



JUL/DEZ-2011 EDIÇÃO 4  
ISSN 2178-9045

# REVISTA DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Revista de Ciências Contábeis é um periódico brasileiro, bimestral, que visa promover o debate e a discussão sobre temas da contabilidade e suas aplicações na administração e no ambiente social. A revista é dirigida a profissionais da área, pesquisadores e estudantes de graduação e pós-graduação em contabilidade, administração e outras disciplinas afins.



**FAPEMAT**



**Ministério da Educação  
UFMT - Universidade Federal de  
Mato Grosso**

**Revista de Ciência Contábeis - RCiC -  
UFMT**

**Reitora**

Maria Lúcia Cavalli Neder

**Vice-Reitor**

Francisco José Dutra Souto

**Pró-Reitora Administrativa**

Valéria Calmon Cerisara

**Pró-Reitora de Ensino de Graduação**

Myrian Thereza Serra Martins

**Pró-Reitor de Pesquisa**

Adnauer Tarquínio Daltro

**Pró-Reitora de Planejamento**

Elisabeth Aparecida Furtado de  
Mendonça

**Pró-Reitora de Pós-Graduação**

Leny Caselli Anzai

**Pró-Reitor de Vivência Acadêmica e  
Social**

Luís Fabrício Cirillo de Carvalho

**Diretor da Faculdade de  
Administração e Ciências Contábeis -  
FAeCC**

Ávilo Roberto Magalhães

**Chefe do Departamento de Ciências  
Contábeis**

Adão Ferreira da Silva

**Coordenador do Ensino de Graduação  
em Ciências Contábeis**

Adail José de Sousa

**Coordenador da Revista de Ciências  
Contábeis - RCIC**

João Wanderley Vilela Garcia

**Conselho Editorial**

Adail José de Sousa

Adão Ferreira da Silva

Arturo Alejandro Zavala Zavala

Ávilo Roberto Magalhães

Benedito Albuquerque da Silva

Clébia Ciupak

Fernando Tadeu de Miranda Borges

Isler Silveira Leite

João Soares da Costa

João Wanderley Vilela Garcia

Maria Felícia Santos da Silva

Nilson Dauzacker

Renildes Oliveira Luciardo

Sírio Pinheiro da Silva

Varlindo Alves da Silva

**Revisora Gramatical**

Domingos Vieira de Assunção

**Responsável Pela Editoração, Capa,  
Formatação e Técnico do Site**

Marcelo da Silva Ceballos

**Revista de Ciência Contábeis**

Avenida Fernando Corrêa da Costa, n.

2367, Boa Esperança, Cuiabá-MT,

Universidade Federal de Mato Grosso,

FAeCC – Faculdade de Administração e  
Ciência contábeis, Sala 50. CEP: 78.060-

900 – Telefone: (065) 3615-8504

Homepage: <http://www.ufmt.br/rcic>

E-Mail: [rcic@ufmt.br](mailto:rcic@ufmt.br)

## APRESENTAÇÃO REVISTA

A Revista de Ciências Contábeis — RCiC é um instrumento para publicação dos artigos científicos de contabilidade, editados pelo Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Mato Grosso — UFMT.

A RCiC foi criada pelo Colegiado do Curso de Ciências Contábeis no ano de 2010, motivado pelo fato de o Curso de Ciências Contábeis possuir trabalhos de conclusão do curso de graduação e de monografias dos cursos de especialização, aliado ao fato da necessidade de publicar artigos científicos, sustentada na realidade acadêmica desempenhada no Estado de Mato Grosso, de não possuir um veículo de divulgação voltado para a área do saber contábil.

Trata-se de uma Revista que tem por objeto divulgar artigos científicos dos contadores, que venham a ser apresentados pelos professores, pesquisadores, estudantes, e também por profissionais que desenvolvam estudos com base em sua situação real de trabalho, contando com a colaboração e parceria dos pesquisadores das Instituições de Ensino da área de Ciências Contábeis, situadas no Estado de Mato Grosso.

Os alunos de graduação, egressos dos cursos de Ciências Contábeis do Estado, podem, através da RCiC, publicar sua produção científica, fator pontual ao concorrer a uma vaga para ingressar no curso *stricto sensu*, em nível de mestrado ou doutorado.

O acervo de artigos da RCiC estará disponível à comunidade acadêmico-científica, com acesso livre via internet, tornando-se fonte de referências para consulta do conhecimento técnico-científico.

É um momento ímpar para os acadêmicos de nossa terra abraçar essa causa, desse instrumento relevante para a socialização do conhecimento contábil no Estado, com a produção científica oriunda da pesquisa. Isto faz com que o nosso saber seja divulgado na nossa própria terra e para a nossa gente. Podem-se publicar aqui os artigos produzidos por nossos Contadores.

O Departamento de Ciências Contábeis fortalece os seus Cursos de Graduação e Pós-graduação em nível *lato sensu* com a produção das Edições 1 e 2, com exemplares semestrais no ano de 2010, fato que também tornou-se a repetir em 2011, com as Edições 3 e 4, processo que estará a repetir em 2012. Cada Edição contempla cinco artigos científicos.

Essa tarefa somente terá sucesso se for empreendida coletivamente, com a participação dos acadêmicos, professores e dos profissionais que atuam e que buscam o conhecimento científico, em uma visão de futuro das Ciências Contábeis.

Prof. João Wanderley Vilela Garcia – Coordenador da RCiC.

## APRESENTAÇÃO EDIÇÃO

A contabilidade tem a sua linha do tempo:

**Período medieval** — 1202 surge à obra o *Liber Abaci* (Livro do Ábaco ou do Cálculo), de Leonardo Fibonacci;

**Período Moderno** — 1494 surge o *Tractatus de Computis et Scripturis* (Contabilidade por Partidas Dobradas), de Frei Luca Pacioli;

**Período Científico** — 1840 surgem várias escolas de pensamento contábil e diversos livros, que inserem a Contabilidade no período científico.

São estes períodos balizares na Evolução Histórica do Pensamento Contábil.

A Revista de Ciências Contábeis se insere nesse contexto, produzindo artigos científicos, por pesquisadores do saber contábil, nos quais desenvolvem os variados conhecimentos contabilísticos, em que, nesta Edição, exploram trabalhos sobre:

1. Pareceres de Auditoria e Perícia Contábil: Diferenças e Semelhanças;
2. Fundo Estadual de Saúde de Mato Grosso X Sistema Financeiro de Conta Única do Poder Executivo Mato-Grossense;
3. Os Sistemas de Informações como Instrumento na Busca do Conhecimento nas Organizações;
4. Certificação do Balanço Social de Empresas Mato-Grossenses.
5. O Processo de Convergência da Contabilidade Brasileira aos Padrões Internacionais e seus Reflexos na Contabilidade de Pequenas e Médias Empresas de Cuiabá-MT.

Com base nos artigos apresentados, evidencia-se um vasto campo do conhecimento científico da Contabilidade.

Atualmente, o fato de realizar a escrituração contábil dos atos gera, para um sistema de registro, informações contábeis, utilizadas como instrumento de provas, no controle da eficiência e na demonstração do patrimônio.

Tal procedimento torna-se eficaz quando o Contador tem a habilidade de entender o significado da escrituração e ao propiciar aos usuários da informação o objeto para os fins a que se propõe.

O Material e Método evidenciado pela escrita contábil, que gera todo o processo da Informação Contábil, é o principal objeto científico da contabilidade.

Prof. João Wanderley Vilela Garcia – Coordenador da RCiC.

## SUMÁRIO

PARECERES DE AUDITORIA E PERÍCIA CONTÁBIL: DIFERENÇAS E SEMELHANÇAS.....	6
JOÃO WANDERLEY VILELA GARCIA	
KELMA KAROLINA DA COSTA AMORIM	
MANOEL DOS SANTOS E SILVA	
<b>FUNDO ESTADUAL DE SAÚDE DE MATO GROSSO X SISTEMA FINANCEIRO DE CONTA ÚNICA DO PODER EXECUTIVO MATO-GROSSENSE.....</b>	<b>34</b>
BENEDITO ALBUQUERQUE DA SILVA	
CIBELE MAKIYAMA MARTINS	
MARIA INÊS PORTELLA ROCHA	
<b>OS SISTEMAS DE INFORMAÇÕES COMO INSTRUMENTO NA BUSCA DO CONHECIMENTO NAS ORGANIZAÇÕES .....</b>	<b>58</b>
LUCIA FERNANDA DE CARVALHO	
<b>CERTIFICAÇÃO DO BALANÇO SOCIAL DE EMPRESAS MATO-GROSSENSES</b>	<b>76</b>
ADÃO FERREIRA DA SILVA	
MARIA FELÍCIA SANTOS DA SILVA	
<b>O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE BRASILEIRA AOS PADRÕES INTERNACIONAIS E SEUS REFLEXOS NA CONTABILIDADE DE PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS DE CUIABÁ-MT.....</b>	<b>92</b>
CLÉBIA CIUPAK	
ROBERTA PATRICIA FERREIRA DA SILVA	

# PARECERES DE AUDITORIA E PERÍCIA CONTÁBIL: DIFERENÇAS E SEMELHANÇAS

AMORIM, Kelma Karolina da Costa<sup>1</sup>; GARCIA, João Wanderley Vilela<sup>2</sup>; SANTOS E SILVA, Manoel dos<sup>3</sup>

## RESUMO

Este artigo tem por objetivo elucidar dois importantes ramos das ciências contábeis, pela sua relevância perante a atividade profissional contábil. Adotou-se como metodologia a pesquisa bibliográfica, por meio de livros, sites e artigos publicados na área contábil, com visita in loco ao Tribunal Regional do Trabalho, para obter conhecimento na prática da aplicação da perícia. Por fim, a apresentação de um estudo com as semelhanças e diferenças sobre o parecer de auditoria e parecer pericial contábil. O estudo responde às indagações seguintes: Quais são as diferenças entre auditoria e perícia contábil? Em qual momento é utilizado o trabalho do auditor e do perito contábil? Quais são os objetivos bem como a definição destes ramos contábeis? A Auditoria visa ao controle, acompanhamento, certificação se as demonstrações estão de acordo com as normas contábeis, se há necessidade de fazer mudanças para atendimento às normas e legislação, o auditor no fim do trabalho emite parecer com recomendações. A auditoria é bastante aplicada para apreciação de contas de gestores públicos. É realizada com certa frequência, normalmente anual. A Perícia contábil é o ramo que trabalha para responder aos quesitos propostos pelo magistrado. Pode ser utilizada para descobrir fraudes.

**Palavra-chave:** Auditoria versus perícia.

## ABSTRACT

This article aims to clarify two important branches of accounting, the relevance of such activity before the accounting professional activity. Bibliographic research through literature, books, websites and published articles in accounting was adopted as methodology, with a visit "in loco" in the Regional Labor Court, to gain knowledge in practice the application of forensic accounting, finally presenting a study showing the similarities and differences of opinion on the audit and forensic. The study answers the following questions: What are the differences between auditing and forensic accounting? At what time the work of the auditor and of forensic accountant are used? What are the objectives and the accounting definition of these branches? The audit is aimed at control, monitoring, certifying that the statements comply with accounting standards, if there is a need to make changes to federal guidelines and legislation, the auditor at the end of the work an opinion with recommendations, the audit is largely applied to examine public managers accounts. It is performed with some frequency, usually annually. Forensic accounting is the branch that works to respond to the questions proposed by the magistrate, it can be used to uncover fraud.

**Key words:** Audit versus Forensic accounting.

---

1 Bacharel em Ciências Contábeis.

2 Professor do Departamento Ciências Contábeis — UFMT; Mestre em Ciencias Contábeis e Atuária — PUC/SP; Doutor em Contabilidade pela Universidade Nacional de Rosário – Argentina.

3 Professor do Departamento de Ciências Contábeis — UFMT; Mestre em Ciências Contábeis e Atuária — PUC/SP.

## 1 AUDITORIA CONTÁBIL

Como definição, objetivo, a atuação do profissional de auditoria contábil, segundo autores, visa subsidiar a formação de um conceito próprio a ser formado pelo leitor.

Auditoria Contábil segundo Sá (2002, p. 25):

Tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza aziendal, pública ou privada, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados.

Franco e Ernesto (2001, p. 28) definem Auditoria Contábil:

Auditoria como a técnica contábil que – através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade – objetiva manter elementos de convicção que permitem julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais e normas de Contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômica e financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

A Resolução nº 986/03 aprova a NBC T 12, que define Auditoria Interna:

12.1.1.3 A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

Com base nas definições de Auditoria, pode-se definir Auditoria Contábil como sendo uma técnica contábil, que tem como objetivo aumentar o grau de confiança por parte dos usuários previstos acerca das informações fornecidas pelas demonstrações contábeis, elaboradas de acordo com o relatório financeiro.

O trabalho de Auditoria Contábil é realizado por Contador, registrado no CRC na categoria de Contador, e, para auditar Companhias Abertas e Empresas de Grande Porte, há necessidade de estar registrado na Comissão de Valores Mobiliários, após ter sido aprovado no Exame de Competência Profissional.

Antes de assumir o trabalho de Auditoria, o Auditor deve conhecer a empresa, seu volume de transação, a complexidade de sua atividade operacional, a legislação que ela é obrigada a cumprir, fazer levantamento do sistema contábil e de controle interno implantado pela sua administração, com o objetivo de determinar a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados.

Após o levantamento do sistema contábil e de controle interno, o auditor independente deve aceitar um trabalho de asseguração somente se, com base em seu conhecimento preliminar das circunstâncias do trabalho, indicar que NBC TA 01:

- a) possa cumprir com as exigências do Código de Ética, como independência e competência profissional; e
- b) o trabalho contém todas as seguintes características:
- c) o objeto do trabalho é apropriado;
- d) os critérios a serem adotados são adequados e estão disponíveis aos usuários previstos;
- e) o auditor independente tem acesso apropriado e suficiente às evidências que darão suporte ou fundamentação para a sua conclusão;
- f) a conclusão do auditor independente, quer seja em forma de Asseguração Razoável quer em forma de Asseguração Limitada, puder estar contida em relatório escrito; e
- g) o auditor independente se satisfaz que há um propósito racional para o trabalho.

Se houver uma limitação relevante na extensão do seu trabalho, provavelmente o trabalho não terá um propósito racional.

## **1.1 OBJETIVO DA AUDITORIA CONTÁBIL**

Crepaldi (2009, p. 4) descreve o objetivo da Auditoria:

O objetivo do exame das demonstrações financeiras é expressar uma opinião sobre a propriedade das mesmas e assegurar que elas representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações e as origens e aplicações de recursos correspondentes aos períodos em exame, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, aplicados com uniformidade durante os períodos.

O exame de auditoria deve ser efetuado de acordo com as normas usuais de auditoria, inclusive quanto às provas nos registros contábeis e aos procedimentos de auditoria julgados necessários nas circunstâncias.

Franco e Marra (2001, p. 31) explicitam que:

O objeto da auditoria é um conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a veracidade dos registros e a legitimidade dos atos da administração, bem como sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais.

A Resolução nº 1.203, de 27 de novembro de 2009, descreve o objetivo da auditoria:

3. O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso da maioria das estruturas conceituais para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. A auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião.

A auditoria exerce sua ação preventiva, saneadora e moralizadora, para confirmar a veracidade dos registros e a confiabilidade dos comprovantes, com o fim de opinar sobre a adequação das situações e informações contidas nas demonstrações contábeis, na salvaguarda dos direitos dos proprietários, dos financiadores do patrimônio, do próprio fisco e, até, da sociedade em geral.

A primazia da auditoria é a confirmação dos registros contábeis e demonstrações contábeis, avalia a adequação dos registros de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas, informando, emitindo sua opinião se as demonstrações contábeis refletem ou não a situação patrimonial da empresa em determinada época e em determinado período; logo, a auditoria proporciona credibilidade às demonstrações contábeis e às informações nelas contidas.

