejadas.

A contabilidade tem por finalidade apresentar informações relevantes à tomada de decisões, a partir do controle dos fenômenos ocorridos no patrimônio da entidade (FRANCO, 1996). A Contabilidade é uma ciência social e seu objeto de estudo é o patrimônio das entidades, ou seja, o conjunto de riquezas. O patrimônio da empresa consiste na subtração dos valores de seus bens e direitos pelas suas obrigações (PADOVEZE et al., 2014).

Figueiredo e Moura (2001) ressaltam que a contabilidade deve gerar informação, capaz de influenciar a decisão e o controle da entidade, sendo ela instrumento de avaliação por parte de seus usuários. Niyama (2005) vai além, ao estabelecer que a contabilidade é um mecanismo do processo decisório em nível internacional, particularmente em uma realidade de globalização dos mercados.

Para Hall et al. (2012), a contabilidade e a gestão sempre estiveram relacionadas, sendo o contador o responsável por relatar os avanços econômicos e financeiros das empresas. O processo de tomada de decisão pode ser auxiliado quando as técnicas contábeis são absolutamente utilizadas, sendo capaz de prever problemas e antecipar soluções.

Para os autores, as informações contábeis fomentam a economia e contribuem para a fortificação econômica das micros e pequenas empresas.

O presente artigo justifica-se pela importância das micros e pequenas empresas no desenvolvimento econômico e social do país, levando em consideração o número destas

empresas no Brasil e a quantidade de pessoas que elas afetam. Os resultados obtidos com este estudo possibilitarão contribuir para a melhoria da gestão, uma vez apresentados aos sócios das empresas. Sobreleva-se, portanto, a consequência significativa no processo decisório, considerando-se o objetivo em contribuir para a utilização da informação contábil na gestão empresarial.

O tema do estudo é pertinente aos proprietários dessas empresas e, também, aos proprietários de empresas de médio e grande porte, uma vez que possibilita um melhor entendimento sobre o uso e os benefícios da informação contábil no processo de gestão das empresas.

Torna-se necessário gerar informações concretas que diminuam a carência informacional e administrativa dos gestores, visando simplificar a avaliação e resolução de problemas diários, uma vez que o fator decisório tem requerido atenção dos gestores de micros e pequenas empresas (MPES) (LACERDA et al., 2013). Diante do exposto, foi formulado o seguinte problema de pesquisa: quais os impactos que as informações contábeis geram no processo de tomada de decisões das micros e pequenas empresas e como auxiliam na gestão das mesmas?

Este trabalho apresenta como objetivo geral analisar o uso da informação contábil por parte das micros e pequenas empresas, no sentido de avaliar a percepção da importância da informação para a gestão de seus negócios. Em consonância com o objetivo geral, este trabalho possui os seguintes objetivos específicos: identificar a percepção dos gestores das micros e pequenas empresas sobre a importância da informação contábil na gestão de suas empresas e detectar se as informações contábeis são utilizadas no processo de gestão das Micros e Pequenas empresas.



“A comparabilidade permite observar semelhanças e diferenças entre duas informações, alternativas econômicas. A verificabilidade pode ser direta (possível ser mensurada) ou indireta.”

2. Fundamentação Teórica

2.1 A importância da informação contábil ao usuário

Em 2005, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), responsável por emitir os Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade, a fim de promover a centralização e uniformização das normas contábeis no Brasil, considerando a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais. Conforme o CPC de número 00 (2011), a informação contábil deve apresentar características qualitativas fundamentais e de melhoria. As características fundamentais são: relevância, materialidade e representação fidedigna. As características qualitativas de melhoria possuem o objetivo de melhorar a utilidade da informação, sendo elas: Comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade.

A relevância consiste em expor apenas informações úteis que interferem diretamente no resultado final. Possui caráter preditivo (o usuário da informação consegue prever algo, por isso é relevante), confirmatório (confirma a previsão feita) e material (complementa

o conceito de relevância, uma vez que a omissão ou divulgação distorcida da informação interferem na tomada de decisão. É um aspecto de relevância específico da entidade baseado na natureza ou magnitude da informação). A representação fidedigna é a representação da realidade, devendo ser neutra (divulgar a informação mais próxima da realidade possível), completa (mostrar o maior número de detalhes possíveis) e livre de erros (CPC, 2011).

A comparabilidade permite observar semelhanças e diferenças entre duas informações, alternativas econômicas. A verificabilidade pode ser direta (possível ser mensurada) ou indireta. Ajuda a assegurar que as informações sejam verdadeiras, já que observadores diferentes chegarão à mesma conclusão sobre uma realidade econômica. Tempestividade é ter informações disponíveis em tempo hábil para a tomada de decisões, as quais podem ser relevantes, ou seja, influenciar a tomada de decisões. Já compreensibilidade é apresentar as informações de modo claro e direto. Mas é necessário que os usuários tenham um conhecimento prévio sobre contabilidade, negócios e atividades econômicas, facilitando a compreensão das informações e fatos (CPC, 2011).

2.2 Legislação Referente à Micro e pequenas empresas

A Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006 (BRASIL, 2006), instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da empresa de Pequeno Porte, também conhecido como a Lei Geral da Micro e Pequena Empresa. Esta lei representa um importante marco legal, uma vez que regulamentou o determinado na constituição brasileira, a qual presume o tratamento diferenciado e favorecido à microempresa e à empresa de pequeno porte.

Referente ao registro das Micros e pequenas empresas, a Lei n.º 11.598/2007 (BRASIL, 2007) estabeleceu normas gerais de simplificação e integração do processo de registro e legalização de empresários e pessoas jurídicas no âmbito da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. A lei em questão criou a Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios (Redesim), visando propor ações e normas aos seus integrantes.

Por meio da Lei Complementar n.º 128/2008 (BRASIL, 2008), criou-se a figura do Microempreendedor Individual (MEI) e modificou partes da Lei Geral da Micro e Pequena Empresa. O Decreto n.º 6.884/2009 (BRASIL, 2009) instituiu o Comitê

para Gestão da Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios (CGSIM), visando administrar e gerir a implantação e o funcionamento da Redesim, observadas as diretrizes e normas da Lei n.º 11.598, de três de dezembro de 2007, e da Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006.

Já a lei complementar n.º 139/2011 (BRASIL, 2011) alterou o limite de faturamento do MEI para até R\$60.000,00 e também modificou partes da Lei Geral da Micro e Pequena Empresa. A Lei Complementar n.º 147/2014 (BRASIL, 2014) alterou a Lei Complementar n.º 123/2006, garantindo a simplificação de processos e procedimentos, impedindo o aumento de IPTU e a cobranças de taxas diversas. Tal lei regularizou o processo de cobranças de taxas associativas para o MEI e modificou partes da Lei Complementar n.º 123/2006.

A Lei Complementar n.º 155/2016 (BRASIL, 2016) reorganizou e simplificou a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional, alterando as Leis n.º 9.613/98, 12.512/2011 e 7.998/90, além de revogar o dispositivo da Lei n.º 8.212/1991.

2.3 Características das micros e pequenas empresas

Conforme o Sebrae (2018), os pequenos negócios podem ser divididos em quatro segmentos por faixa de faturamento, com restrição do pequeno produtor rural, sendo eles: microempreendedor individual, microempresa, empresa de pequeno porte e pequeno produtor rural. O quadro a seguir demonstra a segmentação realizada.

A Figura 2 apresenta a definição de microempresa, empresa de pequeno porte e microempreendedor individual, conforme o Sebrae (2018).

Figura 1 – Segmentos por faixa de faturamento

Microempreendedor individual (MEI)	Até R\$81.000,00
Microempresa	Até R\$360.000,00
Empresa de pequeno porte	Entre R\$360.000,00 e R\$4,8 milhões
Pequeno produtor rural	Propriedades com até 4 módulos fiscais ou faturamento anual de até R\$4,8 milhões

Fonte: Adaptado de SEBRAE (2018)

Figura 2 – Definição de microempresa, empresa de pequeno porte e microempreendedor individual

Critério Receita Bruta	Definição	Receita Bruta Anual
Microempresa	Sociedade empresária, sociedade simples, empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário devidamente registrados nos órgãos competentes, que aufera em cada ano calendário.	Igual ou inferior a R\$360.000,00
Empresa de pequeno porte	A empresa de pequeno porte não perderá o seu enquadramento se obter adicionais de receitas de exportação, até o limite de R\$4.800.000,00	Superior a R\$360.000,00 e igual ou inferior a R\$4.800.000,00
Microempreendedor individual	É a pessoa que trabalha por conta própria e se legaliza como pequeno empresário optante pelo simples nacional. O MEI pode possuir apenas um único funcionário e não pode ser sócio ou titular de outra empresa.	Igual ou inferior a R\$81.000,00

Fonte: adaptado de Sebrae (2018)

A classificação dos pequenos negócios em MEI, ME e EPP foi concebida pela Lei Complementar 123/2006, Lei Geral da Micro e Pequena Empresa. A legislação aponta como requisito ao enquadramento como ME e EPP apenas o faturamento, portanto independente da quantidade de empregados e do capital social da empresa.

Para ser uma ME ou EPP, o contribuinte precisa cumprir dois tipos de requisitos, sendo o primeiro referente à receita bruta, conforme o Quadro 1, e o segundo conforme a natureza jurídica, sendo necessário ser uma sociedade empresária, sociedade simples, empresa individual de responsabilidade limitada ou empresário individual (SIMPLES NACIONAL, 2019).

Os limites de receita bruta para definição de ME e EPP no ano-calendário de início de atividade serão proporcionais ao número de meses compreendidos entre o início da atividade e o final do respectivo ano-calendário, considerando as frações de meses como um mês inteiro. A partir de janeiro de 2018, os limi-

tes proporcionais para ME e EPP são de R\$30.000,00 e de R\$400.000,00 multiplicados pelo número de meses compreendidos entre o início da atividade e o final do respectivo ano calendário, consideradas as frações de meses como um mês inteiro (SIMPLES NACIONAL, 2019).

O MEI é o empresário individual (sem sócio) que tem receita bruta anual de até R\$81 mil, e no máximo, um empregado. Cerca de 480 atividades de comércio, indústria e serviços podem ser exercidas (previstas na Resolução n.º 94). Para ser MEI, deve-se possuir um único estabelecimento e não pode ser titular, sócio ou administrador de outra empresa; contratar no máximo um empregado, que deve receber remuneração limitada a um salário mínimo ou ao piso da categoria, o que for mais alto.

A cada mês o MEI deve fazer o relatório mensal das receitas brutas, de acordo com o modelo da Resolução n.º 94 do Comitê Gestor do Simples Nacional e também deve realizar o pagamento mensal do documento de arrecadação simpli-

ficada (DAS), o qual contém contribuições de INSS e ISS e ICMS (atividades de comércio e indústria). Até o último dia do mês de maio, deve declarar seu faturamento do ano anterior por meio da declaração anual simplificada (DASN –SIMI). O MEI corresponde a um tipo de microempresa, logo possui todos os benefícios das microempresas, como, por exemplo: pensão por morte, auxílio doença e auxílio reclusão, aposentadoria por invalidez ou idade, salário maternidade.

De acordo com o Sebrae (2018), as micros e pequenas empresas correspondem por 99% dos estabelecimentos empresariais existentes no país, 52% dos empregados e 27% do Produto Interno Bruto (PIB). Segundo Cher (1990), as MPE apresentam características próprias e exclusivas, colaborando significativamente para a prosperidade do país. Conforme Rothwell e Dodgson (1994), as empresas pequenas são menos burocráticas e possuem maior agilidade na tomada de decisão. Para os autores, existe maior rapidez na comunicação interna, porém, em alguns casos, falta maior formalização nas habilidades de gerenciamento do negócio.

Mendonça et al. (2017) consideram que as MPES favorecem o crescimento da economia brasileira. De acordo com a Pequenas Empresas & Grandes Negócios (2017), os pequenos negócios são responsáveis por mais de um quarto do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro. Sendo as micros e pequenas empresas as predominantes geradoras de riqueza no comércio no Brasil, uma vez que assumem 53,4% do PIB desse setor. As micros e pequenas empresas afetam em 22,5% o PIB da indústria, aproximando, portanto, das médias empresas neste setor. Já no setor de serviços, os pequenos negócios representam mais de um terço na produção nacional.

Carvalho et al. (2015) apontaram em sua pesquisa que as micros e pequenas empresas (MPE) são mais afetadas pela concorrência e globalização dos mercados, devido à maior fragilidade financeira que apresentam, comparado-se aos empreendimentos de médio e grande porte. De acordo com o IBGE (2003), as MPES brasileiras acabam fechando, nos primeiros anos de vida, estando este fato atrelado à baixa intensidade de capital, pouco investimento em inovação tecnológica, dificuldade em obter financiamentos e em distinguir a contabilidade pessoal da contabilidade da empresa, uma vez que há presença dos membros da família como sócios ou mão de obra. Porém há um aumento crescente do número de abertura dessas empresas.

2.4 Simples Nacional

O Simples Nacional é o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e Empresas de pequeno porte e é previsto pela Lei Complementar n.º 123, de 2006, e aplicado às Microempresas e às empresas de Pequeno Porte, a partir de 1/7/2007. Trata-se de um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido, que garante às microempresas e às empresas de pequeno porte tratamento jurídico diferenciado, visando a simplificação das obrigações tributárias, administrativas e fiscais dessas organizações (SIMPLES NACIONAL, 2019).

O Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às microempresas e empresas de pequeno porte, o qual abrange a participação de todos os entes federados (União, estados, Distrito Federal e municípios). É administrado por um Comitê Gestor composto de oito integrantes: quatro da Secretaria da

Receita Federal do Brasil (RFB), dois dos estados e do Distrito Federal e dois dos municípios (SIMPLES NACIONAL, 2019).

Conforme o portal do Simples Nacional (2019), o regime implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação dos seguintes tributos: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (cofins); Contribuição para o PIS/Pasep; Contribuição Patronal Previdenciária (CPP); Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

A opção pelo regime para empresas que estão no início de suas atividades deverá ser feita após efetuar a inscrição no CNPJ, bem como obter as suas inscrições estadual e municipal, caso exigíveis, a partir de 1/1/2009. A ME ou a EPP terá o prazo de até 30 dias, contado do último deferimento de inscrição (seja a estadual ou a municipal), para efetuar a opção pelo Simples Nacional, desde que não tenham decorridos



180 dias da inscrição no CNPJ. Após esse prazo, a opção somente será possível no mês de janeiro do ano-calendário seguinte (RESOLUÇÃO CGSN n.º 94, 2011).

De acordo com o portal do Simples Nacional (2019) para fins de opção e permanência no regime, poderão ser auferidas em cada ano-calendário receitas no mercado interno até o limite de R\$4.800.000,00 e, adicionalmente, receitas decorrentes da exportação de mercadorias ou serviços para o exterior, desde que as receitas de exportação também não excedam o mesmo valor.

A base de Cálculo do Simples Nacional é a receita bruta auferida no mês. O Art. 3º, parágrafo 1º, da Lei Complementar n.º 123 (2006), regulamenta que receita bruta é o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. Só podem ser excluídas da Base de cálculo do Simples Nacional as vendas canceladas, as quais não devem ser registradas como receita bruta, e os descontos incondicionais concedidos, que são parcelas redutoras do preço de venda (LEI COMPLEMENTAR Nº 123, 2006).

As obrigações principais e acessórias relativas ao Simples Nacional são de competência da Secretaria da Receita Federal e das Secretarias de Fazenda ou de Finanças do Estado ou do Distrito Federal. A microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional deverá apresentar anualmente à Secretaria da Receita Federal do Brasil declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais. Em ocorrência de inatividade, a ela deve ser declarada, assim como valor zero nas apurações mensais (SIMPLES NACIONAL, 2019).

De acordo com o portal do Simples Nacional (2019), o valor devido mensalmente a ser recolhido pela ME ou EPP será o resultante da aplicação da alíquota correspondente sobre a receita bruta mensal auferida (regime de competência) ou recebida (regime de caixa), conforme opção feita pelo contribuinte. Após a declaração das informações, o contribuinte deve transmitir a apuração e posteriormente gerar o DAS para efetuar o pagamento. Se a ME ou a EPP possuir filiais, deverá informar as receitas por estabelecimento e posteriormente gerar um único documento de arrecadação, o qual será referente à matriz.

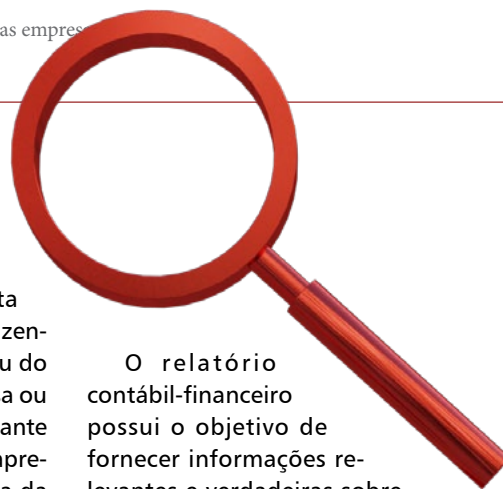
2.5 Informação contábil no processo de gestão das MPE

De acordo com o CPC (2011) de número 00, as demonstrações contábeis são de acesso de todos e possuem variadas necessidades e finalidades, já que fornecem informações úteis na tomada de decisões no âmbito econômico e atingem diversos segmentos da sociedade, servindo como meio de avaliação por parte de seus usuários. Elas apresentam informações financeiras e patrimoniais de uma entidade.

O relatório contábil-financeiro possui o objetivo de fornecer informações relevantes e verdadeiras sobre a estrutura financeira e patrimonial da empresa, para a tomada de decisões. É baseado em estimativas, julgamentos e modelos estabelecidos pela estrutura conceitual. É o retrato da realidade econômica da empresa, devendo conter toda a informação necessária para que o leitor entenda o que está sendo exposto, incluindo todas as descrições e explicações necessárias. Investidores, fornecedores, credores por empréstimo e demais credores também se baseiam nessas informações para a tomada de decisões, já que serão diretamente influenciados pela situação da empresa em questão, além de estimarem o valor e a credibilidade da entidade que reporta a informação. Órgãos reguladores e membros do público também podem apresentar interesses por esses relatórios (CPC, 2011).

Conforme Padoveze Et al. (2014), os relatórios contábeis básicos são o balancete de verificação, balanço patrimonial e a demonstração do resultado de exercício. A demonstração do resultado de exercício contém as receitas e despesas, sendo sua função apurar o lucro ou prejuízo. Já o balanço patrimonial expressa o conjunto do patrimônio, resultado do período. Tais relatórios permitem que os gestores da empresa analisem a situação financeira dela, tomem decisões e realizem a gestão.

De acordo com Hall et al. (2012) (apud Hall et al. 2008), existem diversas ferramentas contábeis, além das demonstrações, que ajudam na tomada de decisão, como pode ser observado na Figura 3.



A informação contábil no processo de gestão da MPE é imprescindível, uma vez que as demonstrações contábeis evidenciam posição patrimonial e financeira, ativos, passivos, patrimônio líquido e elementos de mensuração da performance (receitas e despesas) de uma organização (CPC, 2011).

3. Metodologia

3.1. Tipo de pesquisa

Em relação aos objetivos, trata-se de uma pesquisa exploratória e descritiva. Segundo Gil (1989), a pesquisa exploratória possui o propósito de favorecer maior conhecimento referente ao problema, a fim de torna-lo mais visível ou a criar hipóteses. De acordo com Sampieri, Collado e Lúcio (2006), pesquisas descritivas mensuram, computam, qualificam ou coletam dados referentes a diversos fatores, dimensões ou elementos do fenômeno a ser pesquisado.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa foi classificada como quantitativa. Conforme Martins e Theóphilo (2009), a pesquisa quantitativa apresenta dados e evidências que podem ser mensurados e quantificados. Quanto à utilização dos meios, utilizou-se a pesquisa de levantamento. De acordo com Gil (1999), as pesquisas de levantamento são definidas pela interrogação direta dos indivíduos dos quais se deseja observar o comportamento. É realizada a coleta de informações de uma amostra e, posteriormente, por meio de análise quantitativa, obtêm-se as conclusões referentes aos dados observados. Quanto aos procedimentos, a pesquisa é classificada como bibliográfica.