Destaca-se que não é o objetivo principal da auditoria detectar irregularidades, tais como roubos, erros propositais. Isto é consequência dos procedimentos de auditoria aplicados; no entanto, caso estes possam vir a seu conhecimento durante a execução do serviço de auditoria, é papel do auditor levar ao conhecimento da administração para as providências cabíveis, e informando, caso não tomem as providências necessárias, terá consequência nos relatórios a serem realizados.

## **1.2 TÉCNICAS DE AUDITORIA**

Almeida (2009) trata das técnicas de auditoria, que se desenvolvem com o intuito de economia financeira e possibilidade de emitir a opinião em tempo hábil para auxiliar na tomada de decisão, pois de nada valeria examinar todos os lançamentos contábeis e emitir a opinião com muito atraso.

O auditor deve levar em consideração erros que, individual ou cumulativamente, possam conduzir os leitores das demonstrações contábeis a informações errôneas sobre elas. Para tanto, o auditor externo utiliza as técnicas de controle interno da empresa, para determinar a amplitude dos testes de auditoria, pois, onde o controle interno é bom e eficaz,

faz-se um menor volume de testes, e, se o controle interno for ruim, far-se-á um maior volume de testes.

### **1.3 AUDITORIA EXTERNA NO BRASIL**

No Brasil, as técnicas de Auditoria surgiram por influência dos Estados Unidos. Este país tinha necessidade legal de avaliar seus investimentos no exterior, fato que impulsionou e inseriu todo o conjunto de técnicas de auditoria, que, posteriormente, seriam aperfeiçoadas.

A expressão “auditores independentes” foi mencionada pela primeira vez em 1965, pela Lei nº 4.728, que disciplinou o mercado de capitais e estabeleceu medidas para seu desenvolvimento.

O Banco central do Brasil –BCB estabeleceu regulamentos, tornando obrigatória a auditoria externa ou independente em quase todas as entidades do Sistema Financeiro Nacional –SFN e em companhias abertas.

O BCB foi que estabeleceu, por meio da Circular nº 179, de 11/5/1972, as Normas Gerais de Auditoria. Por sua vez, foi a Resolução nº 321/72 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC que aprovou as Normas e os Procedimentos de Auditoria, elaborados pelo Instituto de Auditores Independentes do Brasil – IAIB, atualmente denominado de Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON.

Em 1976, a Lei das Sociedades por Ações, Lei nº 6.404/76, em seu art. 177, determinou que as demonstrações financeiras ou contábeis das companhias abertas, ou seja, ações negociadas na Bolsa de Valores, serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes, registrados na Comissão de Valores Mobiliários – CVM.

A CVM emitiu a Instrução nº 308, de 14/05/1999, que trata do registro e do exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, que define os deveres e responsabilidades das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes.

Nota-se que o desenvolvimento da Auditoria brasileira se deu por influência norte-americana por meio de controle do patrimônio daquele país aqui no Brasil. Diante disto, verifica-se que a auditoria contábil aqui utilizada não foi construída conforme a Contabilidade Brasileira, para atender à necessidade das empresas brasileiras; pelo contrário, foi implantada no Brasil para o controle do patrimônio das empresas norte-americanas, o que certamente trouxe grandes prejuízos para as empresas brasileiras e para o desenvolvimento econômico do país. Por este motivo que a contabilidade e, consequentemente, a auditoria contábil está demasiadamente atrasada se comparada a outros países.

Observa-se que a auditoria e seus órgãos de controle estão em constante evolução e normatização, tal como a necessidade de internacionalizar a contabilidade e seus ramos de atividade, o que trará grandes benefícios a esta ciência, fortalecendo-a bem como fornecendo maior integridade e ampliando o campo de atuação para os profissionais.

#### **1.4 AUDITORIA INTERNA**

Para Almeida (2009), a auditoria interna surge como um ramo da auditoria externa, pela necessidade do proprietário da empresa necessitar dar maior ênfase às normas e procedimentos internos e se eles estão sendo seguidos pelos funcionários da empresa.

O auditor externo ou independente começou a inserir, além de sua opinião ou parecer sobre as demonstrações contábeis, a emitir um relatório-comentário, apresentando sugestões para solucionar problemas da empresa, que chegaram a seu conhecimento no curso de seu trabalho e exame; no entanto, este profissional externo passava pouco tempo na empresa e seu trabalho se direcionava apenas à análise das demonstrações contábeis.

Para atender à necessidade da administração da empresa, necessitou da existência de uma auditoria mais periódica, com maior grau de profundidade e que visasse a outras áreas além da contabilidade, tais como sistema de controle de qualidade, administração de pessoal.

O auditor interno é um empregado da empresa e não deve estar subordinado àqueles cujo trabalho examina, não deve ele desenvolver atividades que ele possa um dia vir a examinar, para que não interfira na independência da análise e emissão de opinião.

Empresas têm verificado a importância e benefícios de se ter um auditor interno dentro dela, que irá garantir que a empresa esteja em conformidade com a legislação e os procedimentos internos, durante todo o ano, e não somente na realização da auditoria pelos órgãos de controle.

#### **1.5 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA**

Os procedimentos de auditoria são explicitados por Almeida (2009, p. 55), que define como um conjunto de técnicas que o auditor utiliza para colher as evidências sobre as demonstrações financeiras; são eles:

- a) Contagem física;
- b) Confirmação com terceiros;
- c) Conferência de cálculos;
- d) Inspeção de documentos;

## **1.6 RELATÓRIO DE AUDITORIA**

É no relatório que será apresentado o produto final do trabalho do auditor. Deve ser dirigido à diretoria, ao conselho de administração, aos acionistas, ou a quem tenha contratado o serviço de auditoria.

### **A) OPINIÃO NÃO MODIFICADA (PARECER PADRÃO)**

É procedido quando concluir que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, sendo composto de NBC TA 600 :

- a) Título;
- b) Destinatário;
- c) Parágrafo Introdutório;
- d) Responsabilidade da Administração sobre as Demonstrações Contábeis;
- e) Responsabilidade do Auditor; e
- f) Opinião do Auditor.

No parecer deve constar a mesma data do término do serviço de auditoria, devido à responsabilidade do auditor em consequência dos “EVENTOS SUBSEQUENTES” ocorridos após o término dos trabalhos.

Sá (2005, p. 447), por sua vez, relata que o parecer do auditor origina-se do relatório final. Após concluída sua tarefa, o profissional pode emitir sua opinião; a base ou origem está nos relatórios, onde já estão disciplinadas as informações sobre a tarefa realizada.

Verifica-se que o produto final do serviço de Auditoria é o parecer do auditor, que irá identificar as demonstrações auditadas, definir o trabalho realizado pelos auditores e dos administradores na apresentação de documentos solicitados em tempo hábil, bem como sua opinião sobre as demonstrações analisadas.

### **1.6.1 NBC TA 705 – MODIFICAÇÕES NA OPINIÃO DO AUDITOR INDEPENDENTE**

- a) Circunstâncias em que é necessário modificar a opinião do auditor independente.

O auditor deve modificar a opinião no seu relatório quando:

- a) ele conclui, com base na evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis, como um todo, apresentam distorções relevantes; ou
- b) o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis como um todo não apresentam distorções relevantes.

b) Determinação do tipo de modificação na opinião do auditor independente opinião com ressalva.

O auditor deve expressar uma opinião com ressalva quando:

- a) De acordo com as evidências de auditoria apropriada e suficiente, obtidas por meio dos procedimentos de auditoria, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis; ou
- b) ele não consegue obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para suportar sua opinião, mas conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas; se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes, mas não generalizados.

c) Opinião adversa

O auditor deve expressar uma opinião adversa quando, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis, e, sendo levado ao conhecimento da governança, esta não tomou as medidas apropriadas na circunstância.

d) Abstenção de opinião

O auditor deve abster-se de expressar uma opinião quando não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião, e ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis, poderiam ser relevantes e generalizadas.

Isso significa que não conseguiu aplicar os procedimentos de auditorias necessários para formar a sua convicção sobre o objeto em exame.

O auditor contábil pode deparar-se, no decorrer de sua atividade, com demonstrações incorretas, procedimentos realizados pelos contadores de maneira inadequada, e, até mesmo, com demonstrações manipuladas para esconder fraudes e desvios. Diante disto, seria impossível, ao se deparar com diversas destas situações, a existência de apenas um tipo de parecer. O auditor, ao finalizar seu trabalho, deve estar convencido de ter percorrido todos os caminhos necessários para o embasamento de seu trabalho, ter credibilidade nos documentos analisados, pois, no parecer, consta a assinatura do auditor, torna-o responsável pelas informações.

Quando o auditor concordar em sua plenitude com as Demonstrações Contábeis auditadas emitirá o parecer sem ressalva; discordar em parte com as demonstrações, porém nada de grande importância, emitirá o parecer com ressalva; verificar que as demonstrações auditadas estão em desacordo com as Normas de Contabilidade será o parecer adverso e, no caso de não conseguir embasamento suficiente para obter sua opinião, emitirá a negativa de parecer.

## **1.6.2 NBC TA 706 – PARÁGRAFOS DE ÊNFASE E PARÁGRAFOS DE OUTROS ASSUNTOS NO RELATÓRIO DO AUDITOR**

### a) Parágrafos de ênfase no relatório do auditor independente

Se o auditor considera necessário chamar a atenção dos usuários para um assunto apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis que, segundo seu julgamento, tem tal importância e é fundamental para o entendimento pelos usuários das demonstrações contábeis, ele deve incluir parágrafo de ênfase no relatório, desde que tenha obtido evidência de auditoria suficiente e apropriada, de que não houve distorção relevante do assunto nas demonstrações contábeis.

Tal parágrafo deve referir-se apenas a informações apresentadas ou divulgadas nas demonstrações contábeis.

Quando o auditor incluir um parágrafo de ênfase no relatório, ele deve:

- a) incluí-lo imediatamente após o parágrafo de opinião no relatório do auditor;
- b) usar o título “Ênfase” ou outro título apropriado;
- c) incluir no parágrafo uma referênciá clara ao assunto enfatizado e à nota explicativa que descreva de forma completa o assunto nas demonstrações contábeis; e
- d) indicar que a opinião do auditor não se modifica no que diz respeito ao assunto enfatizado.

### Parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente

Se o auditor considera necessário comunicar outro assunto, não apresentado nem divulgado nas demonstrações contábeis, e que de acordo com seu julgamento é relevante para o entendimento, pelos usuários, da auditoria, da responsabilidade do auditor ou do relatório de auditoria, e não for proibido por lei ou regulamento, ele deve fazêlo em um parágrafo no relatório de auditoria, com o título “Outros assuntos” ou outro título apropriado.

O auditor deve incluir esse parágrafo imediatamente após o parágrafo de opinião e de qualquer parágrafo de ênfase, ou em outra parte do relatório, se o conteúdo do parágrafo de outros assuntos for relevante para a seção Outras Responsabilidades de Relatório.

## **2 PERÍCIA CONTÁBIL**

Seguem-se conceitos sobre este assunto segundo autores nacionalmente renomados.

Sá (2005, p. 14) define Perícia Contábil como sendo:

Perícia contábil é a verificação de fatos ligados ao patrimônio individualizado visando oferecer opinião, mediante questão proposta. Para tal opinião realizam-se exames, vistorias, indagações, investigações, avaliações, arbitramentos, em suma todo e qualquer procedimento necessário à opinião.

Ornelas (2000, p.33) expressou:

Definido que o objeto da Ciência Contábil é o patrimônio, já podemos, logicamente, inferir que a pericia será de natureza contábil sempre que recair sobre elementos objetivos, constitutivos, prospectivos ou externos, do patrimônio de quaisquer entidades, sejam elas físicas ou jurídicas, formalizadas ou não, estatais ou privadas [...]

O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução nº 1.243/09, trata da NBC TP 01 – Perícia Contábil. Nesta, conceitua perícia como:

A perícia contábil constitui o conjunto de procedimentos técnico-científicos destinados a levar a instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar à justa solução do litígio ou constatação de um fato, mediante laudo pericial contábil e/ou parecer pericial contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais, e a legislação específica no que for pertinente.

Dessas definições se pode concluir como sendo conceito de perícia contábil: atividade exercida por profissional registrado no Conselho e que, com elevado conhecimento técnico, visa subsidiar o magistrado com respostas aos quesitos por este proposto, por meio de procedimentos técnicos, tais como investigação, indagação, mensuração, vistoria. Não é necessário emitir opinião própria, mas elucidar a verdade dos fatos de forma embasada em documentos.

Observa-se sua aplicação em casos de perícias em instituições financeiras, habitacionais e para cálculos de indenizações trabalhistas. É uma atividade profissional que exige educação continuada, conhecimento em diversas áreas que se inter-relacionam, tais como economia, direito, matemática financeira, estatística e outras, bem como o emprego da ética no seu dia a dia profissional.

## **2.1 OBJETIVO DA PERÍCIA**

Alberto (2002, p. 50) descreve o objetivo da perícia contábil:

O objetivo maior da perícia contábil é a verdade sobre o objeto examinado, melhor dizendo, o objetivo maior é a transferência da verdade contábil para o ordenamento – o processo ou outra forma – da instância decisória, a constatação, prova ou demonstração, segundo os princípios e instrumentos da Ciência Contábil, do ou sobre o objeto.

O autor ainda descreve que a perícia contábil tem por objetivo geral a constatação, prova ou demonstração contábil da verdade real sobre seu objeto, transferindo-o, através de sua materialização: o laudo, para o ordenamento da instância decisória, judicial ou extrajudicialmente.

Quanto aos objetivos específicos da perícia contábil, a finalidade com a utilização do instrumento é:

- a) A informação fidedigna;
- b) A certificação, o exame e a análise do estado circunstancial do objeto;
- c) O esclarecimento a eliminação das dúvidas suscitadas sobre o objeto;
- d) O fundamento científico da decisão;
- e) A formulação de uma opinião ou juízo técnico;

- f) A mensuração, a análise, a avaliação ou o arbitramento sobre o quantum monetário do objeto;
- g) Trazer à luz o que está oculto por inexatidão, erro, inverdade, má-fé, astúcia ou fraude.

Ornelas (2000, p. 35) descreve o objetivo da perícia contábil:

A perícia contábil tem por objeto central os fatos ou questões contábeis relacionadas com a causa (aspecto patrimonial), as quais dever ser verificadas, e, por isso, são submetidas a apreciação técnica do perito, que deve considerar, nessa apreciação, certos limites essenciais, ou “caracteres essenciais”. São caracteres essenciais da perícia contábil:

- a) Limitação da matéria;
- b) Pronunciamento adstrito à questão ou questões propostas;
- c) Meticuloso e eficiente exame do campo prefixado;
- d) Escrupulosa referência à matéria periciada;
- e) Imparcialidade absoluta de pronunciamento.

Verifica-se que o objeto da perícia é subsidiar os quesitos propostos pelo magistrado, demonstrando a verdade, obtendo uma informação fidedigna, no limite da matéria proposta pelo magistrado, sendo imparcial, ético e eficiente na formulação do laudo ou parecer. Importante destacar que, diferentemente do objeto de auditoria contábil, por ora já apresentado, a perícia contábil tem por finalidade demonstrar, evidenciar erros e/ou fraudes.

## **2.2 TÉCNICAS PRELIMINARES DE PERÍCIA CONTÁBIL**

Na aplicação prática da Ciência Contábil, da qual a perícia é uma delas, deve-se considerar os “modos de operação” decorrentes da própria Ciência. Pode-se dizer que a aplicação prática dos resultados das ciências se expressa através de técnicas desenvolvidas para abordar determinadas situações. A técnica não é ciência, mas é parte de aplicação desta ciência.