O tipo de pesquisa utilizado no presente trabalho, quanto à utilização dos resultados, foi a pesquisa aplicada. A pesquisa é classificada como aplicada devido ao emprego

Figura 3 – Ferramentas contábeis que auxiliam na tomada de decisão

Ferramentas Contábeis	Principais Funções
Análise das Demonstrações Financeiras	Proporciona uma visão da estratégia e dos planos da empresa, visando estimar o seu futuro, suas limitações e suas potencialidades. Objetiva apontar os pontos fracos e fortes do processo operacional e financeiro da empresa. Através do acompanhamento periódico dos indicadores se obtém uma visão real das operações e do patrimônio empresarial, sendo possível tomar medidas corretivas.
Orçamento Empresarial	Através dele é possível planejar, tomar a decisão anteriormente ao fato. O orçamento não é um instrumento limitador e controlador de gastos, e sim um demonstrativo das finanças da empresa, tornando possível corrigir as vulnerabilidades e alcançar a eficiência.
Margem de contribuição por produto	A margem de contribuição do produto trata-se da diferença entre o preço de venda e os custos e despesas variáveis. Permite ao gestor decidir sobre qual linha de produção deve diminuir ou expandir, bem como optar por estratégias de preços, serviços ou produtos e avaliar o desempenho da empresa.
Análise do Ponto de Equilíbrio	Apointa, em termos de quantidade, qual o volume que a empresa precisa vender, os custos e despesas fixas e variáveis sejam coberto para que não ocorra prejuízo. Pode ser utilizado para estabelecer a meta de lucro ou retorno esperado pelos proprietários. Bem como, definir o menor nível de produção e venda que a empresa pode operar sem prejuízo, dividindo os custos e despesas fixas pela margem de contribuição.
Fluxo de Caixa	É uma ferramenta necessária para a gestão adequada das receitas e das despesas de um negócio, uma vez que aponta as entradas e saídas de recursos da empresa.

Fonte: Adaptado de SEBRAE (2018)

dos seus resultados. Pesquisas aplicadas utilizam estudos já elaborados e apresentam resultados com aplicações práticas (MARCONI; LAKATOS, 2008). Conforme Hair et al. (2005), a pesquisa aplicada tem como justificativa o intuito de solucionar um problema específico enfrentado por uma organização.

3.2 Amostra e Coleta dos Dados

A amostra utilizada nesta pesquisa é composta de micros e pequenas empresas, localizadas na cidade de Belo Horizonte, Minas Gerais. A opção pela escolha de tais empresas deu-se em função da acessibilidade à pesquisa, facilitando a coleta de dados. A coleta de dados se deu mediante a aplicação de um questionário impresso junto aos donos das empresas (Apêndice A), segregado em duas partes: i) perfil da empresa, contendo informações sobre segmento, tempo de abertura, quantidade de funcionários e classificação empresarial; ii) escala de percepção do uso da informação contábil no processo de gestão da empresa. O questionário foi construído através do *software Microsoft Word®* e contém 15

questões fechadas, as quais foram baseadas nos trabalhos de Martins, Cardoso e Melo (2015) e Oliveira e Benetti (2016).

3.3 Análise dos Dados

Com o intuito de conhecer a percepção dos empresários em relação ao uso da informação contábil no processo de gestão, foi realizada a aplicação de questionários com empresários de diversos segmentos. Após a coleta dos dados, os questionários foram analisados em relação às respostas oferecidas. Como ferramentas para a análise estatística dos dados foi utilizado: o *software Microsoft Excel®*. Foram realizadas análises quantitativas em relação aos respondentes da pesquisa, para uma análise inicial dos dados e posteriormente foi analisada a percepção dos empresários em relação ao uso da informação contábil no processo de gestão.

3.4 Perfil dos Respondentes

Participaram da pesquisa empresas dos seguintes ramos de atividades: restaurante (1 empresa), representação de móveis (1 empresa), lavanderia (2 empresas), comércio e

manutenção de máquinas (um empresa) e comércio de roupas e acessórios de vestuário (três empresas), cabeleireiro, manicure e pedicure (uma respondente), totalizando nove participantes da pesquisa.

Três das empresas participantes da pesquisa foram fundadas de um a cinco anos. Quatro participantes foram fundadas de seis a dez anos e duas empresas foram fundadas há mais de dez anos. Duas empresas possuem até cinco funcionários, cinco empresas possuem entre seis a quinze funcionários e duas empresas possuem mais de quinze funcionários registrados. Das nove empresas entrevistadas, uma é classificada como microempreendedor individual, cinco como microempresa e três como empresa de pequeno porte.

4. Síntese dos Resultados

4.1 Análise Quantitativa

Quando os empresários foram questionados em relação ao gerenciamento da empresa, tomada de decisão, oito dos participantes responderam que o proprietário é o responsável. A opção "membro da família" foi alvo de um respondente e a opção "contratado" não recebeu respostas.

Observou-se que em apenas uma empresa o responsável pelo

gerenciamento da empresa possui formação escolar de ensino fundamental; em seis empresas o responsável possui ensino médio completo e, nas outras duas empresas participantes da pesquisa, os responsáveis pelo gerenciamento possuem ensino superior completo.

Foi constatado que um respondente classifica os sistemas de controles operacional, administrativo e financeiro da empresa como ótimos; quatro participantes disseram que os sistemas de controle são bons; dois participantes responderam que os sistemas de controle são regulares; um respondente classificou os sistemas de controle como fracos; e um respondeu que os sistemas são inexistentes, não há.

Em relação à contabilidade da empresa, observou-se que em apenas uma empresa a contabilidade é realizada pela própria empresa e nas outras oito participantes da pesquisa a contabilidade é realizada por um escritório de contabilidade. Os empresários que responderam que a contabilidade da empresa é realizada por um escritório de contabilidade (oito respondentes) foram questionados sobre o grau de satisfação quanto ao serviço prestado pelo escritório de contabilidade contratado e foi auferido que seis respondentes possuem alto grau de satisfação quanto ao serviço prestado pelo escritório de contabilidade contratado; já dois respondentes consideram que o grau de satisfação é médio.

Averiguou que quatro respondentes utilizam as informações fornecidas pelo sistema de informação contábil somente para atendimento às necessidades fiscais; uma empresa utiliza as informações para atendimento às necessidades fiscais e gerenciais; e quatro empresas não utilizam informações contábeis.

No que diz respeito à utilização das informa-

ções fornecidas pelo sistema da informação contábil para atendimento às necessidades gerenciais, como apoio à tomada de decisões por parte da administração da empresa, apenas um respondente declarou sempre utilizar, enquanto os outros oito respondentes disseram que não utilizam. Um respondente afirmou que as informações fornecidas como ferramenta de apoio à tomada de decisões atendem plenamente à administração da empresa, em contrapartida os outros oito respondentes não souberam responder.

Quanto à utilização das demonstrações contábeis: balanço, demonstração do fluxo de caixa (DFC) e demonstração do resultado do exercício (DRE) como instrumentos de medição do desempenho econômico-financeiro da empresa, observou-se que um respondente quase sempre as usa, enquanto oito respondentes declararam que o responsável pela administração da empresa nunca utiliza as demonstrações contábeis.

Em relação ao grau de afinidade (conhecimento e habilidade) do responsável pela administração da empresa com as informações contábeis, por meio de seus relatórios (Balanço patrimonial, balancetes, DRE), foi apurado que um respondente considera que o grau de afinidade é médio e oito respondentes não possuem nenhum grau de afinidade.

Quanto à percepção que a administração da empresa possui quanto às informações contábeis, para decisão empresarial, cinco empresários consideraram que as informações contábeis são muito técnicas, de razoável compreensão e quatro empresários disseram que as informações não são compreensíveis por não contabilistas.

Apenas um dos respondentes afirmou que utiliza de balancetes de verificações para a extração de informações que são úteis para a decisão e o controle da empresa. Já



“O resultado pode ser atrelado ao fato de que a maioria dos administradores das empresas participantes não possui nenhum grau de conhecimento e habilidade com as informações contábeis, considerando-as muito técnicas e de razoável compreensão.”

os demais afirmaram que não utilizam nenhuma demonstração contábil para auxiliar na decisão e no controle da empresa.

Foi apurado que duas empresas utilizam como técnica somente o planejamento estratégico; outras cinco empresas utilizam como técnica somente o controle orçamentário; duas empresas utilizam o planejamento estratégico e o controle orçamentário. Dos entrevistados, seis deles consideram que existe alto grau de relação de interdependência entre o planejamento estratégico e o controle orçamentário com as informações extraídas das demonstrações contábeis. Três respondentes afirmaram que o grau de relação de interdependência entre o planejamento estratégico e o controle orçamentário com as informações extraídas das demonstrações contábeis é médio.

Constatou que oito entrevistados consideram que as informações geradas pela contabilidade, sob o ponto de vista da administração da empresa, contribuem em alto grau com a redução da mortalidade das micros e pequenas empresas. Um entrevistado afirmou que as informações geradas pela contabilidade possuem médio grau de contribuição para a redução da mortalidade das micros e pequenas empresas.

5. Considerações Finais

O presente estudo teve como objetivo principal analisar o uso da informação contábil por parte das micros e pequenas empresas, no sentido de avaliar a percepção da importância da informação para a gestão de seus negócios. Inicialmente desenvolveu-se uma pesquisa bibliográfica acerca da importância da informação contábil ao usuário, as características das micros e pequenas empresas e a legislação que as regulamentam, bem como o uso da informação contábil nestas empresas.

Em segundo momento, buscou-se conhecer a percepção dos empresários em relação ao uso da informação contábil no processo de gestão, realizando, para tal, a aplicação de questionários de cunho quantitativo. Ao todo foram nove questionários validados, com respostas de empresas de diversos segmentos. Os questionários foram analisados utilizando-se de análise quantitativa.

Visando responder ao objetivo principal estabelecido na pesquisa, auferiu-se que a maioria das micros e pequenas empresas analisadas não utilizam a informação contábil para a gestão de seus negócios, uma vez que não desfruta das demonstrações contábeis disponíveis, como o balanço, demonstração do

fluxo de caixa e demonstração do resultado do exercício.

A conclusão corrobora os estudos de Oliveira e Benetti (2016), uma vez que os autores constataram que 80% das micros e pequenas empresas estudadas não utilizavam os relatórios e demonstrativos contábeis no processo de gestão e tomada de decisão, além de não analisarem tais demonstrativos. Stroehrer e Freitas (2008) também verificaram, que dadas as informações que os contadores fornecem a seus clientes, estes não as têm utilizado, na maioria das vezes, para a tomada de decisão.

O resultado pode ser atrelado ao fato de que a maioria dos administradores das empresas participantes não possui nenhum grau de conhecimento e habilidade com as informações contábeis, considerando-as muito técnicas e de razoável compreensão. Boaretto (2016), ao analisar a percepção de contadores sobre a contabilidade gerencial aplicada às pequenas e médias empresas, constatou que os contadores atribuem a pouca utilização da contabilidade gerencial ao conhecimento por parte dos empresários e também à falta de interesse e instrução.

Santos, Dorow e Beuren (2016) investigaram os instrumentos e procedimentos gerenciais utilizados na tomada de decisão de micros e pe-

quenas empresas localizadas na região do Alto Vale do Itajaí (SC), e apuraram que as empresas não utilizavam as demonstrações contábeis. Segundo os autores, o resultado pode ser explicado porque os gestores consideram que a contabilidade serve apenas para atender às exigências legais, fiscais e trabalhistas.