As técnicas preliminares de perícia, segundo Alberto (2002, p. 120), são:

- a) Definir o objeto da perícia: o perito, ao estudar o processo ou os elementos de consulta que lhe foi formulada, deve procurar estabelecer e circunscrever o objeto pericial. Isto porque nem sempre tal objeto estará claro para o próprio usuário do serviço pericial. Muitas vezes o solicitante não consegue situar corretamente o que deseja ver examinado pela perícia.
- b) Estabelecer, com base no objeto e nos demais elementos disponíveis, qual o objetivo da perícia, ou seja, qual a finalidade para a qual aquela está sendo instada a examinar determinada matéria. Essa finalidade da perícia, também, na maioria das vezes não estará claramente estabelecida pelo usuário (as partes, terceiros ou Judiciário). É importante proceder dependendo da finalidade da perícia, estabelecer a metodologia que empregará, ou, em suma, as técnicas de abordagem que adotará no caso concreto. Trata-se de diligenciar junto aos próprios autos ou conjunto de elementos que lhe são submetidos.

- c) Se o objeto e os objetivos tornarem necessária a pesquisa ou verificação de campo (a diligência propriamente dita, no sentido estrito), o profissional deverá comparecer no local onde será efetuada a verificação ou a pesquisa, ou ainda, onde serão solicitados os documentos, ouvidas as pessoas ou efetuadas as medições ou reproduções da coisa, situação ou fato de qualquer espécie. É aconselhável que tal técnica seja empregada com cuidados apropriados, lavrando o perito termo circunstanciado da solicitação, pesquisa ou verificação efetuada.

O perito deve ter como foco descobrir o objetivo das partes quanto à realização da perícia, diante da finalidade dela, poderão ser escolhidas a metodologia e técnicas mais apropriadas para a realização da perícia.

A diligência estrita é ato técnico da maior importância para a realização do laudo e parecer, quando, efetivamente, não é o seu componente principal, pois é através deste ato que muitos atos, fatos e situações ocultos que interessam à lide podem vir à tona. A disposição mental apropriada do perito, sua perspicácia e capacidade de apreensão, são decisivas para o encaminhamento que terá o laudo e parecer propriamente dito.

É necessário que se façam as técnicas preliminares em todo serviço de perícia, pois há casos em que se torna difícil o acesso a documentos, devido à quantidade de filiais ou, até mesmo, pela má vontade em disponibilizar os documentos por parte dos interessados, faz-se necessário estabelecer o objetivo da perícia e o objetivo das partes com a perícia; deve ser feita análise de quanto tempo será necessário para fazer a pesquisa de campo, e, para tanto, calcular os gastos com o trabalho pericial e fornecer o valor do honorário de seu trabalho.

### **2.3 ESPÉCIES DE PERÍCIA**

A perícia pode ser realizada em espécies distintas, conforme os ambientes em que serão realizadas. São os ambientes que delinearão as características e as determinantes tecnológicas para o perfeito atendimento do objeto pericial.

A Resolução CFC nº 1.243/09, que aprova a NBC TP 01 – Perícia Contábil, relata, de maneira breve, os tipos de perícia nos itens a e b.

Veja-se:

- a) A perícia contábil, tanto a judicial como a extrajudicial, é de competência exclusiva do contador registrado em Conselho Regional de Contabilidade. Entende-se como perícia judicial aquela exercida sob a tutela da justiça. A perícia extrajudicial é aquela exercida no âmbito arbitral, estatal ou voluntária.
- b) A arbitral é aquela exercida sob o controle da lei da arbitragem. Perícia no âmbito estatal é executada sob o controle de órgão do estado, tais como perícia administrativa das Comissões Parlamentares de Inquérito, de perícia criminal e do Ministério Público. Perícia voluntária é aquela contratada espontaneamente pelo interessado ou de comum acordo entre as partes.

Observa-se que a norma classifica as perícias em perícia judicial ou perícia extrajudicial.

A perícia judicial é aquela exercida sob o comando do Juiz, na qual o perito contador tem por objetivo esclarecer os fatos, produzir provas sobre a questão, demonstração da verdade relatada em Laudo ou Parecer. Estas provas subsidiarão a tomada de decisão do magistrado. A perícia judicial ocorre no ambiente judicial.

A perícia extrajudicial, segundo a norma, pode ser exercida nos seguintes âmbitos: arbitral, estatal ou voluntária. Estas podem ser feitas sob o comando de uma ou mais partes interessadas. Visa produzir as constatações necessárias, não é realizada no âmbito judicial.

A Perícia arbitral é exercida sob o controle da lei da arbitragem, atuando parcialmente, ora como se fosse judicial ora como extrajudicial. Subdivide-se em probante e decisória, segundo se destine a funcionar como meio de prova do juízo arbitral, como subsídio e da convicção arbitral, ou é ela própria a arbitragem; portanto, funciona seu agente como o próprio árbitro da controvérsia. É executada sob o controle do órgão do Estado.

A perícia estatal ou voluntária é aquela contratada espontaneamente pelo interessado ou em casos que tenham comum acordo entre as partes. Como exemplo, tem-se a perícia para averiguar a liquidez e solidez de empresas a serem adquiridas; investigação dos bens existentes nos lançamentos dos livros contábeis.

### **2.3.1 Conhecimento da questão**

A perícia contábil emerge de dúvidas de natureza patrimonial ou da riqueza gerida. Se a questão está em litígio, em Juízo, existem partes que se conflitam – é inequívoco; o autor reclama pelos seus direitos, e o réu defende-se com seus argumentos.

O perito deve ter conhecimento sobre o que motivou a questão, os argumentos de cada um, os documentos apresentados etc.

Se o perito é do juiz, sua responsabilidade é total e enorme, pois a tendência é que seu laudo seja o de maior confiabilidade; se o perito é das partes ou do réu ou do autor, o profissional precisa aprofundar-se nas razões de seu cliente e procurar, por todos os meios lícitos e éticos, dentro de seus conhecimentos, buscar razões em favor da parte que o constituiu. Sobre o perito assistente ou da parte, não há o ônus de suspeição, mas se exige o dever ético.

Se a perícia não é judicial, mas administrativa, necessário se faz conhecer tudo o que motivou e porque se deseja a opinião, ou, ainda, o que se espera com ela.

Conhecendo a razão essencial do assunto, pode-se orientar a filosofia, a metodologia e a política do plano de trabalho.

O pleno conhecimento das razões pelas quais a perícia se realiza deve determinar a filosofia e a política do plano de trabalho a ser elaborado como guia. Como são variadas as questões, variados são os planos, a perícia vai exigir muito mais detalhamento e especificidade no plano de trabalho.

O conhecimento da questão em que o perito trabalhe é essencial para o desenvolvimento de seu plano de trabalho, é necessário buscar o entendimento sobre qual o objetivo das partes, o que elas desejam com o término do trabalho pericial, para, a partir daí, buscar evidências em que as partes possam estar envolvidas ou ter agido para o alcance de seu objetivo, tais como erros propositais, fraudes e, até mesmo, conluio com outras pessoas e até órgãos públicos.

### **2.3.2 Conhecimento dos fatos**

Os fatos que envolvem a tarefa pericial são muitos e informam o que já aconteceu e até mesmo está a suceder.

Assim, por exemplo, quando um sócio entra na justiça contra o outro, reclamando que o gerente não está cumprindo o contrato social; a razão pode ser obter maior distribuição de lucro, mas devem verificar o que os fatos indicam, podem denunciar que, além do contrato social, houve um acordo de quotista, onde o sócio de capital concordou que as distribuições só se fazem se o lucro fosse superior a determinado percentual do patrimônio líquido, corrigido até a época de distribuição.

A intenção do litigante é uma, e essa é sua razão, mas os fatos militam contra ele.

O perito deve ter meios convincentes a uma opinião sólida.

Existem razões e fatos. Nem sempre as razões são apoiadas pelos fatos e, às vezes, a perícia pode reverter os fatos ou apoiar as razões, tudo depende do que se tem para verificar.

Os fatos são ocorrências que não se confundem com as razões que motivaram uma perícia, mas é preciso conhecer ambos para planejar.

A questão que motivou a perícia pode ter contra ela fatos que estão ocorrendo ou ainda não se anexaram ao processo, e que o perito deve procurar conhecer.

Tal é o número de ocorrências que podem circundar uma perícia, que não basta conhecer sobre o processo, sobre as razões, necessitando-se aprofundar sobre as eventualidades para que trace o plano de resultado; e ainda existe o caso em que o perito é

convocado depois que os quesitos já foram todos formulados, inclusive o da parte que contrata o profissional.

### **2.3.3 Levantamento prévio dos recursos disponíveis para exame**

Ao planejar, é necessário ter conhecimento quanto aos recursos disponíveis, quer humanos, materiais, competentes para produzir um laudo/parecer de qualidade.

Nem sempre os recursos necessários estão disponíveis ao perito na execução de seu trabalho; exemplo: se a parte requer um exame de custos, e se a empresa não tem escrita contábil de custos, as dificuldades serão grandes.

Sabe-se que se pode dispor para examinar; é possível fazer um plano de trabalho pericial. Os levantamentos devem estar centralizados dentro dos objetivos da perícia, mas não é demais procurar saber tudo o que existe, porque, muitas vezes, é possível, através de um controle, obter outro, por decorrência.

Na perícia, a preocupação dos levantamentos se guia pelas “razões” e “fatos” que movem a questão.

### **2.3.4 Prazo para execução das tarefas**

É comum, nas perícias, os juízes, os administradores, os interessados fixarem prazos para a realização do trabalho.

Em casos judiciais, os prazos judiciais são fixados pela Lei nº 8.455, de 24/08/1992, em seu art. 1º: “em caso judicial a perícia precisa ser entregue pelo menos vinte dias antes da audiência de instrução e julgamento e os assistentes têm dez dias de prazo após a entrega do laudo”.

É preciso, depois de conhecer as razões, os fatos e os recursos, mensurá-los diante do tempo de que se dispõem. O melhor critério é o de realizar um Cronograma.

Tal hipótese pode fazer com que o perito peça mais prazo ou desista de realizar o serviço, para não fazê-lo mal.

Os cronogramas devem ser calculados com segurança, levando em conta possíveis imprevistos, que são naturais, considerar a de acessibilidade dos documentos que serão necessários à execução dos trabalhos, bem como o apoio de outros profissionais na realização do trabalho.

### **2.3.5 Acessibilidade aos dados**

Nem sempre os dados necessários se acham no mesmo local onde reside o perito e, às vezes, se espalham por regiões longínquas. Outras vezes, esses dados se encontram em mau estado de conservação, demandando grandes esforços para sua leitura.

Por vezes, dependem de informes de terceiros não implicados na questão, que não temem em fornecer informações, às vezes até por incentivo por uma das partes litigantes. Deve levar em consideração se a empresa tem diversas filiais em regiões longínquas.

### **2.3.6 Pleno conhecimento dos sistemas contábeis adotados e confiabilidade documental**

Como existem muitos sistemas de registros contábeis e de arquivos, o perito também precisa conhecer como se processam.

O perito necessita ter conhecimentos razoáveis em sistemas e em informática, bem como precisa testar a confiabilidade dos sistemas e dos arquivos de documentos, de fitas, discos etc.

“Para planejar é preciso saber como se chega aos dados e até que ponto é possível ter confiança neles”.

Como cada caso pericial tem seu próprio caráter, sua especificidade, é possível que, nessas variáveis de sistemas, o perito possa adotar na mesma empresa, em circunstâncias diferentes, dois critérios.

Caso não haja confiabilidade, é preciso encontrar o caminho que a ela conduza, ou, então, declarar a impossibilidade de obtenção de elementos que produzam uma opinião de qualidade.

### **2.3.7 Natureza de apoios**

Se o perito souber com quais apoios contar, e é necessário que saiba, planejará de acordo com as circunstâncias.

Havendo necessidade de pessoal, a empresa examinada pode dispor-se a oferecer tal pessoal, mas também o perito deve estar preparado para utilizar seus auxiliares, ou até mesmo a contratação de profissional capacitado.

Nem sempre uma perícia pode realizar-se sem a ajuda de pessoas que auxiliem ou de especialistas que resolvam problemas específicos mais complexos.

As intrincadas operações desta era, a velocidade da informação, a concentração dos capitais e dos mercados, o gigantismo das instituições, tudo isto vai fazendo da realidade da prestação de serviços contábeis um complexo, que necessita de equipe de apoio.

## **2.4 CONTEÚDO DOS PLANOS PERICIAIS**

Os planos periciais possuem o conteúdo suficiente para que a opinião seja transmitida pelo perito, tal como possa vir a satisfazer aos que requereram a verificação e opinião.

Não é um plano padronizado; é determinado conforme a necessidade do trabalho pericial.

O importante é que os planos sigam os itens que compõem o objeto de indagação.

O plano deve girar em torno de verificações necessárias à constatação do fato. Exemplo: suspeita de desvio de mercadorias, o plano deve agir para a constatação deste quesito. O programa de trabalho do perito giraria em torno desta verificação.

## **2.5 PROCEDIMENTOS DE PERÍCIA CONTÁBIL**

A NBC TP 01 trata dos procedimentos de perícia

18. Os procedimentos da perícia contábil visam fundamentar as conclusões que serão levadas ao laudo pericial contábil ou parecer pericial contábil, e abrangem, total ou parcialmente, segundo a natureza e a complexidade da matéria, exame, vistoria indagação, investigação, arbitramento, mensuração avaliação e certificação.

### **2.5.1 Exame**

A norma trata: “19. O exame é a análise de livros, registros transações e documentos”.

O exame é a análise de elementos constitutivos da matéria. Pode ser em relação a um elemento qualquer: uma pessoa, livro, registros das transações e documentos. Pressupõe a decomposição dos elementos da matéria examinada em tantas partes quantas forem necessárias à formação da convicção a respeito delas, tem por objeto verificar a existência de livros contábeis exigidos por lei, e se foram preenchidos atendendo à legislação e à norma, buscando evidências de erros e até mesmo fraudes.

### **2.5.2 Vistoria**

A norma trata: “20. A vistoria é a diligência que objetiva a verificação e a constatação de situação, coisa ou fato, de forma circunstancial”.

É o ato de verificação do estado circunstancial do objeto pericial concreto: pessoa, máquina, documento, condições ambientais. A vistoria é a diligência que objetiva a verificação e a constatação de situação, coisa ou fato, de forma circunstancial, é a apreensão do estado do objeto no momento do exame, em dada época e circunstância.

### **2.5.3 Indagações**

Segundo a norma “21. A indagação é a busca de informações mediante entrevista com conhecedores do objeto ou do fato relacionado à perícia”.

É o ato pericial de obtenção do testemunho pessoal daqueles que têm ou deveriam ter conhecimento dos fatos ou atos referentes à matéria periciada. Na indagação, faz-se a busca de informações mediante entrevista com conhecedores do objeto da perícia.

#### **2.5.4 Investigação**

Quanto à norma “22. A investigação é a pesquisa que busca trazer ao laudo pericial contábil ou parecer pericial contábil o que está oculto por quaisquer circunstâncias”.

A investigação nada mais é do que a pesquisa que visa verificar a veracidade dos fatos, das respostas obtidas na indagação, para trazer ao laudo pericial contábil ou parecer pericial contábil o que está oculto por quaisquer circunstâncias. Estas circunstâncias são, habitualmente, astúcia, má-fé, fraude, malícia e outros procedimentos aéticos, que visam obscurecer a verdade.

#### **2.5.5 Arbitramento**

Na norma, tem-se “23. O arbitramento é a determinação de valores ou a solução de controvérsia por critério técnico”.

Do ponto de vista pericial, é a técnica de determinar valores por procedimentos estatísticos, tais como média, mediana, desvio-padrão e analógicos, que são situações mensuráveis conhecidas. São utilizados como parâmetro para se determinar o valor de situação não diretamente mensuráveis, capazes de fundamentar o valor encontrável.

#### **2.5.6 Mensuração**

Pela norma: “24. A mensuração é o ato de quantificação e quantificação física de coisas, bens, direitos e obrigações, despesas e receitas”.

É o ato de determinar a quantidade de elementos das contas patrimoniais e de resultado, bem como qualificá-los. Desta forma, pode-se obter um critério de comparação se as contas da empresa estão mensuradas de maneira correta.