No que tange à percepção dos gestores das micros e pequenas empresas sobre a importância da informação contábil na gestão de suas empresas, foi verificado que os micros e pequenos empresários não possuem conhecimento quanto ao uso das informações contábeis como ferramenta de apoio à tomada de decisões. Apesar da quase totalidade de participantes considerarem que existe alto grau de relação de inter-

dependência entre o planejamento estratégico e o controle orçamentário com as informações extraídas das demonstrações contábeis, bem como considerarem que as informações geradas pela contabilidade, sob o ponto de vista da administração da empresa, contribuem em alto grau com a redução da mortalidade das micros e pequenas empresas. Nesse sentido, Oliveira e Benetti (2016) também concluíram que os participantes de sua pesquisa consideram que o profissional da contabilidade possui relevante importância e é indispensável para a sobrevivência da empresa.

Esta pesquisa possui limitações quanto ao instrumento de coleta de dados. Os dados foram coletados por meio de questionários aplicados aos donos das empresas. A avaliação

das respostas se delimita no que tange à fidedignidade dos dados, uma vez que as respostas obtidas estão sujeitas à disponibilidade e interesse dos participantes. Ademais, restringe-se somente à percepção dos empresários pesquisados, já que não foi possível analisar todo o mercado.

Com a finalidade de colaborar para futuras pesquisas ao tema levantado, tendo como base os resultados adquiridos, recomenda-se que trabalhos nesta área sejam constantes. Assim, apresentam-se como sugestões para próximas pesquisas: realizar o estudo com outras empresas e em segmentos diferentes; realizar um trabalho comparativo com o resultado já apresentado, considerando outras micros e pequenas empresas do país.

Referências

Boaretto, P. (2016). *A percepção de contadores sobre a contabilidade gerencial aplicada às pequenas e médias empresas* (Bachelor's thesis, Universidade Tecnológica Federal do Paraná).

BRASIL. (2006). Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. *Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, e dá outras providências*. Brasília: Diário Oficial da República Federativa do Brasil.

BRASIL. (2007). Lei Complementar nº 11598, de 03 de dezembro de 2007. *Cria a Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios - REDESIM e estabelece normas gerais para a simplificação e integração do processo de registro e legalização de empresários e de pessoas jurídicas*. Brasília: Diário Oficial da República Federativa do Brasil.

BRASIL. (2008). Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008. *Cria a figura do Microempreendedor Individual - MEI e modifica partes da Lei Geral da Micro e Pequena Empresa - Lei Complementar 123/2006*. Brasília: Diário Oficial da República Federativa do Brasil.

BRASIL. (2009). Decreto nº 6884, de 25 de junho de 2009. *Cria o Comitê para Gestão da Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios - CGSIM*. Brasília: Diário Oficial da República Federativa do Brasil.

BRASIL. (2014). Lei Complementar nº 147, de 07 de agosto de 2014. *Altera a Lei Complementar nº 123/2006, com simplificação de processos e procedimentos, impede o aumento de IPTU, cobranças de taxas diversas e normatiza o processo de cobranças de taxas associativas para o MEI, bem como modifica partes da Lei Geral da Micro e Pequena Empresa - Lei Complementar 123/2006*. Brasília: Diário Oficial da República Federativa do Brasil.

BRASIL. (2016). Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016. *Altera a Lei Complementar nº 123/2006, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional; altera as Leis nº 9.613/98, 12.512/2011, e 7.998/90; e revoga dispositivo da Lei nº 8.212/91*. Brasília: Diário Oficial da República Federativa do Brasil.

CARVALHO, Gustavo Dambiski Gomes et al. Radar da inovação como ferramenta para o alcance de vantagem competitiva para micro e pequenas empresas. *RAI Revista de Administração e Inovação*, v. 12, n. 4, p. 162-186, 2015.

CHÉR, Rogério. *A gerência das pequenas e médias empresas: o que saber para administrá-las*. São Paulo. Editora Maltese. 1990.

Comitê de Pronunciamentos contábeis – CPC. CPC 00 (R1). Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>> Acesso em: 16 nov. 2018.

FIGUEIREDO, Sandra; MOURA, Heber. A utilização dos Métodos Quantitativos pela Contabilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, ano 30, n.127, p. 51 -61 jan./fev. 2001.

FRANCO, Hilário. *Contabilidade Geral*. 23. ed.; Ed. Atlas; São Paulo; 1996.

HAIR JR, Joseph F. et al. BABIN, Barry; MONEY, Arthur H.; SAMOUEL, Phillip. *Fundamentos de métodos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HALL, R. J. SOUZA, D. V. N. de. BRYK, G. R. VIANA, J. J. S. *A utilização das ferramentas contábeis para tomada de decisão: um estudo nas micro e pequenas empresas do ramo de vestuário de Dourados – MS*. Congresso Internacional de Administração – ADMPG Set. 2008.

HALL, Rosemar José et al. Contabilidade como uma ferramenta da gestão: um estudo em micro e pequenas empresas do ramo de comércio de Dourados-MS/Accounting as a tool of management: a study in micro and small industry the trade Dourados-MS. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, v. 6, n. 3, p. 4, 2012.

GIL, Antônio Carlos. *Métodos e Técnicas de Pesquisa Pessoal*, 2.ª edição. São Paulo, Editora Atlas, 1989.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. *As micro e pequenas empresas comerciais e de serviços no Brasil 2001*. Rio de Janeiro:

IBGE, 2003. Disponível em: <<https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv1898.pdf>> Acesso em: 14 out. 2018.

LACERDA MOREIRA, Rafael et al. A importância da informação contábil no processo de tomada de decisão nas micro e pequenas empresas. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 10, n. 19, p. 119-140, 2013.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. *Técnicas de pesquisa*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

Martins, G. A., Cardoso, A. M., Melo, K. B., & Martins, V. F. (2015). *Práticas Contábeis na Área de Transportes: A Percepção dos Gestores de Micro Empresas*. *RAGC*, 3(8).

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. *Metodologia da Investigação Científica*. Editora Atlas, 2009.

MENDONÇA, Sandro Augusto Teixeira et al. O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO COMO FERRAMENTA: UM ESTUDO SOBRE A EFICIÊNCIA DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS BRASILEIRAS. *Administração de Empresas em Revista*, v. 16, n. 17, p. 50-68, 2017.

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

OLIVEIRA, Antonio Gonçalves de et al. *Uma contribuição ao estudo da Contabilidade como sistema de informação ao processo de gestão das micro e pequenas empresas: uma pesquisa no Estado do Paraná*. 2004.

Oliveira, B., & Benetti, J. E. (2016). Importância do profissional da contabilidade na gestão de micro e pequenas empresas localizadas em Chapeco/SC. *Revista Tecnológica*, 5(2), 178-196.

PADOVEZE, Clóves Luis; MARTINS, Miltes Angelita. *Contabilidade e Gestão para micro e pequenas empresas*. Curitiba: InterSaberes, 2014.

Pequenas empresas & Grandes Negócios. Em cinco anos, número de pequenos negócios crescerá 43%. Disponível: <<https://revistapegn.globo.com/empreendedorismo/noticia/2017/10/em-cinco-anos-numero-de-pequenos-negocios-crescera-43.html>>. Acesso em: 10 out. 2018.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. *Metodologia da Pesquisa aplicável às Ciências Sociais*. 2006.

Resolução CGSN Nº 94, 2011. *Resolução 94*. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=36833>> Acesso em: 14 jan. 2019.

ROTHWELL, Roy. *Industrial innovation: success, strategy, trends*. In: DODGSON, Mark; ROTHWELL, Roy. *The handbook of industrial innovation*. England: Edward Elgar, 1994.

SAMPIERI, Roberto H.; COLLADO, Carlos H.; LUCIO, Pilar B. *Metodologia de Pesquisa*. Tradução: Fátima Conceição Murad, Melissa Kassner, Sheila Clara Dystler. 2006.

Santos, V. D., Dorow, D. R., & Beuren, I. M. (2016). Práticas gerenciais de micro e pequenas empresas. *Revista ambiente contábil-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036*, 8(1), 153-186.

SEBRAE [] Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Quem são os pequenos negócios? Disponível:<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/estudos_pesquisas/quem-sao-os-pequenos-negociosdestaque5,7f4613074c0a3410VgnVCM1000003b74010aRCRD>. Acesso em: 10 out. 2018.

SIMPLES NACIONAL. *Perguntas e respostas Simples Nacional*. Disponível em: < <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/PerguntaoSN.pdf> > Acesso em: 14 jan. 2019.

Stroeher, A. M., & Freitas, H. (2008). O uso das informações contábeis na tomada de decisão em pequenas empresas. *Revista de Administração Eletrônica*. São Paulo, 1(1), 1-25.

TEIXEIRA, Josélia Elvira. *Políticas de estímulo à inovação em micro e pequenas empresas: contribuições do Programa Agentes Locais de Inovação (Brasil) e da Rede PME Inovação (Portugal)*. 2017. Tese de doutorado. Curitiba.

Anexo

Questionário de Pesquisa

Parte I: Perfil da Empresa

Segmento de atuação da empresa: _____

Ano de fundação: _____

Qual a classificação da empresa?

Quantidade de funcionários: _____

Microempreendedor individual

Microempresa

Empresa de pequeno porte

Parte II: Percepção do uso da informação contábil no processo de gestão da empresa

O gerenciamento da empresa, tomada de decisão, é exercido por (pelo):

Proprietário

Membro da família

Contratado

O responsável pelo gerenciamento da empresa possui qual formação escolar?

Ensino fundamental completo

Ensino médio completo

Ensino Superior completo

Especialização/ pós-graduação completa

Doutorado

A partir do ponto de vista do respondente, como podem ser classificados os sistemas de controles operacionais, administrativos e financeiros da empresa?

Ótimos

Bons

Regulares

Fracos

Inexistentes

Em relação à contabilidade da empresa:

- Realizada pela própria empresa
- Realizada por um escritório de contabilidade
- Não é realizada a contabilidade

Qual o grau de satisfação quanto ao serviço prestado pelo escritório de contabilidade contratado? (Responder se a contabilidade for externa)

- Alto grau de satisfação
- Médio grau de satisfação
- Baixo grau de satisfação

A empresa utiliza as informações fornecidas pelo sistema de informação contábil para atendimento a quais necessidades?