#### **2.5.7 Avaliação**

Na norma: “25. A avaliação é o ato de estabelecer o valor de coisas, bens, direitos, obrigações, despesas e receitas”.

Após ter verificado a quantidade e qualidade dos itens patrimoniais e de resultado na mensuração, a avaliação é o ato de estabelecer o valor a estes itens constatados. É a análise e identificação do valor por critério puramente objetivo, calculável e demonstrável. Trata-se da constatação do valor real das coisas, ou de sua determinação por critério comparativo direto, como pesquisas, valor de mercado.

#### **2.5.8 Certificação**

É tratada pela norma em seu item 26, “A certificação é o ato de atestar a informação trazida ao laudo pericial contábil pelo perito-contador, conferindo-lhe caráter de autenticidade pela fé pública atribuída a este profissional”.

Os procedimentos periciais aplicam-se de acordo com a pertinência de cada caso. Trata-se de uma análise para produzir uma opinião. Não é um mecanismo rígido, imutável, tendo em vista que as perícias são diversificadas, trata-se de um padrão, um auxílio na execução do serviço pericial.

A norma trata especificamente da distinção entre programa de trabalho de perícia e planejamento, no item 32:

32. Enquanto o planejamento da perícia é um procedimento prévio abrangente que se propõe a estabelecer todas as etapas da perícia, o programa de trabalho é a especificação de cada etapa a ser realizada que deve ser elaborada com base nos requisitos e/ou objeto da perícia.

O planejamento de perícia e o programa de trabalho são fatores imprescindíveis à orientação do trabalho do perito contábil. O planejamento irá estabelecer de maneira abrangente as etapas do trabalho, enquanto os programas especificarão cada etapa a ser realizada, devendo ser elaborada com base nos quesitos propostos.

## **2.6 PARECER PERICIAL CONTÁBIL**

Quanto ao Parecer Pericial contábil, a NBC TP 01 trata:

27. Concluídas as diligências, o perito-contador apresentará laudo pericial contábil, e o perito-contador assistente seu parecer pericial contábil, obedecendo aos respectivos prazos.

57. O Decreto-lei nº 9.295/46, na alínea “c” do art. 25, determina que o laudo pericial contábil e o parecer pericial contábil somente sejam elaborados por contador que esteja devidamente registrado e habilitado em Conselho Regional de Contabilidade.

58. O laudo pericial contábil e o parecer pericial contábil são documentos escritos, nos quais os peritos devem registrar, de forma abrangente, o conteúdo da perícia e particularizar os aspectos e as minudências que envolvam o seu objeto e as buscas de elementos de prova necessários para a conclusão do seu trabalho.

59. Obriga a Norma que os peritos, no encerramento do laudo pericial contábil ou do parecer pericial contábil, consignem, de forma clara e precisa, as suas conclusões.

Verifica-se que o resultado final do trabalho pericial contábil é dividido em dois: o laudo pericial emitido pelo perito contádor do juiz e o parecer pericial emitido pelo perito-contador assistente. A lei determina que ambos sejam elaborados por profissionais devidamente registrados e habilitados no Conselho. Para atender ao objetivo desta pesquisas que é o estudo de pareceres de auditoria e perícia, será dada ênfase ao parecer pericial contábil.

Tanto o parecer quanto o laudo são documentos escritos, que emitem o resultado do trabalho do perito contádor e perito contádor assistente, respectivamente. Devem ser apresentados de forma clara, precisa e abrangente, tendo em vista o objeto e as buscas de elementos de prova para sua conclusão.

Ornelas (2000, p. 98) trata do parecer pericial contábil de maneira histórica.

Com o advento da Lei nº 8.455/92, surgiu um tipo de laudo de responsabilidade do assistente técnico. Antes da lei os assistentes técnicos tinham, por praxe, oferecer seus trabalhos técnicos em caso de divergências com o Laudo Pericial Contábil, era denominado Laudo Crítico.

Com a nova Legislação, o assistente técnico é responsável pela oferta de parecer pericial contábil, ou seja, oferece por meio de trabalho próprio, sua opinião técnica, critica ou concordante, a respeito do Laudo Pericial oferecido pelo perito do Juiz.

O perito assistente deve tomar os mesmos cuidados técnicos adotados pelo perito judicial, acompanhar as diligências realizadas, desenvolver levantamentos específicos de seu interesse que suportem o trabalho que oferece.

Esse tipo de Parecer pode ser assim ordenado:

- a) Das considerações preliminares/Resumo do laudo oficial
- b) Dos comentários técnicos ao laudo pericial contábil
- c) Do parecer pericial contábil
- d) Do encerramento
- e) Anexos
- f) Documentos

Além do registro, é necessário que o perito tenha conhecimento da matéria periciada.

Ao elaborar Parecer pericial contábil, deve ater-se a todas as normas e técnicas de sua elaboração, tais como: não deve deixar espaços em branco, não deve conter rasuras, borrões, é proibido utilizar as linhas marginais, o parecer deve ser escrito de forma direta com a linguagem técnica, porém, de maneira acessível aos interlocutores.

O Parecer deve ser elaborado para atendimento às necessidades dos julgadores e ao objeto em discussão, sempre com conteúdo claro e dirigido ao assunto da demanda. Em caso de o parecer contábil ser contrário às posições do Laudo, o perito contador-assistente deve fundamentar suas manifestações.

## **2.7 APRESENTAÇÃO DO PARECER PERICIAL CONTÁBIL**

A NBC TP 01 trata da apresentação do Parecer da seguinte forma:

60. O laudo pericial contábil e o parecer pericial contábil são orientados e conduzidos pelo perito-contador e pelo perito-contador assistente, respectivamente, que adotarão padrão próprio, respeitada a estrutura prevista nesta Norma. Neles devem ser registrados de forma circunstanciada, clara e objetiva, sequencial e lógica, o objeto da pericia, os estudos e observações realizadas, as diligências executadas para a busca de elementos de prova necessários, a metodologia e critérios adotados, os resultados devidamente fundamentados e as suas conclusões.

64. O laudo pericial contábil e o parecer pericial contábil deverão ser escritos de forma direta, devendo atender às necessidades dos julgadores e dos interessados e ao objeto da discussão, sempre com conteúdo claro e limitado ao assunto da demanda, de forma que **possibilite os julgadores a proferirem justa decisão.** O laudo pericial contábil e o parecer pericial contábil não devem conter documentos, coisas, e/ou informações que conduzam a duvidosa interpretação, para que não induza os julgadores e interessados a erro.

Diante do exposto, observa-se que o perito contábil e o perito contábil assistente poderão adotar padrão próprio na execução de seu trabalho; no entanto, sempre obedecendo à norma de regulação da atividade pericial citada NBC TP 01. Diante disto, verifica-se certa liberdade para o perito. Este, por sua vez, deve registrar, de maneira clara, sequencial, objetiva, o objeto da perícia, os estudos e observações realizados, a metodologia e os critérios adotados devidamente fundamentados e suas conclusões.

Ambos deverão ser escritos de forma direta, com o intuído de atender à necessidade dos julgadores, com conteúdo claro e limitado ao assunto da demanda, com a plena convicção de que tenham percorrido todos os caminhos capazes de subsidiar a tomada de decisão do magistrado de forma justa. O parecer não deve conter objeto de dupla interpretação ou interpretação duvidosa.

## 2.8 TERMINOLOGIA DO PARECER PERICIAL

A NBC TP 01 determina a terminologia do parecer pericial da seguinte forma:

67. Forma circunstanciada: a redação pormenorizada e minuciosa, efetuada com cautela e detalhamento, em relação aos procedimentos e aos resultados do laudo pericial contábil e o parecer pericial contábil.

68. Síntese do objeto da perícia: o relato sucinto de forma que resulte numa leitura compreensiva dos fatos relatados ou na transcrição resumida dos fatos da lide sobre as questões básicas que resultaram na nomeação ou na contratação do perito.

69. Diligências: todos os procedimentos e atos adotados pelo perito na busca de documentos, coisas, informações ou quaisquer outros elementos de prova, bem como todos os subsídios necessários a elaboração do laudo pericial contábil e do parecer pericial contábil, mediante termo de diligência, quando possível, desde que tais provas não estejam insertas nos autos. Ainda são consideradas diligências, as comunicações às partes, aos perito-contadores assistentes ou a terceiros, ou petições judiciais, em decorrência de necessidade de arrecadar elementos de prova.

70. Critérios da perícia: procedimentos que servem de norma para julgar ou decidir o caminho que deve seguir o perito na elaboração do trabalho pericial. É a faculdade que tem de distinguir como proceder em torno dos fatos alegados.

71. Metodologia: conjunto dos meios dispostos convenientemente para alcançar o resultado da perícia por meio do conhecimento técnico-científico, de maneira que possa ao final inseri-lo no corpo técnico do laudo pericial contábil e do parecer pericial contábil.

72. Resultados fundamentados: representam as consequências do trabalho técnico-científico do perito, por meio da explicitação da forma pela qual o perito chegou às conclusões da perícia.

73. Conclusão: é a quantificação, quando possível, do valor da demanda, podendo reportar-se a demonstrativos apresentados no corpo laudo pericial contábil e do parecer pericial contábil ou em documentos. É na conclusão que o perito colocará outras informações que não foram objeto de quesitação, porém, as encontrou na busca de elementos de prova inerentes ao objeto da perícia e que, de alguma forma, servirão de apoio para a opinião ou julgamento...

79. Os peritos devem na conclusão do laudo pericial contábil e do parecer pericial contábeis, considerar as formas explicitadas nos itens seguintes:

- a) omissão de fatos: o perito-contador não pode omitir nenhum fato relevante encontrado no decorrer de suas pesquisas ou diligências, mesmo que não tenha sido objeto de quesitação e desde que esteja relacionado ao objeto da perícia;
- b) a conclusão com quantificação de valores é viável em casos de: apuração de haveres; liquidação de sentença, inclusive em processos trabalhistas; resolução de sociedade; avaliação patrimonial, entre outros;
- c) pode ocorrer que na concussão seja necessária a apresentação de alternativas, condicionada às teses apresentadas pelas partes, casos em que cada uma apresenta uma versão para a causa. O perito deve apresentar ao juiz as alternativas condicionadas às teses apresentadas, devendo, necessariamente, serem identificados os critérios técnicos que lhes dêem respaldo. Tal situação deve ser apresentada de forma a não apresentar a opinião pessoal do perito, consignando os resultados obtidos, caso venha a ser aceita a tese de um ou de outro demandante, como no caso de discussão de índices de atualização e taxas.

O parecer pericial contábil é um trabalho relativamente técnico, que deve relatar, de maneira clara e detalhada, todos os procedimentos realizados bem como o resultado alcançado.

Quanto ao objeto, deve relatar de maneira sucinta, permitindo uma leitura compreensiva, transcrever resumidamente os fatos que resultaram na nomeação ou contratação do perito-contador assistente.

O perito contador assistente deve registrar no parecer todos os procedimentos e atitudes adotadas na busca de informações e subsídios necessários à elaboração do Parecer, ou seja, as diligências efetuadas para o alcance das informações.

Quanto ao critério da Perícia, são os procedimentos que auxiliam o perito a decidir o caminho a seguir na elaboração de seu trabalho. Desde que estejam de acordo com as normas, o perito tem a faculdade de decidir, não é um trabalho restrito, até mesmo porque podem surgir novos caminhos a serem percorridos no decorrer de seu trabalho.

A metodologia deve ser inserida no corpo técnico do parecer ao final do trabalho. São os meios dispostos para alcançar o resultado da perícia por meio de conhecimentos técnicos e científicos.

Os resultados fundamentados apresentarão explicação da forma pela qual o perito chegou à conclusão da perícia, representa as consequências do trabalho técnico-científico do perito.

Na conclusão haverá a quantificação do valor da demanda. Isto, se possível, pode tratar dos demonstrativos apresentados no corpo do parecer, e é na conclusão que o perito colocará outras informações que não foram objeto de quesitação, mas que, no entanto, servirão de apoio para opinião ou julgamento, ou seja, o perito deve ater-se a não omitir nenhum fato relevante encontrado no decorrer das pesquisas.

Há casos em que se torna viável a quantificação de valores, tais como causas trabalhistas, resolução de sociedade. Havendo necessidade de apresentação de alternativas, de acordo com as teses apresentadas pelas partes, o perito deve ater-se a não evidenciar opinião pessoal.

## **2.9 ESTRUTURA DO PARECER PERICIAL**

A estrutura do parecer pericial é descrita no item 80 da NBC TP 01:

80. O laudo pericial contábil e o parecer pericial contábil devem conter, no mínimo, os seguintes itens:
- a) identificação do processo e das partes;
  - b) síntese do objeto da perícia;
  - c) metodologia adotada para os trabalhos periciais;
  - d) identificação das diligências realizadas;
  - e) transcrição e respostas aos quesitos: para o laudo pericial contábil;
  - f) transcrição e respostas aos quesitos: para o parecer pericial contábil; onde houver divergência, transcrição dos quesitos, respostas formuladas pelo perito-contador e as respostas e comentários do perito contador-assistente;
  - g) conclusão;
  - h) anexos
  - i) apêndices;
  - j) assinatura do perito: fará constar sua categoria profissional de contador e o seu número de registro em Conselho Regional de Contabilidade, comprovada mediante Declaração de Habilidaçāo Profissional – DHP. É permitida a utilização de certificação digital, em consonância com a legislação vigente e as normas estabelecidas pela Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileiras – ICP – Brasil.

Cada trabalho pericial tem uma determinada particularidade. Quanto à estrutura do Parecer Pericial, é um subsidio para elaboração do trabalho pericial sem esquecimento de partes essenciais do parecer, a necessidade surge na execução do serviço. Haverá casos em que tenha anexos, apêndices, e outros não, no entanto isto não significa que o trabalho que não tenha tais itens esteja incompleto ou errado, de maneira alguma. Certamente não foi necessário para o desenvolvimento de seu trabalho e para a sua conclusão.

O perito contador assistente, ao efetuar suas manifestações no Parecer Pericial, não pode omitir nenhum fato relevante encontrado no decorrer de suas pesquisas ou diligências, bem como não deve emitir opinião pessoal a respeito das respostas oferecidas aos questionamentos, pois este não é o objetivo da perícia, mas, sim, elucidar a verdade dos fatos. O perito contador-assistente deve atender ao Código de ética profissional do Contabilista.

### **3. AUDITORIA VERSUS PERÍCIA**

Ambas são especialidades bem conceituadas e que remuneram bem.

Sá (2005, p. 29) relata:

Existem muitos pontos em comum, podendo tais tecnologias se beneficiarem uma do procedimento da outra, mesmo porque tudo está amparado pela ciência contábil, mas só por suplementação ou em casos muito especiais é que a perícia se vale dos critérios de auditoria.

#### **3.1 Semelhanças:**

- Ambas são ramos da contabilidade;
- Necessitam de registro no respectivo conselho profissional;
- Precisam de um aprimoramento contínuo para o desempenho de suas atividades;
- Necessitam de conhecimento em diversas áreas que se relacionam, tais como Matemática financeira, Administração, Direito.
- Os documentos contábeis que utilizam são os mesmos oferecidos para ambos os profissionais.

Pode-se observar que auditoria e perícia contábil trabalham com os mesmos documentos para emissão do trabalho final, ambas finalizam o trabalho com a emissão do parecer contábil, ressaltando que, para perícia, também existe o Laudo. Ambas são realizadas por profissionais registrados no conselho profissional e que tenham conhecimento amplo em diversas áreas inter-relacionadas, bem como os profissionais das duas áreas devem acompanhar mudanças na Legislação e Normas, buscando aprimorar o conhecimento por meio de cursos.

#### **3.2 Diferenças:**

<b>Auditoria Contábil</b>	<b>Perícia Contábil</b>
Auditoria é muito mais revisão	Perícia é produção de Prova, por verificação, exame, arbitramentos etc.
Trabalha com Amostragem	Trabalha com exame de documentos e informações de maneira completa, abrangente e analítica.
Desenvolve seu trabalho para entidade privada	Realiza-se por demanda judicial, atua sobre ato

ou pública, não necessita de demanda judicial.	litigioso, envolvendo duas partes.
Tem por objetivo verificar se as demonstrações contábeis estão de acordo com as Normas e Legislação, emitindo uma opinião no Parecer, evidenciando onde necessita de melhorias e aprimoramento	Não emite opiniões em seu laudo e parecer, seu objetivo se restringe a responder aos quesitos propostos, evidenciando a verdade para o Magistrado, utilizando-se de conhecimento técnicos.
Segue um padrão imposto, já definido por planos de direcionamento: papéis de trabalho e tiques.	O perito é livre para realizar seu trabalho de maneira mais adequada. A preocupação dos levantamentos se guia pelas “razões” e “fatos” que movem a questão.
Baseia-se no controle interno da empresa auditada.	Baseia-se em documentos, investigações, indagações, exames, levantamentos, diligências.
Plano de trabalho geral.	Plano de trabalho mais detalhado e específico.
Tem necessidade constante de realização, portanto é um trabalho permanente e continuado, realizado normalmente uma vez a cada ano.	É um trabalho eventual, não observa uma frequência, pois é realizado com o fim de responder aos quesitos propostos pelo magistrado.
Não tem por objetivo detectar fraude e erros, porém, se localizados, devem ser elencados.	Poderão ser requisitadas em caso de suspeita de fraude, por tratar-se de uma investigação aprofundada para fins de responder aos quesitos.
Pode ser executado tanto por pessoa física quanto por jurídica.	Executada somente por pessoa física, profissional de nível universitário (CPC, art. 145, § 1º).
Permite muito maior delegação.	Não é permitida muita delegação, em muitos casos é necessária a contratação de especialistas.
Usuários: sócios, investidores, administradores, governo.	Usuários: as partes e, principalmente, a justiça.
Resolução CFC 986/03 – Da Auditoria Interna.	Resolução CFC 1.244/09 - Perito Contábil
Resoluções CFC nº 821/97, trata das normas Profissionais do Auditor Independente;	Resolução CFC 1.243/09 – Perícia Contábil.

**Quadro 1** – Diferenças auditoria contábil e perícia contábil

Fonte: Os Autores

Sá (2005, p. 28) relata:

A auditoria tem como objetivos normais a maior abrangência, a gestão com algo em continuidade, enquanto a perícia se prende à Especificidade, tem caráter de *Eventualidade*, só aceita o *Universo Completo* para produzir opinião como *Prova* e não como *Conceito*.

Verificamos que são muitas as diferenças entre Auditoria e Perícia contábil, a começar pelo desenvolvimento de ambas no contexto histórico, a Auditoria surgiu como forma de controle de empresas, já a perícia contábil surgiu como meio de prova, de busca da verdade sobre os fatos.

Com o desenvolvimento de ambas, a auditoria se solidificou como revisão, principalmente no auxílio aos órgãos públicos que necessitavam de acompanhamento, para verificar se estão seguindo corretamente as Normas. O Auditor supriu esta necessidade, fornecendo opinião, constatando se houve erros, e emitindo sugestão quanto à melhoria e aprimoramento. O perito, por sua vez, consolidou sua atividade amparando o Magistrado, respondendo aos quesitos que lhe seriam propostos.

A auditoria admite amostragem na realização de seu trabalho, avalia o controle interno e determina a amplitude dos testes a serem realizados; onde o controle interno for bom, menor o volume de testes e, onde o controle interno for ruim, maior o volume de testes. A auditoria se torna uma necessidade constante, avalia o trabalho dos gestores e, se necessário, pode vir a aplicar multas, por erros consecutivos e informando junto aos conselhos; já a perícia é realizada somente para responder a casos específicos, porém há casos em que a sentença judicial se estende por diversos anos, pelo motivo de uma das partes não concordar e recorrer. Isto se deve ao fato de a perícia judicial incumbir-se de multa e indenizações, tais como em casos trabalhistas, em sistemas financeiros, entre outros.

A Auditoria trabalha, de certa forma, restrita aos planos de direcionamento, por meio de papéis de trabalho, tiques. Nela, pode, em muitos casos, delegar atividades aos próprios funcionários da empresa, desde que supervisionadas.

A Perícia segue normas, porém possui uma liberdade na realização das tarefas, tendo em vista que, em cada processo, são feitos novos quesitos, que deverão ser respondidos pelo perito. Este, por sua vez, deve buscar a resposta, de várias formas possíveis, conforme a legalidade e ética profissional, ou seja, o perito tem o poder de discricionariedade para a realização de seu trabalho.

## **CONCLUSÃO**

Verifica-se que auditoria e perícia contábil, algumas vezes, se confundem, devido a algumas semelhanças, tais como: por trabalharem com os mesmos documentos, por serem ramos da ciência contábil, pelo prestígio social que possuem, por finalizarem o trabalho com a confecção do parecer contábil.

Tanto a Auditoria como a Perícia Contábeis tem as suas especificidades, tal como a auditoria trabalhar com a amostragem, e a perícia repudiá-la, no sentido de que devem ser analisados todos os documentos para obter a verdade dos fatos; auditoria ser revisão e perícia produção de prova; auditoria é realizada anualmente, e perícia é eventualmente; auditoria possui um plano geral de trabalho mais rígido com tiques e papéis de trabalho, já o perito

trabalha com certa discricionariedade, podendo escolher o melhor caminho a ser seguido para obtenção do resultado. Embora as diferenças sejam em maior quantidade, de uma forma geral pode-se dizer que ambas contribuem para o desenvolvimento social e econômico do País.

A auditoria contábil contribui, garantindo o acompanhamento do gasto do dinheiro público, certificando se as contas públicas estão em conformidade com a legislação, ou, quando for o caso, até mesmo reprová-las, podendo aplicar multas e até penalidades aos administradores do dinheiro público, por exemplo: verificar se as demonstrações contábeis foram confeccionadas de maneira correta. O auditor finaliza seu trabalho com o Parecer de Auditoria.

A Perícia contábil tem desenvolvido sua atividade para auxílio ao Magistrado, buscando responder aos quesitos que foram propostos ao perito, evidenciando a verdade dos fatos, com a finalidade de subsidiar a tomada de decisão do Juiz. O parecer pericial confeccionado pelo perito contador assistente demonstrará o conteúdo da perícia e os aspectos que envolvam o seu objeto, bem como, de forma clara e precisa, as conclusões obtidas no decorrer do trabalho realizado.

Para obter sucesso em tais profissões é necessário estudo continuado, atualizar-se constantemente quanto à legislação vigente, bem como possuir amplo conhecimento nas áreas em que se relacionam: economia, administração, matemática financeira, estatística, e, principalmente, exercer sua atividade com ética e comprometimento.

Espera-se que esta pesquisa tenha contribuído no aprendizado e no entendimento da rotina profissional de cada atividade apresentada: auditoria e perícia contábil, bem como ter estimulado aos acadêmicos em ciência contábil a se especializarem em uma destas áreas e exercerem alguma destas atividades profissional.

## **REFERÊNCIAS**

- ALBERTO, Valder Luiz Palombo. **Perícia Contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um curso Moderno e Completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- ATTIE, William. **Auditoria**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- ORNELAS, Marinho Maurício Gomes de. **Perícia Contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- \_\_\_\_\_. **Perícia Contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SOUZA, Benedito Felipe de; PEREIRA, Anísio Cândido Pereira. **Auditoria Contábil: Abordagem prática e Operacional.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Diferença entre Auditoria e Perícia Contábil.** Disponível em: [www.crepr.org.br/publicacoes/downloads/revista133/diferenca](http://www.crepr.org.br/publicacoes/downloads/revista133/diferenca) acesso em 14/01/2010.

ZANLUCA, Júlio Cesar. **Perito Contábil – Desafios e Oportunidades.** Disponível em [www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/trabalhopericial.htm](http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/trabalhopericial.htm) acesso em 30/03/2010.

**A diferença entre Auditoria e Perícia Contábil.** Disponível em: <<http://via6.com/artigo.php?aid=6165>> Acesso em 14 jan. 2010.

**Resolução CFC nº 1.243/09 Aprova a NBC T 01 – Da Perícia Contábil.** Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001243](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001243)> Acesso em 12 agos. 2010.

**Resolução nº 821/97 Aprova a NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente com Alterações e dá outras providências.** Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=1997/000821](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=1997/000821)> Acesso em 05 fev. 2010.

# FUNDO ESTADUAL DE SAÚDE DE MATO GROSSO X SISTEMA FINANCEIRO DE CONTA ÚNICA DO PODER EXECUTIVO MATO-GROSSENSE

MARTINS, Cibele Makiyama<sup>1</sup>; ROCHA, Maria Inês Portella<sup>2</sup>; SILVA, Benedito  
Albuquerque da<sup>3</sup>

## RESUMO

O presente artigo nasceu da necessidade de compreender como o Fundo Estadual de Saúde de Mato Grosso, diante do valoroso e árduo objetivo de criar condições financeiras e gerenciais para que as ações de saúde sejam desenvolvidas, deixa de financiá-las, em parte, em razão, primeiramente, de um Decreto (nº. 03, de 06/01/2003, que instituiu o Sistema Financeiro de Conta Única no Estado de Mato Grosso) e, posteriormente, de Lei Complementar (nº. 360, de 18/06/2009) em regime de “abdicação” dos resultados de suas aplicações financeiras das duas principais fontes financiadoras de recursos (nºs. 112 – Recursos para Apoio ao Desenvolvimento das Atividades Ambulatoriais – Ministério da Saúde e 134 – Recursos destinados ao Desenvolvimento das Ações de Saúde), anuindo que estes seriam, por direito, do Governo do Estado, em nome de uma “necessidade de controle financeiro” e “garantia de aplicação de recursos financeiros globais” e contrariando toda uma orientação e legislação superior hierárquica com propósitos Constitucionais almejados e destinados aos cidadãos.

**Palavras-chave:** Fundo Estadual de Saúde de Mato Grosso; Sistema Financeiro de Conta Única no Estado de Mato Grosso; Sistema Único de Saúde.

## ABSTRACT

This paper was born from the necessity to comprehend how the Mato Grosso State Health Fund, with a brave and difficult objective of creating financial and management conditions for health actions development, no longer finances such actions. This is partly, firstly, due to a Decree (n.03, 06.01.2003 – which institutionalizes the Single Account Financial System in Mato Grosso State) and later to a Supplementary Law (n. 360, 18.06.2009) in terms of an “abdication” system of the results of its financial investments from its two main funding sources (n. 112 – Federal resources, and n.134 – State resources), agreeing that these would be rightly due to the State Government, owing to “a need for financial control” and “to ensure the application of global financial resources”, this goes against the orientation and hierarchical superior legislation that contemplate the constitutional purposes for citizens.

**Keywords:** Mato Grosso State Health Fund, Single Account Financial System in Mato Grosso State, Single Health System.

---

1 Contadora. SES/MT – Especialista em Direito e Processo Administrativo no Setor Público.

2 Contadora. SES/MT – Especialista em Direito e Processo Administrativo no Setor Público.

3 Professor Assistente UFMT – Doutor em Contabilidade.

## INTRODUÇÃO

O Estado de Mato Grosso, com todas as suas deficiências quanto “ao nível ideal” de financiamento das ações do Sistema Único de Saúde – SUS, vem desrespeitando o índice estipulado como mínimo necessário (12% da receita de impostos estaduais) pelo Governo Federal, para investimentos destinados à área da Saúde. O Tesouro do Estado, através da Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso – SEFAZ/MT, com a implantação do Sistema Financeiro de Conta Única, se apropriou dos rendimentos auferidos dos recursos do Governo Federal e também daqueles incidentes sobre a aplicação obrigatória exigida da fonte de recurso do Tesouro Estadual, desde 2004.

Assim, esta pesquisa trata de um estudo de caso, e o critério de amostra usado foi intencional e de seleção racional, dentro de uma abordagem qualitativa.

A exposição foi alicerçada, confrontando e apresentando a legislação a respeito do tema eleito: Fundo Estadual de Saúde de Mato Grosso x Sistema Financeiro de Conta Única do Poder Executivo Mato-grossense, explicitando a seriedade com que é tratado o assunto por meio de Leis Ordinárias, Leis Complementares, Emenda Constitucional, Acórdão, Decretos e Portarias.

Na primeira seção é feita uma retomada da legislação e teoria disponível acerca do tema. É primordial o entendimento básico dos Fundos Gestores de Recursos e, para isso, foi definido e caracterizado, para, logo após, mais particularmente, tratar do Fundo Nacional de Saúde – FNS, já que o foco está centrado e executado pelo Fundo Estadual de Saúde de Mato Grosso. O esclarecimento da política descentralizadora de ações e serviços de saúde daquele fica mais elucidativo em função das razões pelas quais este fora criado.

Já na seção que se seguiu, foi efetivada uma análise do Sistema Financeiro de Conta Única do Poder Executivo Mato-grossense desde a sua idealização até a sua implantação definitiva. E, só depois, com base em conhecimentos práticos, é apresentado um relato sobre as rotinas de Gerenciamento de Recursos na Conta Única, onde são oferecidas informações úteis e concisas, utilizando-se de uma linguagem técnica, porém acessível.

Na terceira seção é possível a visualização da vultosidade dos recursos geridos pelo FES/MT, as dificuldades para estabelecerem-se como gestor pleno de seus recursos, as limitações de sua autonomia impostas politicamente, a necessidade ímpar de estabelecer-se, com base na legislação, enquanto gerenciador dos interesses concernentes às ações de serviços públicos de saúde no Estado e dos avanços obtidos nos últimos anos.

A conclusão espelha um posicionamento acerca do assunto, onde é demonstrada a necessidade de que as questões administrativas, a exemplo de gestão financeira, não se devem

preponderar quando existem critérios sociais e humanos a serem considerados. E, finalmente, é apresentada a bibliografia utilizada.

## **1 Abordagem Metodológica**

Esta pesquisa é uma modalidade de Estudo de Caso e justifica seu uso, visto que Chizzotti (2000) o reconhece como unidade que significa o todo e, em razão disso, hábil e suficiente para sustentar um parecer merecedor de credibilidade e de caráter interventivo.

A análise do processo em estudo, sobre o Fundo Estadual de Saúde de MT x Sistema Financeiro de Conta Única do Poder Executivo Mato-grossense, sofrerá uma abordagem qualitativa, uma vez que o tema se configura enquanto uma “observação reiterada e participante do objeto pesquisado, e dos contatos duradouros com informantes que conhecem esse objeto e emitem juízos sobre ele”.

A abordagem qualitativa é mais adequada, por ser fundamentada onde impera uma relação dinâmica entre sujeito e objeto.

Na forma como Chizzotti (2000) concebe:

O conhecimento não se reduz a um rol de dados isolados, conectados por uma teoria explicativa; o sujeito-observador é parte integrante do processo de conhecimento e interpreta os fenômenos, atribuindo-lhes um significado. O objeto não é um dado inerte e neutro; está possuído de significados e relações que sujeitos concretos criam em suas ações.

## **2 Fundos Gestores de Recursos**

É o emprego de recursos financeiros/monetários, com a finalidade de aplicação para financiamento de despesas, tais como reservas específicas ou extraordinárias, com intenção de fomentar determinados setores/atividades.

A Lei nº. 4.320/64, em seu artigo 71, estabelece que Fundo Especial constitui-se da agregação de receitas específicas (aqui se consolida enquanto ressalva ao princípio da Unidade de Tesouraria – Caixa Único), legalmente vinculadas a objetivos ou serviços estabelecidos, sendo facultativa a aceitação de normas particulares de aplicação, vedada a criação de fundos de qualquer natureza, sem autorização legislativa, conforme o Inciso IX do artigo 167 da Constituição Federal do Brasil.