- Utiliza somente para atendimento às necessidades fiscais
- Utiliza somente para atendimento às necessidades gerenciais
- Utiliza para atendimento às necessidades fiscais e gerenciais
- Não utiliza as informações contábeis

Com que frequência são utilizadas as informações fornecidas pelo sistema da informação contábil para atendimento às necessidades gerenciais, como apoio à tomada de decisões por parte da administração da empresa?

- Sempre utiliza
- Utiliza quase sempre
- Quase nunca utiliza
- Nunca utiliza

Para a administração da empresa, relativamente à suficiência das informações fornecidas como ferramenta de apoio à tomada de decisões:

- Atende plenamente
- Atende satisfatoriamente
- Atende precariamente
- Não sabe responder

O responsável pela administração da empresa utiliza as demonstrações contábeis: balanço, demonstração do fluxo de caixa (DFC) e demonstração do resultado do exercício (DRE) como instrumentos de medição do desempenho econômico financeiro da empresa?

- Sempre utiliza
- Utiliza quase sempre
- Quase nunca utiliza
- Nunca utiliza

Qual o grau de afinidade (conhecimento e habilidade) do responsável pela administração da empresa com as informações contábeis, através de seus relatórios (Balanço patrimonial, balancetes, DRE)?

- Alto grau de afinidade
- Médio grau de afinidade
- Baixo grau de afinidade
- Nenhum grau de afinidade

Em relação às informações contábeis para decisão empresarial, a administração da empresa concorda que as mesmas são:

- Satisfatórias e compreensíveis
- Muito técnicas, de razoável compreensão
- Não compreensíveis por não contabilistas

Qual(is) a(s) demonstração(es) contábil(is) mais utilizada(s) pela empresa para extração de informações úteis para a decisão e o controle?

- Balanço patrimonial
- Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)
- Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC)
- Balancetes de verificações
- Nenhuma

A empresa, através de sua administração, faz uso de técnicas de planejamento estratégico e controle orçamentário?

- Somente planejamento estratégico
- Somente controle orçamentário
- Ambas as técnicas
- Nenhuma das técnicas

Para a administração da empresa existe ou não relação de interdependência, e em que grau de profundidade, entre o planejamento estratégico e o controle orçamentário com as informações extraídas das demonstrações contábeis?

- Alto grau
- Médio grau
- Baixo grau
- Não existe relação

A utilização, de forma gerencial, das informações geradas pela contabilidade, sob o ponto de vista da administração da empresa, contribui, e em que grau, com a redução da mortalidade das micro e pequenas empresas?

- Alto grau de contribuição
- Médio grau de contribuição
- Baixo grau de contribuição
- Nenhuma contribuição

UNIVERSIDADE



Percepção dos discentes e grau de satisfação dos egressos com o curso de graduação em Ciências Contábeis da Faculdade do Seridó (RN)

O presente artigo tem por objetivo analisar a percepção dos discentes e a satisfação dos egressos com o curso de graduação em Ciências Contábeis, em uma faculdade da Região do Seridó do Rio Grande do Norte. Na metodologia, utilizou-se o método descritivo e quantitativo. A amostra envolvida na pesquisa foi de 71 acadêmicos do curso de Ciências Contábeis, sendo 43 discentes matriculados e 28 egressos. Os dados coletados foram tabulados por meio do *software* Excel e analisados de forma descritiva, além de inferencial, pelo *software* estatístico R, subsidiado pelo teste *t* para amostras independentes. Os principais resultados revelam uma significativa taxa de egressos atuando no mercado de trabalho contábil regional e na satisfação pela profissão. Além disso, foi constatado que mais de 44% dos indicadores das médias analisadas sofreram redução em relação à percepção e satisfação dos discentes. Por fim, no contexto geral da pesquisa, a instituição apresentou resultados satisfatórios, tendo em vista que foram alcançados os resultados previstos na maioria dos itens analisados, além do que o resultado contribuiu para conhecer a percepção desses atores e no desenvolvimento Institucional.

Sebastião Aésio Marinho Cézar

Especialista em Direito Previdenciário pelo Complexo Educacional Damásio de Jesus (CEDJ), graduado em Ciências Atuariais e Estatística pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Professor do curso de Ciências Contábeis, da Pós-Graduação, Coordenador da Comissão Própria de Avaliação (CPA) e Ouvidor da Faculdade do Seridó (FAS). E-mail: aesionat@yahoo.com.br

2169 – Recebido em 5/6/2019. Distribuído em 5/6/2019 e 20/11/2019. Pedido de revisão em 20/12/2019. Resubmetido pelo autor em 27/12/2019. Aprovado em 31/01/2020, na terceira rodada, por três membros do Conselho Editorial. Publicado na edição janeiro-fevereiro de 2020. Organização responsável pelo periódico: Conselho Federal de Contabilidade.

1. Introdução

Em um pouco mais de uma década, o processo de expansão do ensino superior no Brasil vem proporcionando para a sociedade brasileira uma redução de desigualdade e, conseqüentemente, aumento das oportunidades de inclusão social dos brasileiros.

O último Censo do IBGE (2010) aponta um crescimento no número de brasileiros com ensino superior, de 4,4% para 7,9%. Isso significa a possibilidade de pessoas conquistarem seus diplomas superiores, mudarem sua condição de vida e de suas famílias. Na outra ponta, os dados do Inep por meio do Censo da Educação Superior (2017), revelam que aproximadamente 88% das instituições de Ensino Superior (IES) no país são privadas e que essas Instituições são provedoras indispensáveis para o Plano Nacional de Educação (PNE), já que nos próximos cinco anos, ou seja, até 2024, pretende-se inserir nesse segmento educacional pelo menos 33% da população entre 18 a 24 anos e 50% da população bruta (ABMES, 2018).

No entanto, ressalta-se que a taxa de acesso da população brasileira ao ensino superior fica bem abaixo de alguns países da América do Sul, como, por exemplo, Argentina, Chile e Colômbia, e bem mais distante dos países europeus, como Itália e Alemanha (ACRÍTICA, 2018). Para se manterem no mercado as Instituições de Ensino Superior (IES) passaram na última década por mudanças e/ou adaptações, na questão da metodologia de ensino quanto na infraestrutura física, nos preços de suas mensalidades, na estrutura da grade curricular dos cursos, na diversidade de cursos ofertados, entre outros fatores.

Tudo isso, teve um objetivo principal: atrair mais discentes e evitar evasões, refletindo diretamente na sua permanência nesse segmento educacional. Nessa linha, em relação aos diversos cursos ofertados, o de bacharelado em Ciências Contábeis é um que está em constante evolução, já que necessita formar profissionais altamente qualificados e capacitados para atender as exigências do mercado de trabalho na área contábil.

De tal modo, o atual cenário brasileiro de constantes mudanças na legislação e crescente exigência de obrigações da contabilidade, fiscais, previdenciárias, entre outras, demanda, permanentemente, a atualização, tanto do discente quanto do profissional contábil, além de obter um conhecimento diversificado, o que permite desempenhar variadas funções nessa profissão, somada ao conhecimento adquirido ao longo da vida.

Neste contexto, o presente estudo busca respostas para a percepção dos discentes e a satisfação dos egressos relacionados aos indicadores de desenvolvimento da instituição, no segmento acadêmico, social, inovação, ensino e infraestrutura, vivenciado por esses atores, no curso de graduação em Ciências Contábeis na Faculdade do Seridó (FAS), podendo-se assim comparar esses resultados e tirar conclusões.

Prontamente, esta pesquisa busca contribuir para aperfeiçoar a graduação em Ciências Contábeis nessa IES, além do próprio desenvolvimento institucional. Assim, a principal contribuição do presente estudo justifica-se empiricamente, visto que poderá contribuir de forma significativa para possíveis melhorias no curso de Ciências Contábeis ofertado pela Instituição, na metodologia de ensino empregada, na infraestrutura e no quadro do seu corpo docente, com base nos resultados obtidos.

2. Referencial Teórico

2.1 O Panorama do Curso de Ciências Contábeis no Brasil

A história da Contabilidade no Brasil está ligada diretamente com a chegada da família Real Portuguesa, no século XIX, quando Dom João VI publicou um alvará determinando que todos os contadores da Real Fazenda utilizassem na escritu-

UNIVERSIDADE



“No entanto, somente no ano de 1951, por meio do Decreto n.º 1.401, o curso de Ciências Contábeis e Atuariais foi desmembrado, ficando cada curso independente.”

ração mercantil o método das partidas dobradas. A partir disso, dá-se início ao ensino contábil no Brasil (BACCI, 2002). Já no século XX, a contabilidade se desenvolveu, à medida que a industrialização se multiplicava pelo país, tendo um grande salto no período pós-segunda guerra mundial, advindo da necessidade de uniformizar as normas contábeis numa maneira mais compreensiva para seus usuários, não só do Brasil, mas como de outros países (AGOSTINI; CARVALHO, 2012).

Além disso, foram instituídos através do Decreto n.º 17.329/1926, os Cursos Profissionalizantes de Ensino Técnico Comercial, com objetivo de ensinar contabilidade; o Decreto n.º 20.158/1931, que estabelecia o recebimento do diploma/título de Guarda-Livros, aos que concluíssem o curso técnico no período de dois anos, e o diploma/título de Perito-Contador para àqueles que concluíssem o curso técnico no período de três anos. Posteriormente, por meio do Decreto n.º 7.988/1945, foi criado o ensino contábil em grau superior, instituindo o curso universitário de Ciências Contábeis e Atuariais (CAMARGO, 1991), no qual era concedido o título de Bacharel em Ciências Contábeis àqueles que concluíssem o curso com duração de quatro anos.

Outro marco da história da Contabilidade brasileira, segundo Bacci (2002), está relacionado diretamente ao objetivo de registrar os profissionais da contabilidade (bacharéis e técnicos) e de fiscalizar o respectivo exercício contábil. Desse modo, foi criado por meio do Decreto n.º 9.295/1946, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs).

No entanto, somente no ano de 1951, por meio do Decreto n.º 1.401, o curso de Ciências Contábeis e Atuariais foi desmembrado, ficando cada curso independente, de tal modo que os concluintes do curso de Ciências Contábeis passaram a receber o título de Bacharel em Ciências Contábeis (PELEIAS Et al., 2007). Outro momento marcante ligado à Contabilidade está relacionado à Lei n.º 9.457/1997, que alterou disposições da Lei n.º 6.404/1976 das Sociedades por Ações, visando alinhar as práticas contábeis brasileiras ao padrão internacional, conforme descreve Bacci (2002, p. 144):

A contabilidade do mundo atual procura a harmonização de procedimentos, de padrões que atendam a globalização, e que pela pulverização dos investimentos a nível mundial nas bolsas de valores, vêm tentando

uma uniformização dos informes contábeis com objetivos claros de se adotar maior transparência e evidenciar a aplicação dos critérios aplicados [...].

No final do século XX, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) estabeleceu pela Resolução CFC n.º 853/1999 o Exame de Suficiência em Contabilidade, cujo objetivo é comprovar o conhecimento mínimo necessário para que o técnico e o bacharel em Ciências Contábeis possam exercer as suas prerrogativas funcionais no mercado de trabalho. Deste modo, somente poderão exercer a profissão os bacharéis em Ciências Contábeis que obtiverem a respectiva aprovação no Exame de Suficiência e o registro no Conselho Regional de Contabilidade (CRC).

Por fim, já no século XXI, tendo por finalidade reformular e harmonizar as disposições da lei societária brasileira com as práticas internacionais, foi publicada a Lei n.º 11.638/2007, visando dar maior transparência e qualidade às informações contábeis. Essa lei, indubitavelmente, representou um grande avanço no setor contábil, pois finalmente enquadrou o Brasil às normas internacionais de contabilidade, tornando-se muito mais consistente a escrituração das transações realizadas pelas empresas.

Quanto à oferta de cursos de Ciências Contábeis no país, evidencia-se um crescimento exponencial no número de cursos na modalidade presencial, desde a década de 1970 até o ano de 2016, como pode se visualizar no Gráfico 1.

Nos dados expostos, observa-se que em 40 (quarenta) anos passou-se de 166 cursos (1976) para 1.823 cursos (2016). No Estado do Rio Grande do Norte, área de interesse deste estudo, são contabilizados 28 (vinte e oito) cursos na modalidade “presencial”, sendo 3 desses cursos na região do Seridó do estado: i) Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), em Caicó; ii) Faculdade Católica Santa Tereziinha (FCST), em Caicó; e iii) Faculdade do Seridó (FAS), em Currais Novos. Este último é objeto de estudo.

2.2 Satisfação dos discentes com o curso de Ciências Contábeis

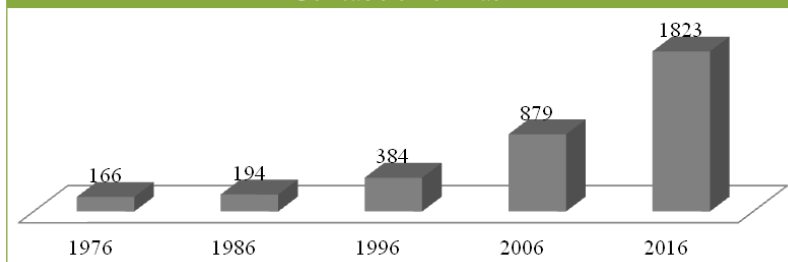
Já há algum tempo não só a percepção e satisfação dos discentes em relação ao curso contábil realizado, mas, também, a ligação entre o ensino contábil oferecido pelas IES e a oferta do mercado de trabalho para os recém-formados é alvo de estudo por diversos interessados no setor, além de que o mercado contábil no país se mostra ainda capaz de oferecer muitas perspectivas para o futuro. Ratificando esse interesse, o quadro a seguir apresenta alguns estudos realizados nesta década, relacionados ao tema.

Como se observa no Quadro 1, os resultados apresentados são bem distintos entre as expectativas dos atores (discentes e egressos) envolvidos no estudo.

2.3 Aspectos Gerais em Relação à Satisfação dos Discentes nas Instituições de Ensino Superior (IES)

A satisfação dos discentes representa um dos bens mais valiosos de uma IES moderna e sintetiza a per-

Gráfico 1 – Quantidade de Cursos Presenciais de Ciências Contábeis no Brasil



Fonte: Bugarim (2014) e E-mec/Inep (2019).

Quadro 1 – Estudos Relacionados

Autor	Objetivo	Resultado
Santos et al. (2011)	Verificar se a formação acadêmica em Ciências Contábeis oferecida pelas IES de Curitiba condiz com as necessidades do mercado de trabalho na área contábil.	A maioria das vagas é destinada aos profissionais de nível auxiliar com experiência profissional. Conhecimentos relacionados à contabilidade, legislação societária e tributária são os mais requeridos para os níveis de auxiliar e chefe. Para o nível de gerência, conhecimentos em Administração, Economia e Finanças.
Antonelli, Colauto e Cunha (2012)	Avaliar o grau de satisfação e expectativa dos estudantes do Curso de Ciências Contábeis, com relação às competências docentes na UFPR, UFMG e UTFPR.	Para as expectativas, o teste resultou na inexistência de diferença estatística significativa, portanto os discentes das três IES avaliadas possuem, em média, diferentes satisfações e iguais expectativas. Com relação à diferença de satisfação entre as IES, constatou-se que a UFPR e UFMG não possuem diferença estatística, porém quando estas IES são comparadas à UTFPR, comprovam-se as diferenças.
Fischborn e Jung (2012)	Analisar as expectativas dos discentes para verificar se estão satisfeitos com os procedimentos que o curso tem proporcionado durante o processo de ensino-aprendizagem.	Os resultados mostram que o processo didático-pedagógico utilizado pelo curso necessita melhorar, principalmente, em relação ao desenvolvimento das habilidades aplicadas à criatividade, ao conhecimento informal, à capacidade de memorização e ao raciocínio quantitativo.
Politelo, Manfroi e Cunha (2013)	Identificar a percepção dos concluintes do curso de Ciências Contábeis relativamente às oportunidades do mercado de trabalho.	Os resultados do estudo apontam que estar cursando o ensino superior em Ciências Contábeis apresenta impacto positivo sobre o ingresso dos acadêmicos no mercado de trabalho.
Gomes, Dagostini e Cunha (2013)	Avaliar os determinantes da satisfação geral dos discentes matriculados no curso de Ciências Contábeis na faculdade do Sudoeste do Paraná.	Os resultados apontam que o modelo pode ser explicado em três dimensões. Uma pode estar relacionada com a satisfação geral dos estudantes com o curso; a outra diz respeito ao envolvimento do professor e por último, o interesse do discente em aprender o conteúdo do curso, além da atenção em sala de aula.
Santos et al. (2014)	Conhecer a percepção dos discentes do curso de Ciências Contábeis de uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES) quanto à formação acadêmica e o mercado de trabalho.	Não demonstram grau de concordância total de que estão adquirindo as competências necessárias para ingressar e atuar no mercado de trabalho.
Richartz et al. (2017)	Verificar a satisfação dos discentes de Ciências Contábeis com o curso e com a Instituição na UFSC, na UTFPR e UNIOESTE.	A maioria dos discentes está satisfeita com a infraestrutura da universidade e do curso, qualificação e didática do corpo docente. Os aspectos positivos, apontados por unanimidade nas três universidades, são o amplo mercado de trabalho que o curso proporciona e a qualificação do corpo docente. Entre os aspectos negativos apontados, o mais citado é a adequação da grade curricular.
Lizote et al. (2018)	Avaliar como o interesse do estudante e o envolvimento do professor influenciam na satisfação geral dos discentes de graduação em Ciências Contábeis em diferentes tipos de Instituições de Ensino Superior.	Os resultados permitem concluir que o gênero não influencia na satisfação, mas os estudantes dos períodos iniciais mostram-se mais satisfeitos. Por sua vez, o envolvimento do professor e o interesse do estudante têm influência sobre a satisfação geral.

Fonte: Alfien, Mello e Martins (2017).

“Por isso, entender quais os aspectos que influenciam a satisfação dos discentes é de extrema importância para as instituições que aspiram qualidade nos serviços prestados.”

cepção do seu principal público interno. Porém, ela não é única, mas é um dos indicadores para o sucesso e permanência da instituição no mercado educacional e deve estar explícito na sua missão e na visão de futuro. Nesse sentido, um bom desempenho para a permanência da IES no referido mercado, também, depende da: (i) qualidade do curso ofertado, (ii) composição do corpo docente, (iii) infraestrutura física oferecida, (iv) taxa de aprovação dos discentes nos exames dos conselhos de classes das profissões e (v) nota obtida no Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes (Enade).

Prontamente, esses indicadores devem periodicamente ser acompanhados e analisados pelas IES, na busca permanente de melhorias nos processos de aprendizagem. Isso é justamente o que Gomes, Dagostini e Cunha (2013) ressaltam quando tratam que a satisfação se torna fundamental para a manutenção do discente e para proporcionar uma imagem positiva da instituição. Já, para Lagioia Et Al. (2007), as expectativas dos discentes podem ser mantidas ou modificadas adquirindo um perfil de formação do curso na instituição, por meio da avaliação do nível de satisfação dos discentes, identificando possíveis falhas e corrigindo-as, na bus-

ca constante de melhorias dos serviços prestados, garantindo com isso, a satisfação tanto dos discentes quanto da sociedade em geral.

Assim surge um aliado para o aperfeiçoamento da gestão institucional e acadêmica que é a figura da Comissão Própria de Avaliação (CPA), face à sua capacidade de subsidiar o planejamento estratégico da IES. A CPA foi criada pela Lei n.º 10.861/2004 do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (Sinaes), objetivando avaliar diversos segmentos da IES, entre eles, os discentes e os egressos. Além disso, serve para acompanhar o desenvolvimento dos seguintes itens:

- Infraestrutura física da Instituição;
- Desempenho do coordenador de curso;
- Desempenho dos discentes;
- Desempenho dos docentes;
- Situação profissional dos egressos.

Com isso, procura-se seguir o que defendem Mainardes e Domingues (2009) ao relatarem que a satisfação para os discentes do ensino superior refere-se à verificação de como o serviço é prestado nas instituições e também qual o resultado obtido ao final desse serviço. Desse modo, acredita-se que, à medida

que avançam nos estudos, as expectativas e as satisfações dos discentes diminuem. Sem contar que, quando os discentes estão satisfeitos com o curso e com os serviços prestados pela IES, isso possibilita atrair novos discentes para instituição, influenciando diretamente a permanência, manutenção, demanda de discentes e no financeiro da entidade. Ao contrário, a insatisfação dos discentes pode até ocasionar a extinção do curso e, conseqüentemente, da instituição. Por isso, entender quais os aspectos que influenciam a satisfação dos discentes é de extrema importância para as Instituições que aspiram qualidade nos serviços prestados.

2.4 O Curso de Ciências Contábeis na Faculdade do Seridó (FAS)

O curso de Ciências Contábeis na Faculdade do Seridó (FAS) foi criado no ano de 2006 e desde o seu funcionamento foram formados 220 discentes. Isso é muito positivo, tanto para região quanto para instituição de ensino, dado que esses profissionais qualificam o mercado de trabalho regional, atuando no setor de serviços, tendo em vista a característica intrínseca de na região predominar o segmento comercial, com micros, pequenas

e médias empresas, que necessitam obrigatoriamente da prestação de serviços do profissional da contabilidade. Isso porque o controle e a prestação de contas são imprescindíveis a todas as instituições, independentemente do porte ou da sua finalidade.