J. Teixeira Machado Júnior e Heraldo Costa Reis (1995, p.129) elencam quais são as características de Fundo Especiais:

- a) receitas especificadas – o fundo especial deve ser constituído de receitas específicas instituídas em lei ou outra receita qualquer, própria ou transferida, observando-se quanto a estas as normas de aplicação estabelecidas pela entidade beneficiante. A Constituição da República veda a possibilidade da vinculação de Impostos a Fundos Especiais, conforme disposto no artigo 167, IV;
- b) vinculação à realização de determinados objetivos ou serviços – ao ser instituído, o fundo especial deverá vincular-se à realização de programas de interesse da Administração, cujo controle é feito através dos respectivos orçamentos e contabilidade próprios. A lei que instituir o fundo especial deverá dispor sobre as despesas que serão financiadas pelas receitas;
- c) normas peculiares de aplicação – a lei que instituir o fundo especial deverá estabelecer ou dispor sobre a destinação dos seus recursos e
- d) vinculação a determinado órgão da administração.

Hélio Kohama (2006) define a classificação dos Fundos Especiais em: Fundos Especiais de Despesa, de Financiamento (Rotativos) e Fundos de Natureza Contábil. E esclarece que há fundos especiais que são compostos, utilizando-se de receitas orçamentárias (já devidamente existentes) e de receitas criadas (não existentes até então e, quase sempre, originárias de empréstimos ou financiamentos a entidades públicas ou privadas) por lei específica para custear serviços e alcançar objetivos almejados, a exemplo dos de despesas e dos fundos especiais de financiamento, respectivamente.

O autor lembra que a constituição de fundos especiais deve sugerir um movimento de adaptação e não de modificação na organização estrutural da instituição, e, quando a mudança for imprescindível, deve-se ter a precaução para que, na reestruturação, não haja duplicidade de processos, métodos e controles.

### **3 Fundo Nacional de Saúde – FNS**

O Fundo Nacional de Saúde – FNS fora instituído pelo Decreto nº. 64.867, de 24/07/1969, reorganizado pelo Decreto nº. 806, de 24/04/1993, e reestruturado pelo Decreto nº. 3.744, de 15/03/2001, e através do Decreto nº. 3.964, de 10/10/2001, estabeleceu-se em consonância com as diretrizes e os objetivos do Sistema Único de Saúde – SUS.

Este Decreto mapeia, em seu artigo 2º, Incisos I ao XV, os recursos do FNS, que é posto enquanto Gestor Financeiro dos recursos do SUS, na esfera Federal. E lhe confere:

Autenticidade às atividades desenvolvidas pela Instituição, em especial, às transferências de recursos por meio dos Fundos Estaduais e Municipais de Saúde e a celebração de convênios com Órgãos e Entidades. Além disso, possibilita o parcelamento de débitos, dos mesmos, junto ao Ministério da Saúde e o financiamento das ações de saúde para os Governos Estaduais e Municipais, Entidades Filantrópicas, Universidades e outras Instituições, além de consolidar as atividades de Acompanhamento e Prestação de Contas dos convênios celebrados.

No artigo 3º, em consonância com o artigo 2º da Lei nº. 8.142, de 28/12/1990, que dispõe sobre a participação da comunidade na gestão do SUS e sobre as transferências intergovernamentais de recursos financeiros na área da saúde, trata da destinação/ alocação dos recursos financeiros para financiamento de “despesas correntes e de capital do Ministério da Saúde, seus órgãos e entidades, da administração direta e indireta, que integram o SUS” e transferências destinadas a cobrir “ações e serviços de saúde do SUS a serem executados de forma descentralizada pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios”.

O FNS tem como definição da sua missão institucional: "contribuir para o fortalecimento da cidadania, mediante a melhoria contínua do financiamento das ações de saúde".

O SUS perfilha como diretriz estabelecer a descentralização de ações e serviços de saúde e viabilizar uma política de proximidade, ao instalar-se em todos os Estados, com exceção do Estado do Rio de Janeiro, que é gerenciado pela equipe central de Brasília. E, com esse intuito, as Divisões de Convênios e Gestão - DICON, diretamente atreladas de maneira técnica e administrativa ao FNS e conectadas através de Sistemas de Informação integrados, visam a operacionalização, acompanhamento e controle on-line, e dinamismo das atividades, tais como:

- a) habilitação de Entidades e Dirigentes e Recebimento de projetos, com vistas ao financiamento mediante celebração de convênios;
- b) acompanhamento da execução física e financeira de convênios;
- c) análise de Prestação de Contas de Convênios e
- d) acompanhamento da execução orçamentária, financeira e contábil.

O Ministério da Saúde, através do FNS, oferece serviços de apoio à organização e gestão de Fundos de Saúde e dispõe de estratégia de cooperação técnica, com vistas à descentralização dirigida aos gestores estaduais e municipais do SUS, munindo-os com informações e instrumentos que levem ao alcance de resultados e enfatizando a necessidade de compor e fortalecer os Fundos ao criá-los, organizá-los e legalizá-los, com aplicação e centralização dos recursos da saúde por esse meio, formando uma “rede de parceiros”, aplicando a seguinte metodologia:

- a) Orientação dos gestores quanto aos aspectos legais, organizacionais e político-administrativos pertinentes à gestão de recursos da saúde por meio de fundos de saúde, com base na legislação aplicada;
- b) Levantamento de informações, e identificação de oportunidades de melhorias na gestão e na organização dos fundos de saúde e
- c) Cooperação técnica voltada para melhorias na gestão e na organização dos fundos de saúde envolvendo: revisão e elaboração de proposta para adequação do arcabouço legal de Fundos de Saúde; revisão e elaboração de modelo organizacional de fundos de saúde; apresentação e capacitação para utilização do Sistema de Gerenciamento de

Informações financeiras – SGIF, desenvolvido pelo DATASUS em parceria com o FNS, com o objetivo de executar e gerir os pagamentos de prestadores de Serviço do SUS e capacitação de gestores e técnicos dos fundos de saúde, em Gestão Orçamentária, Financeira e Contábil, por meio de ferramenta de ensino a distância – EAD.

#### **4 Fundo Estadual de Saúde de Mato Grosso – FES/MT**

O Fundo Estadual de Saúde fora instituído pela Lei Ordinária nº. 6.028, de 06/07/1992, tendo como objetivo “criar condições financeiras e de gerência dos recursos, destinados ao desenvolvimento das ações de saúde” efetivadas pelo SUS e organizadas pela Secretaria de Estado de Saúde de Mato Grosso - SES/MT.

O FES/MT se subordina à SES/MT e possui personalidade jurídica própria desde Janeiro/1999 e está inscrito no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ sob o número 04.441.389/0001-61. O FES/MT é vinculado e está diretamente ligado ao Secretário de Estado de Saúde, que é seu Ordenador de Despesas, não havendo gestor específico designado para tal função. Não existe enquadramento estrutural organizacional e é vinculado à Secretaria de Estado de Saúde de Mato Grosso – SES/MT e, para tanto, se utiliza, inclusive, da mão-de-obra e espaço físico desta.

A Emenda Constitucional nº. 29, promulgada em 13/09/00, trouxe consigo a consequente alteração dos Artigos Constitucionais nºs 34, 35, 256, 167 e 198 e a adição do artigo 77 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com o intuito de garantir a aplicação de recursos mínimos do SUS, estabelecendo o percentual mínimo das receitas das esferas governamentais Federal, Estadual e Municipal como solução de garantia das ações e serviços públicos de saúde.

Sendo assim, todos os Estados, desde o exercício financeiro de 2004, estariam obrigados a aplicar “doze por cento do produto da arrecadação dos impostos (...)", conforme artigo 77 – ADCT, Inciso II.

Como não houve, ainda, a regulamentação da referida Emenda, há divergência no tocante à base de cálculo, e, especificamente, o Estado de Mato Grosso tem apresentado percentuais de aplicação inferiores ao índice fixado, em virtude da apresentação de manobras políticas por parte do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, a exemplo do Acórdão 1.098/04, que retira o Imposto de Renda Retido na Fonte do cômputo da base de cálculo.

O Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde – SIOPS é um instrumento de planejamento, gestão e controle social do SUS e centraliza informações que apontam os indicadores anuais de Mato Grosso abaixo do mínimo exigido, desde 2004 até 2009, conforme quadro 1, a seguir. Só para efeito de ilustração, acrescentaremos os

percentuais disponibilizados por aquele Sistema desde 2002, quando ainda não era obrigatória a aplicação dos 12%, e totalizando toda a informação prestada pelo Estado e validada pelo Governo Federal<sup>1</sup>. Vale ressaltar que, para os Estados, foi definido um processo transitório a partir do mínimo de 7%, válido para o exercício de 2000, até que atingissem o percentual de 12%, obrigatório para 2004, e que os dados relativos ao ano de 2010 ainda não foram transmitidos e disponibilizados.

<b>Exercício</b>	<b>Índice Anual Oficial da Aplicação da Receita Própria em Saúde do Estado de MT, conforme Emenda Constitucional nº.29/00</b>
2002	7,72%
2003	9,09%
2004	11,01%
2005	11,19%
2006	11,07%
2007	11,90%
2008	11,24%
2009	11,66%

**Quadro 1 – Índice Anual Oficial da Aplicação da Receita Própria em Saúde pelo Estado de Mato Grosso.**

Fonte: SIOPS – Sistema de Informações sobre Orçamento Público em Saúde.

O FES/MT constitui-se em instrumento obrigatório para aplicação/movimentação dos recursos financeiros destinados às ações e serviços públicos de saúde, através da EC nº. 29/2000. E, conforme o artigo 77 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT da Constituição Federal de 1988, o seu § 3º estabelece que:

**Os recursos dos Estados**, do Distrito Federal e dos Municípios destinados às ações e serviços públicos de saúde e os transferidos pela União para a mesma finalidade **serão aplicados por meio de Fundo de Saúde**, que será acompanhado e fiscalizado por Conselho de Saúde, sem prejuízo do disposto no artigo 74 da Constituição Federal.(grifo nosso).

Outro aspecto corroborante aconteceu por meio da Lei nº. 8.080, de 19/09/1990, que dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências, no Capítulo II – Da Gestão Financeira, no artigo 33:

---

1 Informações disponíveis em <http://www.siops.datasus.gov.br>. Acesso em 31 de julho de 2010.

**Os recursos financeiros do Sistema Único de Saúde (SUS) serão depositados em conta especial**, em cada esfera de sua atuação, e movimentados sob fiscalização dos respectivos Conselhos de Saúde.

§ 1º. na esfera federal, os recursos financeiros, originários do Orçamento da Seguridade Social, de outros Orçamentos da União, além de outras fontes, serão administrados pelo Ministério da Saúde, através do Fundo Nacional de Saúde. (...)

§4º. o Ministério da Saúde acompanhará, através de seu sistema de auditoria, a conformidade à programação aprovada da aplicação dos recursos repassados a Estados e Municípios. Constatada a malversação, desvio ou não aplicação dos recursos, caberá ao Ministério da Saúde aplicar as medidas previstas em lei. (grifo nosso).

A Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso, intitulada como gestora do Sistema Financeiro da Conta Única Estadual, eximiria o Secretário de Estado de Saúde da administração do FES/MT, uma vez que as transações – acessos e emissões de extratos bancários, conciliações bancárias e controle de pendências bancárias e contábeis são de alçada daquela Secretaria. Algo que afronta o artigo 9º da Lei nº. 8.080/90 estabelece, de forma clara, que “direção do SUS é única” e, em consonância com o inciso I do artigo 198 da Constituição Federal, estatui que, no âmbito dos Estados e do Distrito Federal, deverá ser exercida pela Secretaria de Saúde ou órgão equivalente.

A isenção atribuída ao Gestor do FES/MT e a responsabilidade delegada ao Secretário de Estado de Fazenda do Estado de Mato Grosso contradizem frontalmente o disposto no artigo 33, § 1º, da Lei nº. 8.080/90:

Na esfera federal, os recursos financeiros, originários do Orçamento da Seguridade Social, de outros Orçamentos da União, além de outras fontes, serão administrados pelo Ministério da Saúde, através do Fundo Nacional de Saúde.

E, o artigo 195, § 2º, da Constituição Federal:

A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

Quanto aos recursos financeiros do FES/MT, são elencadas como receitas, conforme a Lei Ordinária nº. 6.028/92, Seção IV – Dos Recursos do Fundo Estadual de Saúde – Subseção I – Dos Recursos Financeiros, artigo 5º:

- I - transferências oriundas do orçamento de Seguridade Social;
- II - Orçamento da Seguridade Social do Estado, correspondente ao Setor Saúde;
- III - transferência federal;
- IV - taxas, multas e emolumentos obtidos e praticados em função dos serviços e ações específicas, de acordo com leis vigentes;
- V - convênios e contratos;
- VI - contribuições, doações, donativos e ajuda;
- VII- alienação patrimonial e rendimento de capital;

VIII- rendimentos provenientes de aplicações financeiras;  
IX - produto de convênios firmados com outras entidades financiadoras;  
X - produto de arrecadação sanitária e de higiene, multas e juros de mora por infrações ao Código Estadual de Saúde, bem como parcelas de arrecadação de outras taxas já instituídas e daquelas que o Estado vier a criar e  
XI - parcelas do produto de arrecadação de outras receitas próprias oriundas das atividades econômicas, de prestação de serviços e de outras transferências que o Estado tenha direito a receber por força de lei e de convênios no setor.

Enfatiza-se que, de acordo com o §1º do artigo citado, todas as receitas acima descritas “serão depositadas, obrigatoriamente, em conta especial a ser aberta e mantida em agência de estabelecimento oficial de crédito.” [grifo nosso]

E, ainda, em conformidade com artigo 6º, o Ativo do FES/MT inclui as “disponibilidades monetárias em bancos ou em caixa especial”, originárias das receitas discriminadas acima.

Em 2010, no Estado de Mato Grosso, estão ativas 16 Instituições, tipificadas enquanto Fundo e de Administração Indireta, com finalidades diversas, conforme o quadro 2 a seguir, com dados extraídos do Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças - FIPLAN:

<b>Unidade Orçamentária</b>	<b>Descrição da Unidade Orçamentária</b>	<b>Histórico</b>
11601	Fundo de Desenvolvimento do Sistema de Pessoal do Estado de Mato Grosso - FUNDESP/MT.	Instituído pela Lei nº. 6.164, de 30 de dezembro de 1992, e reestruturado pelas Leis Complementares nº. 172, de 16 de junho de 2004, e nº. 221, de 25 de outubro de 2005.
11602	Fundo de Previdência do Estado de Mato Grosso – FUNPREV.	Criado pela Lei Complementar nº. 254, de 02 de outubro de 2006. Teve seus dispositivos alterados pela Lei Complementar nº. 268, de 09/01/2007.
19601	Fundo Estadual de Segurança Pública – FESP.	Inativado como UO e transformada em UG da UO 19.101, a partir de janeiro/2008 por força da Portaria Conjunta nº. 005, de 14/09/2007, que aprovou a Nota Técnica Conjunta nº. 001/2007 - SEPLAN/SEFAZ/AGE, que contém proposta de alterações estruturais no Orçamento Público no "Núcleo de Segurança Pública". Reativado como UO por decisão Governamental, em jan/2008.
21601	Fundo Estadual de Saúde - FES/MT	Instituído pela Lei nº. 6.028, de 06/07/1992.
16601	Fundo de Gestão Fazendária – FUNGEFAZ.	Criado pela Lei nº. 7.365, de 20/12/2000, e Regulamentado pelo Decreto nº. 2.193, de 27/12/2000.