A FAS, embora esteja fisicamente instalada no município de Currais Novos (RN), tem seu raio de captação de discentes abrangendo a região do Seridó do RN. Assim sendo, o curso contábil na instituição conta com uma representatividade bem diversificada dos discentes nos municípios do Seridó, conforme se pode verificar na atual composição dos discentes no curso de bacharelado em Ciências Contábeis. Além disso, atualmente na FAS o curso tem 82 discentes matriculados, participantes de atividades relacionadas à linha de pesquisa e ações de projetos de extensão.

Como se observa no Gráfico 2, mais da metade dos discentes matriculados residem no Município de Currais Novos. Também há uma boa representação de discentes oriundos do Município de Lagoa Nova.

3. Procedimentos Metodológicos Utilizados

Este estudo é caracterizado com abordagem da técnica estatística quantitativa, com objetivos descritivos e com procedimentos de pesquisa de levantamento, na qual se busca descrever a percepção dos discentes e a satisfação dos egressos do curso de Ciências Contábeis da Faculdade do Seridó (FAS). Os instrumentos de coleta foram dois questionários, sendo um aplicado aos discentes e outro aos egressos.

Esses instrumentos possuem questões que abordam informações relacionadas aos aspectos da faculdade, do curso, do corpo docente, da infraestrutura, do merca-

do de trabalho e envolvendo questões fechadas, classificadas como dicotômicas e em escala *Likert* com cinco categorias de respostas: discordo totalmente (1), discordo mais do que concordo (2), não concordo nem discordo (3), concordo mais do que discordo (4) e concordo totalmente (5). A população envolvida no estudo é de 72 discentes matriculados e 60 ex-discentes. Desses, apenas 43 discentes e 28 ex-discentes responderam à pesquisa, correspondendo uma amostra com aproximadamente 54% da população alvo.

Já na parte descritiva do estudo, utilizou-se o *software* Excel, enquanto, na parte quantitativa, aplicou-se o teste t estatístico para amostras independentes, por meio do *software* R. Foi considerado nível de significância de ($\alpha = 5\%$) e as hipóteses: H0 nula (não existe associação entre percepção e satisfação) quando o p-

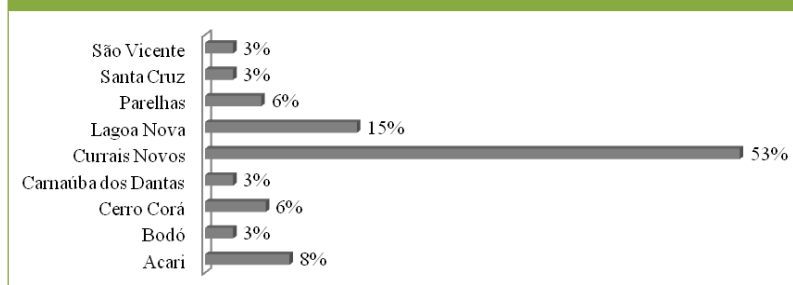
value for maior ou igual ao nível de significância e H1 alternativa (existe associação entre percepção e satisfação) quando o p-value for menor que nível de significância.

4. Análise e Discussões dos Resultados

Segundo dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), a taxa de empregabilidade, no último ano, para profissionais da área contábil no Brasil está em torno de 94%. E, a fim de comparar inicialmente essa afirmação, foi perguntado aos egressos da FAS se eles estavam exercendo alguma atividade profissional relacionada à sua área de formação.

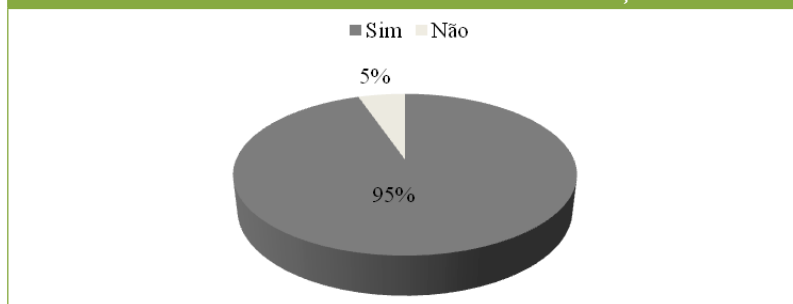
Dos egressos respondentes, representados por meio do Gráfico 3, observou que 95% deles afirmaram estarem exercendo alguma atividade

Gráfico 2 – Distribuição por Município dos Discentes Matriculados no Curso de Ciências Contábeis na FAS em 2019



Fonte: Elaboração Própria (FAS, 2019).

Gráfico 3 – Egressos do Curso de Ciências Contábeis da FAS e Exercício de Atividade Profissional na Área da Formação Acadêmica



Fonte: Elaboração Própria (FAS, 2019).

de profissional relacionada à área contábil. Logo, o resultado convergiu com a afirmação do Ipea.

No entanto, não basta só estar inserido no mercado de trabalho, mas se sentir realizado com a própria profissão exercida. Nesse aspecto, a satisfação profissional, independente do setor de atuação, é um fenômeno complexo e de árdua explicação, devido à diversidade de pontos de vista e das concepções de cada indivíduo. Exemplo disso é o reconhecimento, a rotina de atividades e um bom salário.

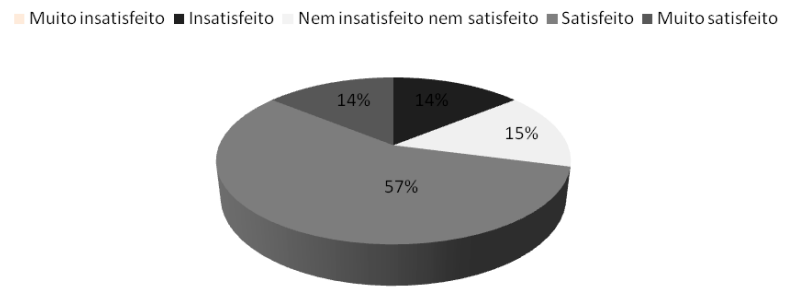
Em seguida buscou-se conhecer também dos ex-discentes da FAS o quanto eles estavam satisfeitos em relação à atividade profissional atualmente exercida e constatou-se que 71% dos egressos estão compreendidos entre satisfeitos e muito satisfeitos (Gráfico 4).

Além disso, visando à consecução do objetivo proposto, foi realizada a análise dos resultados, que aborda a percepção dos discentes e a satisfação dos egressos em relação aos aspectos ligados à Faculdade do Seridó, para, em seguida, verificar se sofreu alguma modificação ao longo do tempo.

Como se observa na Tabela 1, somente o item “a faculdade possui perfil de IES inovadora na região” coincide com o que defendem Mainardes e Domingues (2009), quando eles expõem que à medida que os discentes avançam nos estudos as suas expectativas e as suas satisfações diminuem.

Em seguida, de acordo com o teste t realizado, significativo para 5%, há evidências estatísticas com probabilidade de 95% de chance para rejeitar a hipótese de que não existe associação entre percepção e satisfação do item “a faculdade preocupa-se com a comunidade realizando ações sociais na região”. Adiante, na Tabela 2, pode se verificar a percepção dos discentes e a satisfação dos ex-discentes em rela-

Gráfico 4 – Egressos do Curso de Ciências Contábeis da FAS e o Nível de Satisfação com a Atividade Profissional



Fonte: Elaboração Própria (FAS, 2019).

Tabela 1 – Aspectos Relacionados à Faculdade do Seridó (FAS)

Aspectos da Faculdade	Percepção dos discentes		Satisfação dos egressos		Teste t
	Média	Desvio-padrão	Média	Desvio-padrão	$\alpha = 5\%$
Item					p-value
A faculdade preocupa-se com a comunidade realizando ações sociais na região.	3,28	1,39	3,89	0,92	0,03
A faculdade possui perfil de IES inovadora na região.	3,74	1,03	3,36	0,99	0,12
O valor da mensalidade é fator determinante na decisão de escolha da faculdade.	3,58	1,35	3,86	0,97	0,32
O diploma da faculdade apresenta grande valor junto ao mercado de trabalho regional.	3,67	1,04	4,04	0,51	0,06
A marca FAS proporciona ao discente status junto à sociedade regional.	3,63	1,07	3,89	0,92	0,27

Fonte: Elaboração Própria (FAS, 2019).

Tabela 2 – Aspectos Relacionados ao Curso de Ciências Contábeis da FAS

Aspectos do Curso	Percepção dos discentes		Satisfação dos egressos		Teste t
	Média	Desvio-padrão	Média	Desvio-padrão	$\alpha = 5\%$
Item					p-value
As metodologias de ensino utilizada no curso desafiaram a aprofundar conhecimentos e desenvolver competências reflexivas e críticas.	3,86	0,83	3,79	1,17	0,77
O curso contribuiu para o desenvolvimento da consciência ética para o exercício profissional.	4,30	0,77	4,18	0,61	0,46
O curso promoveu o desenvolvimento da capacidade de pensar criticamente, analisar e refletir sobre soluções para problemas da sociedade.	4,12	0,91	4,21	0,69	0,61
O curso contribuiu para ampliar a capacidade de comunicação nas formas oral e escrita.	4,09	0,92	4,14	0,85	0,82
Os seminários, palestras e demais eventos estão coerentes com a interdisciplinaridade do curso.	4,23	0,68	4,14	0,59	0,56

Fonte: Elaboração Própria (FAS, 2019).

ção aos aspectos do Curso de Ciências Contábeis oferecido pela FAS.

Como se percebe na Tabela 2, os itens “as metodologias de ensino utilizadas no curso desafiaram a aprofundar conhecimentos e desenvolver competências reflexivas e críticas”, “o curso contribuiu para

o desenvolvimento da consciência ética para o exercício profissional” e “os seminários, palestras e demais eventos estão coerentes com a interdisciplinaridade do curso” corroboram com o que defendem os autores Mainardes e Domingues (2009).

Prontamente, de acordo com o teste t realizado, significativa para 5%, há evidências estatísticas com probabilidade de 95% de chance para não rejeitar a hipótese de que não existe associação entre percepção e satisfação de todos esses itens analisados. Além disso, foi comparada a percepção dos discentes e a satisfação dos egressos em relação ao corpo docente da Faculdade do Seridó (FAS) conforme consta na Tabela 3.

Como se verifica na Tabela 3, os itens “o professor apresenta e discute o plano de ensino da disciplina no início do semestre”; “o relacionamento interpessoal do professor e discente dentro de sala de aula é favorável a aprendizagem” e “a didática e o domínio do assunto pelo professor durante as aulas é favorável a aprendizagem” apóiam com o que relatam os autores Mainardes e Domingues (2009).



Tabela 3 – Aspectos Relacionados ao Corpo Docente da Faculdade do Seridó (FAS)

Do corpo Docente	Percepção dos discentes		Satisfação dos egressos		Teste t
	Média	Desvio-padrão	Média	Desvio-padrão	$\alpha = 5\%$
As avaliações são compatíveis com os conteúdos trabalhados em sala de aula pelo professor.	3,60	0,69	3,93	0,60	0,04
O professor realiza comentários na devolutiva das atividades e nas avaliações.	3,07	0,91	3,29	1,01	0,36
O professor apresenta e discute o plano de ensino da disciplina no início do semestre.	4,60	0,69	4,39	0,50	0,14
O relacionamento interpessoal do professor e discente dentro de sala de aula é favorável a aprendizagem.	4,33	0,64	4,29	0,66	0,80
A didática e o domínio do assunto pelo professor durante as aulas é favorável a aprendizagem.	4,14	0,74	4,11	0,92	0,88

Fonte: Elaboração Própria (FAS, 2019).

Tabela 4 – Aspectos Relacionados à Infraestrutura da Faculdade Do Seridó (FAS)

Infraestrutura Física	Percepção dos discentes		Satisfação dos egressos		Teste t
	Média	Desvio-padrão	Média	Desvio-padrão	$\alpha = 5\%$
A infraestrutura física existente na sala de aula proporciona uma aprendizagem adequada.	3,37	1,11	3,64	0,83	0,24
A infraestrutura física existente na biblioteca proporciona uma aprendizagem adequada.	3,74	0,90	3,68	0,86	0,76
A infraestrutura física existente no laboratório proporciona uma aprendizagem adequada.	2,88	1,14	2,96	1,14	0,77

Fonte: Elaboração Própria (FAS, 2019).

O teste t realizado, significativa para 5%, revela evidências estatísticas com probabilidade de 95% de chance para rejeitar a hipótese de que não existe associação entre percepção e satisfação do item “as avaliações são compatíveis com os conteúdos trabalhados em sala de aula pelo professor”. Ao final, foi conferida a percepção dos discentes e a satisfação dos egressos em relação à infraestrutura da Faculdade do Seridó (FAS), conforme pode ser verificado na Tabela 4.

Como se observa na Tabela 4, os itens “a infraestrutura física existente na sala de aula proporciona uma aprendizagem adequada” e “a infraestrutura física existente na biblioteca proporciona uma aprendizagem adequada”, confirmam com o que amparam os autores Mainardes e Domingues (2009). Deste modo, de acordo com o tes-

te t realizado, significativa para 5%, há evidências estatísticas com probabilidade de 95% de chance para não rejeitar a hipótese de que não existe associação entre percepção e satisfação de todos esses itens analisados.

5. Considerações Finais

Este estudo investigou a percepção dos discentes e a satisfação dos egressos da Faculdade do Seridó em relação à própria IES, do curso de graduação realizado, do corpo docente e da infraestrutura física. O estudo trouxe também aspectos ligados ao mercado de trabalho do setor contábil, relacionado aos egressos da FAS. As informações servirão e possibilitarão um *feedback* positivo para a própria instituição, no sentido

de avaliar os serviços prestados no setor da educação superior na região. Além disso os resultados encontrados podem ser utilizados na melhoria de diversas instituições.

Já no aspecto relacionado ao mercado de trabalho contábil envolvendo os ex-discentes, identificou-se um significativo índice de participação no mercado trabalho desses egressos, corroborando a informação divulgada pelo Ipea. Além disso, o índice de satisfação com a profissão é bem expressivo, já que mais de 70% dos egressos que estão exercendo a profissão contábil estão satisfeitos ou muito satisfeitos com a atual profissão. Ao analisar as médias gerais tanto das percepções dos discentes (3,79) quanto das satisfações dos

egressos (3,88), conclui-se que há uma similaridade entre elas.

Contudo, recomenda-se um olhar especial da instituição para a infraestrutura do laboratório, item esse que apresentou menor taxa média de satisfação, tanto dos discentes quanto dos ex-discentes. Portanto, os resultados dessa pesquisa podem ser utilizados como possíveis indicadores da qualidade do curso ofertado, o que é fundamental para o crescimento e permanência da instituição na educação superior. Tendo em vista os aspectos observados, entende-se que é preciso obter no futuro mais informações a respeito dos egressos, já que eles são o “termômetro” do sucesso do curso e da própria Instituição.



Referências

ABMES. Brasil precisa dobrar crescimento anual de matrículas na educação superior para atingir meta do PNE. Disponível em: <<https://abmes.org.br>>

ACRITICA. Brasil tem menos alunos de ensino superior que rivais da América do Sul. Disponível em: <<https://www.acritica.com>>

ALFLEN, E. R.; MELLO, A. Paula De; MARTINS, Z. B. Expectativas dos Ingressantes e Grau de Satisfação dos Concluintes de um curso de Ciências Contábeis. Disponível em: <<https://revista.crcmg.org.br>>

AGOSTINI, Carla; CARVALHO, Joziane T. de. A Evolução da Contabilidade: seus avanços no Brasil e a Harmonização com as Normas Internacionais. Anuário de Produção Científica, Instituto de Ensino Superior, ano 1, n. 1, out. 2012

ANTONELLI, R. A.; COLAUTO, R. D.; CUNHA, J. V. A. Expectativa e satisfação dos alunos de Ciências Contábeis com relação às competências docentes. Revista Electronica Iberoamericana sobre Calidad, Eficacia y Cambio em Educación, v. 10, n.1, p. 74-91, 2012

BACCI, J. Estudo exploratório sobre o desenvolvimento contábil brasileiro: uma contribuição ao registro de sua evolução histórica. 2002, 175f. Dissertação (Mestrado em controladoria e contabilidade estratégica). Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP): São Paulo, 2002

BRASIL. Lei n.º 10.861/2004. Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior – SINAES. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>

BUGARIM, Maria Clara Cavalcante. Análise histórica dos resultados do Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade. Revista de Contabilidade e Controladoria, Curitiba: PR, v. 6, n. 1, p. 121-136, 2014

BUGARIM, Maria Clara Cavalcante. OLIVEIRA, Oderlene Vieira de. A evolução da contabilidade no Brasil: legislação, órgãos de fiscalização, instituições de ensino e profissão. XI Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia: 2014. Disponível em: <<https://www.aedb.br>>

CAMARGO, Y. A. O ensino da contabilidade e o futuro da profissão. Revista CRCRS, Porto Alegre, v. 20, n. 66, p. 39-46, 1991

CENSO 2010. Crescimento de brasileiros no ensino superior. Disponível em: <<https://censo2010.ibge.gov.br>>

EDUCAMAIS. Ciências Contábeis é uma das áreas com maior taxa de empregabilidade no Brasil. Disponível em: <<https://www.educamaisbrasil.com.br>>

FISCHIBORN, N. H.; JUNG, C. F. Perfil e expectativas de alunos de Ciências Contábeis e a relação com as demandas do mercado. Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis, v. 1, n. 1, p. 1-18, 2012

GOMES, G.; DAGOSTINI, L.; CUNHA, P. R. Satisfação dos Estudantes do Curso de Ciências Contábeis: estudo em uma Faculdade do Paraná. Revista da Faculdade de Administração e Economia, v. 4, n. 2, p. 102-123, 2013

INEP. Dados do Censo da Educação Superior de 2017: as universidades brasileiras representam 8% da rede, mas concentram 53% das matrículas. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br>>

JORNAL CONTÁBIL. Saiba como a carreira contábil está mudando no processo global. Disponível em: <<https://www.jornalcontabil.com.br>>

JORNAL CONTÁBIL. Contador saiba o que esperar da profissão nos próximos cinco anos. Disponível em: <<https://www.jornalcontabil.com.br>>

LAGIOIA, U. C. T. et al. Uma investigação sobre as expectativas dos estudantes e o seu grau de satisfação em relação ao Curso de Ciências Contábeis. Revista Contemporânea de Contabilidade, v. 1, n. 8, p. 121-138, 2007

LIZOTE, S. A. et al. Satisfação dos alunos com o curso de Ciências Contábeis: uma análise em diferentes instituições de ensino superior. Revista Ambiente Contábil, v.10, n. 1, p. 293 – 307, 2018

MAINARDES, E. W.; DOMINGUES, M. J. Satisfação de estudantes formandos em administração de Joinville/SC com o seu curso: estudo multicaso em instituições de ensino superior privadas. Revista Gestão & Planejamento – G&P, v. 10, n. 2, p. 281-299, 2009

MEC. Ministério da Educação. Disponível em: <<https://www.mec.gov.br>>

PELEIAS, I. R. et al. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. Revista Contabilidade & Finanças, v. 18, p. 19-32, 2007

POLITELO, L.; MANFROI, L.; CUNHA, P. R. O mercado de trabalho na percepção dos concluintes do curso de ciências contábeis. Revista Catarinense da Ciência Contábil, v. 12, n. 35, p. 79-98, 2013

RICHARTZ, M. S. et al. Satisfação de discentes no curso de Ciências Contábeis em universidades públicas. Sociedade, Contabilidade e Gestão, v. 12, n. 2, p. 47-62, 2017

SAGE. A importância da atualização profissional para contadores. Disponível em: <<https://blog.sage.com.br>>

UNIVERSIDADE



SANTOS, D. F. et al. Perfil do profissional contábil: estudo comparativo entre as exigências do mercado de trabalho e a formação oferecida pelas instituições de ensino superior de Curitiba. *Revista Contemporânea em Contabilidade*, v. 8, n. 16, p. 137-152, 2011

SANTOS, D. F. et al. Formação acadêmica em ciências contábeis e sua relação com o mercado de trabalho: a percepção dos alunos de ciências contábeis de uma instituição federal de ensino superior. In: Congresso USP de Contabilidade e Controladoria, 14.2008, São Paulo: Congresso USP, 2014

REVISTA ABRIL. Censo do IBGE mostra crescimento no número de brasileiros com ensino superior. Disponível em: <<https://guiadoestudante.abril.com.br>>

VIEIRA, K. M.; MILACH, F. T.; HUPPES, D. Equações estruturais aplicadas à satisfação dos alunos: um estudo no curso de ciências contábeis da Universidade Federal de Santa Maria. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 19, n. 48, p. 65-76, 2008.