03601	Fundo de Apoio ao Judiciário – FUNAJURIS.	Sem registros.
22604	Fundo Estadual de Defesa do Consumidor - FUNDECON/MT.	Criado pela Lei nº. 7.170, de 21/09/1999.
22605	Fundo Estadual de Amparo ao Trabalhador – FEAT.	Criado pela Lei nº. 7.903, de 06/06/2003.
22606	Fundo Partilhado de Investimentos Sociais – FUPIS.	Criado pela Lei nº. 8.059, de 29/12/2003.
22603	Fundo para a Infância e Adolescência - FIA/MT.	Criado pela Lei nº. 5.982, de 13/05/1992.
22607	Fundo Estadual de Assistência Social – FEAS.	Criado pela Lei nº. 6.696, de 20/12/1995.
17601	Fundo de Desenvolvimento Industrial e Comercial - FUNDEIC/MT.	Criado como FUNDEI pela Lei nº. 4.874, de 10/07/1985, passando a ser denominado FUNDEIC através da Lei nº. 7.310, de 31/07/2000, e teve nova regulamentação através da Lei nº. 8.420, de 28/12/2005.
15601	Fundo de Desenvolvimento Desportivo do Estado de Mato Grosso - FUNDED/MT.	Criado pela Lei nº. 6.700, de 21/12/95, e mantido pela Lei nº. 7.156, de 22/07/99, no seu artigo 53.
12601	Fundo Agrário do Estado de Mato Grosso – FAEMAT.	Criado pela Lei nº. 5.365, de 30/09/1988. Extinto pela Lei nº. 9.281, de 21 de dezembro de 2009.
09601	Fundo de Aperfeiçoamento dos Serviços Jurídicos – FUNJUS.	Regido pela Lei Complementar nº. 111, de 1º de julho de 2002, conforme artigos 121 e 122.
08601	Fundo de Apoio ao Ministério Público do Estado de Mato Grosso – FUNAMP.	Criado pela Lei nº. 7.167, de 31 de agosto de 1999, e alterada pelas Leis nº. 7.326, de 15 de setembro de 2000, e nº. 8.559, de 22 de setembro de 2006.

**Quadro 2** – Instituições Tipificadas enquanto Fundos de Administração Indireta.

Fonte: FIPLAN – Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças. Acesso em 09.de agosto de 2010.

## **5 Sistema Financeiro de Conta Única do Poder Executivo Mato-grossense**

O Sistema de Conta Única é resultante de um projeto idealizado pela Secretaria de Estado de Fazenda de MT desde 1997, visando à otimização dos recursos estaduais, unificando-os e facilitando ao Tesouro o controle financeiro e contábil das contas correntes bancárias de todos os órgãos estaduais.

Em 2002, o Sistema foi implantado de forma experimental, e, em 2003, iniciou-se enquanto primeira fase. Na página do Tribunal de Contas de Mato Grosso, disponível em [www.tce.mt.gov.br](http://www.tce.mt.gov.br), fora noticiado, em 02/09/03, que:

Um dos resultados já obtido é a manutenção do salário dos servidores do Estado em dia, uma vez que a Sefaz fica autorizada a utilizar os recursos disponíveis em conta, desde que sejam assegurados os direitos dos órgãos.

E, naquele momento, citou o intuito e praticidade da implantação definitiva do projeto:

No ano passado o Estado trabalhava com 722 contas divididas em três categorias. Eram 108 de arrecadação, 175 de aplicação e 439 de convênios. Hoje, após a implantação da primeira etapa do sistema, das 175 de aplicação resta apenas uma conta única. “Os recursos de todos os órgãos ficam juntos, porém separados por mecanismos contábeis” explicou o contador geral da Sefaz, Luiz Marcos de Lima.

Fora instituído o Sistema de Conta Única no Estado de Mato Grosso, através de Decreto Executivo nº. 03/2003, de 06/01/2003, “considerando a necessidade de controle financeiro por parte do Tesouro do Estado”, visando garantir a aplicação dos recursos financeiros globais das diversas contas bancárias e dos Órgãos da Administração Pública Estadual e diante da:

Necessidade de se agrupar os recursos financeiros em única conta bancária implantando um sistema de centralização dos recursos, com vistas a assegurar a utilização destes de forma racional e dinâmica, propiciando um maior desenvolvimento econômico e social do Estado, de acordo com as diretrizes estabelecidas pelo Governo Estadual, disponibilizando, em tempo hábil, os recursos previstos na Programação Financeira para Órgãos da Administração Direta, Indireta e Poderes do Estado.

Entretanto, fora revogado pela Lei Complementar nº. 360, de 18/06/2009, de autoria do Poder Executivo, que teve como finalidade instituir “o Sistema Financeiro de Conta Única do Poder Executivo no Estado de Mato Grosso e dá outras providências”, publicada no Diário Oficial do Estado de Mato Grosso nº. 25098, estabelecendo-o enquanto “instrumento de gerenciamento dos recursos financeiros do Poder Executivo do Estado de Mato Grosso”, de acordo com o artigo 1º, e objetivando, conforme o §3º:

- I - manter a disponibilidade financeira em nível capaz de atender à programação financeira de desembolso, dentro dos parâmetros estabelecidos;
- II - prover o Tesouro Estadual dos recursos necessários às liberações financeiras;
- III - utilizar o saldo de disponibilidade de recursos de qualquer Órgão ou Entidade, inclusive fundos, do Poder Executivo, no montante necessário, para garantir a liquidez de obrigações do Tesouro e
- IV - otimizar a administração dos recursos financeiros mediante a busca de melhores taxas de juros ou rendimentos.

Tendo como estabelecimento de crédito, responsável por acompanhar, controlar, executar e consolidar as Programações Financeiras efetivadas pela Administração direta Pública Estadual, o Banco do Brasil S/A, é definido como Conta Única:

à concentração dos recursos financeiros do Poder Executivo do Estado de Mato Grosso, aí compreendidos seus órgãos, suas autarquias, fundações, empresas públicas, sociedade de economia mista, inclusive fundos por eles administrados, independentemente de sua origem, em uma conta corrente bancária de aplicação, aberta no Banco Oficial de que trata o artigo 164, § 3º, da Constituição Federal de 1988 (artigo 1º, §1º).

No artigo 5º, estipula a sua composição: “Contas Bancárias” e “Contas Contábeis”.

Antes, porém, de esta passar a vigorar, prevalecia a composição das Contas Bancárias em: Conta Única – Tesouro Estadual, Conta de Arrecadação e Conta de Convênio e das Contas Contábeis em: Conta Única – Tesouro Estadual, Conta Única – Nome do Órgão/Unidade Orçamentária, Conta de Arrecadação – Nome do Convênio, Conta de Convênio – Nome do Convênio e Conta Regionalizada – Nome da Conta.

E, no artigo 10, ficam constituídos, enquanto “deveres dos órgãos no ‘Sistema Financeiro de Conta Única’”:

- I - assegurar o registro diário da receita;
- II - transferir diariamente os saldos de disponibilidades das contas de receita para a Conta Única do Tesouro Estadual, quando for o caso;
- III - conciliar diariamente na razão contábil as contas contábeis com suas respectivas contas correntes, próprias do sistema de conta única;
- IV - disponibilizar tempestivamente informações necessárias para a conclusão da conciliação contábil da conta única à Superintendência de Gestão da Contabilidade Pública/SEFAZ, caso seja solicitado e
- V - notificar tempestivamente à Superintendência de Gestão da Contabilidade Pública a existência de qualquer irregularidade com relação as suas contas contábeis, detectadas em função de sua conciliação diária.

## **6 Gerenciamento de Recursos na Conta Única**

Os órgãos são identificados institucionalmente por numeração, que designa enquanto órgãos (dois dígitos) e Unidades Orçamentárias (três dígitos), totalizando cinco dígitos. No caso da SES/MT, estas são identificadas pelo número 21.101, e, do FES/MT, por 21.601, com Unidades Gestoras:

0000 – Centralizadora das transações de recepção da receita;

- 0001 – Nível Central;
- 0002 – Hospital Regional de Colíder;
- 0003 – Hospital Regional de Sorriso;
- 0004 – Hospital Regional de Cáceres;
- 0005 – Hospital Regional de Rondonópolis e
- 1111 – Núcleo Sistêmico de Saúde.

Funcionam como unidades de custo e espelham a realização da receita a débito e execução das despesas a crédito. Temos a esclarecer que todas as Unidades Orçamentárias concernentes aos Hospitais Regionais configuram-se enquanto Unidades Desconcentradas.

O FES/MT, ao receber créditos nas contas correntes, relativos à Fonte de Recurso 112 (antiga 126) – Recursos provenientes do Ministério da Saúde/Fundo Nacional de Saúde (Fundo a Fundo), em contas designadas como de “Arrecadação”, que, após serem identificados, deveriam ser contabilizados através de Registro da Receita Orçamentária – RDR e transferidos para a Conta Única – Tesouro Estadual por meio de Autorização de Repasse da Receita – ARR, que é emitida em três vias, devidamente assinada, carimbada e protocolizada no Banco do Brasil S/A, para que fossem transferidos a débito da conta corrente arrecadadora e a crédito da Conta Única.

As contas de Arrecadação são creditadas por meio de Nota de Ordem Bancária pelo Ministério da Saúde – MS/Fundo Nacional de Saúde – FNS, emitidas em favor do Fundo Estadual de Saúde de Mato Grosso – FES/MT.

Até o final do exercício financeiro de 2006, a execução orçamentária e financeira se dava no ambiente do Sistema Integrado de Administração Financeira - SIAF, onde o registro da receita era efetuado na conta contábil - Governo do Estado Conta Convênios/ Ações – em subconta específica e transferido o recurso para a conta contábil – Capacidade Financeira Recebida – Conta Única, também com subcontas reservadas e vinculadas para execução em cada programa, a exemplo do que predominou também a partir de 2007, com a implantação do Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças – FIPLAN, quando, contabilmente, eram efetuadas transações a débito pela RDR e a crédito pela ARR na conta contábil – Arrecadação e a débito da conta contábil – Conta Única.

Todos os recursos oriundos do FNS são classificados por fonte de recurso, por contas e subcontas contábeis e por código bancário, obedecendo à destinação inicialmente proposta pelo MS. Fica impossibilitada transferência entre Fontes Distintas, sendo esta modalidade impedida pelo antigo SIAF e pelo atual FIPLAN. Todos os repasses efetuados do FNS tendo

como beneficiário o FES/MT podem ser visualizados por meio de consulta de pagamento ao site [www.fns.saude.gov.br](http://www.fns.saude.gov.br) e coincidem eles com dados contabilizados.

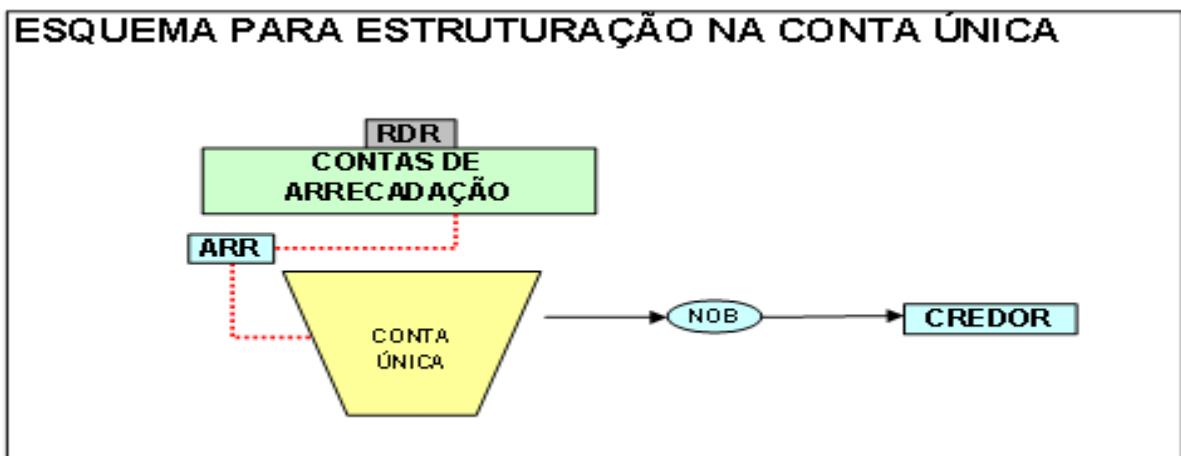
A totalidade dos recursos era mantida segregada conforme a destinação inicialmente proposta pelo FES/MT, classificado por Programa e pode-se apurar através de relatórios de repasses de recursos, através do antigo Sistema SIAF- Sistema Integrado de Administração Financeira e pelo atual FIPLAN – Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças.

No artigo 3º do Decreto nº. 03/2003, que vigorou até sua revogação em 18/06/2009, ficava evidenciado que:

são obrigados a transferir diariamente a totalidade de seus tesouros para a conta bancária denominada “Conta Única - Tesouro Estadual” – todos os Órgãos da Administração Direta e Indireta do Poder Executivo, independente da sua natureza jurídica.

E, assim, a partir de 2004, o FES/MT, em obediência ao artigo 3º, que instituiu o Sistema Financeiro de Conta Única no Estado de MT, efetuava o registro contábil através da Receita (orçamentária) RDR ou registro de Receita Extra-Orçamentária RDE, para que, em seguida, pudesse ser efetuada a Autorização de Repasse da Receita – ARR. Este documento, após ser assinado pelo Ordenador de Despesas e pelo Coordenador Financeiro, era enviado ao Banco, para que pudesse debitar à conta corrente de Arrecadação e efetivasse o crédito na Conta Única do Estado sob o número 1.010.100-4.

As contas de arrecadação eram destinadas exclusivamente à recepção de recursos.



**Figura 1** – Esquema para a Estruturação na Conta Única.

Fonte: Elaboração Própria, 2010.

Em agosto de 2010, Luiz Marcos de Lima, Superintendente de Gestão da Contabilidade Pública/SEFAZ/MT, ao ser indagado sobre a possibilidade de emitir uma

opinião precisa sobre os aspectos positivos pretendidos e alcançados pelo Sistema de Conta Única, declarou:

a Conta Única, para o Estado, marcou um nova era de gestão financeira. O caos foi banido. Conhecendo a real disponibilidade existente, o governo, passou a contar cada vez mais com essa ferramenta para tomar decisões.

A gestão governamental ficou mais fácil. Passou a ser possível interferir no fluxo de caixa das fontes do Tesouro, harmonizando os pagamentos dos credores em geral, em especial, os servidores públicos, que desde a sua criação nunca mais tiveram atrasos no recebimento do salário; aliás, hoje, recebe-se dentro do mês. O fluxo financeiro existente sempre foi suficiente para honrar os compromissos existentes, havia apenas um descompasso no fluxo de caixa, que com a Conta Única foi superado.

## **7 FES/MT: Existência Real ou Virtual?**

O Tribunal de Contas da União – TCU, por meio da Comunicação Processual nº. 430553350 – oriundo do processo de denúncia nº. 011.299/2006-1, em 03.09.2008, solicitou apresentação por meio de audiência de “razões de justificativa” referentes às indicações de irregularidades:

não constituição de um fundo estadual de saúde no âmbito do Estado de Mato Grosso, na forma legal, deixando de manter os recursos em conta especial, em descumprimento aos dizeres do § 3º, art. 77, ADCT, C.F. e ao art. 33 da Lei nº.8.080/90;

aplicação dos rendimentos auferidos com recursos que seriam do Fundo Estadual de Saúde em outros fins não ligados à área de saúde (art. 10º do Decreto nº.03/2003), bem como a utilização dos recursos que seriam do Fundo Estadual de Saúde para atender à necessidade momentânea de caixa do Estado de Mato Grosso (de acordo com o Decreto nº.03/2003), em descumprimento ao art. 36, § 2º da Lei nº.8.080/90 e onde tais atos constituem-se em crime de emprego irregular de verbas ou rendas públicas (código penal, art. 315), conforme art. 52 da Lei nº.8.080/90 e

ilegalidade na transferência de gestão dos recursos que seriam do Fundo Estadual de Saúde, do Secretário de Saúde para o Secretário de Fazenda (artigo 4º do Decreto nº.03/2003) desrespeitando o disposto no art. 195, § 2º da Constituição Federal e no art. 33 §1º da Lei 8.080/90 c/c art. 9º, II da mesma lei.

Os técnicos do Tribunal de Contas da União (TCU), em seu relatório, constataram a inexistência do FES/MT, “ante a previsão legal de sua operação em uma conta bancária especialmente aberta e mantida para suas próprias transações financeiras e ante ao que, conceitualmente, se configura em um fundo financeiro de fato”.

Foram instigados dois pontos, a saber:

primeiramente, a falta de condições do Estado de Mato Grosso para receber do FNS/MS recursos para cobertura das ações e serviços de saúde, visto que, para tanto, a Lei 8142/90, que dispõe sobre as transferências intergovernamentais de recursos financeiros na área da saúde, prevê em seu artigo 4º, I, a obrigatoriedade da existência de Fundo de Saúde no ente destinatário das transferências. Complementarmente, o parágrafo único do artigo 4º, da citada lei, reza que o não atendimento, pelos Estados, dos

requisitos estabelecidos nesse artigo, implicará em que os recursos concernentes sejam administrados pela União. Nesse mesmo sentido aponta o Decreto Federal nº. 1232/94, art. 2º. "A transferência de que trata o art. 1º fica condicionada à existência de fundo de saúde e à apresentação de plano de saúde, aprovado pelo respectivo Conselho de Saúde, do qual conste a contrapartida de recursos no Orçamento do Estado, do Distrito Federal ou do Município".

Em segundo lugar, a validade da segregação contábil no âmbito do FES/MT, que não se constitui de uma conta especial, em desrespeito a todos os normativos constitucionais e infra-constitucionais apresentados nos parágrafos anteriores, entre os recursos federais e os do Tesouro do Estado, ambos depositados na Conta Única Estadual, com o intuito de obstar a atuação desta Corte sobre as contratações do Fundo que, segundo a SES/MT, reputam-se realizadas com recursos do Tesouro do Estado.

Concernente ao produto resultante da aplicação financeira dos recursos do FES/MT, contabilizados e transferidos para a Conta Única do Tesouro Estadual, o artigo 16 da Lei Complementar nº. 368 é enfático:

o gerenciamento das aplicações financeiras oriundas do saldo de recursos disponíveis da conta única ficará a cargo da Secretaria de Fazenda, sendo que, o resultado de aplicação financeira sobre o saldo de disponibilidade da Conta Única do Tesouro Estadual irá compor os recursos do Tesouro Estadual, Fonte 100.

Ou seja, tais recursos eram destinados pela SEFAZ/MT para financiar despesas diversas e não ligadas à área de saúde. Algo que afronta o artigo 36 da Lei nº. 8.080/90, de 19/09/90: "e vedada à transferência de recursos para o financiamento de ações não previstas nos planos de saúde, exceto em situações emergenciais ou de calamidade pública, na área de saúde".

Há previsão criminal específica, conforme artigo 52, da referida Lei, que destaca:

sem prejuízo de outras sanções cabíveis, constitui crime de emprego irregular de verbas ou rendas públicas (Código Penal, artigo 315) a utilização de recursos financeiros do Sistema Único de Saúde (SUS) em finalidades diversas das previstas nesta lei.

Pode o gestor ser penalizado com detenção de 1 a 3 meses, ou multa.

No artigo 7º da referida Lei Complementar, há também uma concessão à SEFAZ/MT, que limitaria a autoridade do FES/MT, ficando aquela, enquanto gestora do Sistema, "autorizada a utilizar o saldo de disponibilidade de recursos de qualquer Órgão ou Entidade, inclusive Fundos, do Poder Executivo, para atender necessidade de caixa", desde que sejam resguardados os direitos dos órgãos cedentes dos recursos.

Em 2003, o Decreto nº. 03, em seu artigo 2º e "§ 1º, esclarecia que:

as contas de convênio que não se enquadram no "Sistema Financeiro de Conta Única" poderão ser excluídas por decisão do Secretário de Estado de Fazenda, conforme parecer da equipe da Comissão técnica da Câmara Fiscal criada pelo artigo 13 do Decreto nº.4.4142, de 5 de abril de 2002.

E, com a instituição da Lei Complementar nº. 360/2009, em seu artigo 1º, § 2º, o Poder Executivo teve a cautela de esclarecer que não compunham a Conta Única “as contas de convênios de receitas firmados com a União e Contas Especiais abertas com o objetivo de atender dispositivo legal”, quando houvesse previsão em legislação específica.

Considera-se que a Lei Complementar nº. 360, em seu artigo 11, assegura, enquanto direitos dos órgãos:

- I - ter perfeitamente identificado e individualizado na “Razão” contábil da Conta Única do Tesouro Estadual, os valores referentes às suas receitas e despesas;
- II - ter saldo de suas disponibilidades destacadas em separado, por fonte de recurso;
- III - ser cientificado, caso suas disponibilidades sejam utilizadas para atender necessidades de caixa do Governo e
- IV- ver registrado no seu ativo o direito junto ao Tesouro Estadual referente ao valor utilizado para atender às necessidades de caixa de Governo.

Pode-se, diante do exposto, afirmar que os recursos relativos à Fonte 112, oriunda do Governo Federal, foram, sim, dispostos de maneira segregada, em estrito cumprimento ao artigo acima transscrito, e o Secretário de Estado de Saúde, enquanto Ordenador de Despesas nato (ou ao delegar poderes para tal ao Secretário Adjunto de Saúde ou ao Secretário Executivo do Núcleo de Saúde) e Liberador de Pagamentos, conduzia a gestão do FES/MT, gozando de prevalência quanto à autonomia financeira do órgão para execução dos recursos das Fontes 134 (oriunda do Governo do Estado), 240 (Recursos Próprios – Arrecadação da Vigilância Sanitária) e Fonte 112 (Governo Federal) Vinculadas à Conta Única ou Especiais.

As rotinas de pagamentos sempre foram implementadas de forma independente por órgão individualmente, apenas com a obrigação de retransmissões pela SEFAZ/MT, após centralizá-los, embora a emissão e consulta do extrato bancário constando as suas receitas e despesas (a crédito e débito) e a conciliação bancária, confronto dos extratos bancários com o razão analítico contábil, não fossem obrigações de sua gestão, ou seja, enquanto Ordenador de Despesas, era ele privado desses dados e, no máximo, seriam solicitadas informações para que pendências constantes em sua Unidade Gestora fossem regularizadas.

É importante ressaltar que o Tesouro do Estado, de fato, nunca formalizou nenhuma utilização de recursos do FES/MT para atender a demandas do Governo e, caso ocorresse, teria expressa previsão legal, apenas dependeria da anuência do Secretário de Estado de Saúde, com geração de registros contábeis pertinentes e previstos, restando ao FES/MT a alternativa de promover a conciliação contábil (checando relatórios de receitas e despesas contrapostos com o Razão Analítico Contábil), classificado como um dos “deveres”, de acordo com o artigo 10 da Lei Complementar nº. 360, de 18/06/2009.

E, concernente ao saldo resultante da aplicação financeira da Conta Única do Tesouro Estadual, era exclusividade do Tesouro Estadual, Fonte 100, em sendo assim, o FES/MT, ao integrar a Conta Única, foi, sim, prejudicado, uma vez que deixou de apropriar-se dos rendimentos auferidos de seus saldos em contas correntes. E, após as provocações do TCU, a SEFAZ/MT apresentou uma proposta de restituição no valor total de R\$10.084.885,62 (dez milhões oitenta e quatro mil oitocentos e oitenta e cinco reais sessenta e dois centavos) ao FES/MT, distribuídos de acordo com um cronograma, baseado no rendimento da caderneta de poupança, a ser efetuado durante o exercício de 2009, quanto aos rendimentos relativos aos exercícios de 2004 a 2008, creditados na c/c 56.124-X – Receitas Eventuais Conveniadas, Agência 3834-2, de acordo com indicação da própria SES/MT, assim dispostos:

<b>Exercício de Referência</b>	<b>ARR e Data da Transferência</b>	<b>Valor Restituído (R\$)</b>
2004	21601.0000.09.00792-5 em 30.04.09	2.379.690,43
2005	21601.0000.09.01238-4 em 30.06.09	2.025.193,84
2006	21601.0000.09.00977-4 em 31.08.09	2.008.884,74
2007	21601.0000.09.02096-4 em 30.10.09	1.317.960,63
2008	21601.0000.09.02372-6 em 23.12.09	2.353.155,98

**Quadro 3** – Valores Restituídos pela SEFAZ-MT ao FES/MT.

Fonte: Elaboração Própria, 2010.

Quanto ao valor apresentado, não houve retificação nem contestação por parte dos dirigentes do FES/MT, e, apesar de, verbalmente, a SEFAZ/MT, pelos responsáveis da área financeira, que poderiam efetuar a devolução dos valores referentes ao resarcimento a qualquer tempo, o que se notou foi o despreparo técnico quanto à memória de cálculo necessária para aplicação dos índices e apuração dos valores.

É importante ressaltar que, em relação ao exercício de 2009, ano em que os recursos deixaram de compor a Conta Única, não houve, por parte da SEFAZ/MT, nem manifestação do FES/MT quanto à devolução da correção dos recursos que a compunham.

Para efeito de visualização do total de recursos repassados pelo Ministério da Saúde anualmente, demonstraremos os repasses efetuados nos exercícios financeiros de 2004 e de 2009, em favor do FES/MT, adotando o regime de caixa (do ponto de vista do FES/MT), por programas, através da Fonte 112, conforme a seguir:

<b>Programa</b>	<b>Exercício 2004</b>	<b>Exercício 2009</b>
Para Aquisição de Medicamentos Para a Saúde Mental.	319.356,72	--
FAEC AIH – Diversos.	360.098,97	--
FAEC SIA – Diversos.	7.026.305,73	--
Financiamento aos Centros de Referência em Saúde do Trabalhador – Incentivo.	50.000,00	--
Incentivo aos Serviços de Atendimento Móvel as Urgências – SAMU 192 – (MAC).	150.000,00	2.268.000,00
Co-Financiamento da Carga Viral HIV e TCD4/CD8.	128.959,29	--
Financiamento aos Centros de Referência em Saúde do Trabalhador.	360.000,00	480.000,00
Pagamentos Administrativos de Média e Alta Complexidade.	4.000,00	--
Teto Estadual da Média e Alta Complexidade Ambulatorial e Hospital.	92.800.336,59	140.159.456,68
De Aquisição de Medicamentos Excepcionais.	11.936.629,18	21.366.879,30
Incentivo para Atenção à Saúde no Sistema Penitenciário.	23.338,00	--
Campanha Nacional de Vacinação de Seguimento – Tríplice Viral.	15.160,81	--
Campanha de Vacinação – Poliomielite.	39.087,02	--
Campanha de Vacinação Anti-rábica.	436.038,35	--
Campanha de Vacinação do Idoso (Influenza).	10.737,02	--
HIV/AIDS – Fórmula Infantil Adicional.	18.479,11	--
Incentivo a Imp. dos Novos Sistemas De Inf. De Mortalidade e de Nascidos.	44.800,00	--
Incentivo no Âmbito do Programa Nacional de HIV e outras DST.	449.249,60	449.249,56
Intensificação das Ações de Vigilância e Controle da Tuberculose.	60.000,00	--
Teto Financeiro de Vigilância em Saúde – TFVS (Ex – TFECD).	2.396.391,60	2.817.000,00

Média e Alta Complexidade – Visa/Taxa de Fiscalização (MAC- VISA).	77.344,38	--
Média e Alta Complexidade da Vigilância Sanitária.	314.999,95	--
Farmácia Popular do Brasil.	--	120.000,00
FAEC – Diversos.	--	7.246.775,01
Centro de Especialidades Odontológicas.	--	105.600,00
Incentivo Financeiro aos Medicamentos de Dispensação Excepcional.	--	357.760,02
Incentivo para Atenção à Saúde no Sistema Penitenciário.	--	237.600,00
Educação Permanente em Saúde.	--	1.005.667,28
Educação Profissional de Nível Técnico.	--	1.436.667,54
Formação Profissional dos Agentes Comunitários de Saúde.	--	331.040,00
Gestão de Políticas de Saúde.	--	931.686,64
Implementação de Política de Promoção da Saúde.	--	148.132,82
Incentivo Destinado ao apoio da Org. / Func. dos Colegiados de Ges. Regional.	--	320.000,00
Capacitação de Pessoal em Ações de Controle da Malária.	--	225.000,00
HIV/AIDS - Fórmula Infantil Adicional.	--	143.631,74
Incentivo a Pesquisa de Acidentes e Violências em Serviços Sentinelas.	--	40.000,00
Incentivo para o Fortalecimento dos Laboratórios Centrais de Saúde Pública – LACEN.	--	2.400.000,00
Incentivo para Estabelecimentos de Parcerias com as OSC.	--	211.250,00
Rede Nacional de Serviços de Verificação de Óbito e Escl. Causa Mortis.	--	385.000,00
Registro de Câncer de Base Populacional – RCBP.	--	33.000,00
Incentivo a Execução das Ações de Gestão de Pessoas em VS – ANVISA.	--	200.000,00

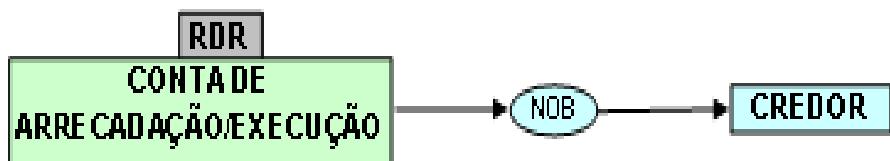
Incentivo a Execução das Ações de Gestão de Pessoas em VS - FNS.	--	100.000,00
<b>Total Anual</b>	<b>117.021.312,32</b>	<b>183.519.396,59</b>

**Quadro 4** – Recursos Oriundos do FNS Favorecendo ao FES/MT- Fonte: 112 (Antiga 126).

Fonte: Elaborado a partir de informações disponíveis do site [www.fns.saude.mt.gov](http://www.fns.saude.mt.gov). Acesso em 02 de agosto de 2010.

Desde o início do exercício de 2010, com a exclusão dos Recursos da Fonte 112 do Sistema Financeiro de Conta Única, enquanto Contas de Arrecadação, e passando a se configurar como Contas Especiais, favorecendo a agregação dos valores auferidos em aplicação financeira, e o desenho passa a ser configurado de maneira direta, igualando-se a Contas de Convênios mantidas e gerenciadas na integralidade pelo FES/MT:

## ESQUEMA PARA ESTRUTURAÇÃO DA CONTA ESPECIAL



**Figura 2 – Esquema para Estruturação da Conta Especial.**

Fonte: Elaboração Própria, 2010.

## CONCLUSÃO

Como exposto ao longo do artigo, a gestão governamental, pautada numa administração ideal de fluxo de caixa, tornou-a mais eficiente, uma vez que o Governo passou a ter o domínio das operações financeiras que envolvem as fontes de receitas oriundas do Tesouro.

Mediante aplicação metodológica de Estudo de Caso, atribuiu-se uma abordagem qualitativa sobre o assunto, que, num primeiro olhar, parece conter apenas aspectos positivos, mas, ao deslindar o assunto, é possível concluir que os Fundos especiais, criados por força de dispositivo constitucional, são preteridos, em busca de um objetivo maior.

No caso específico estudado, do Fundo Estadual de Saúde de MT, podemos observar que houve uma sensível perda de investimento na área de Saúde, durante o período de 2004 a 2009, que só foi reparado, não integralmente, por intervenção do Ministério da Saúde.

Durante o período em questão, a SEFAZ/MT cumpriu o seu papel, colocando-se favorável ao encaminhamento da discussão (acerca da apropriação dos rendimentos de aplicação financeira da fonte 112 - oriunda do Fundo Nacional de Saúde) à Câmara Fiscal, quando em 20.05.2005, o FES/MT fez sua única menção, por meio do Ofício nº. 54/GSAG/SES/2005, e a SEFAZ/MT salientou que seria necessária apresentação da Legislação para conhecimento e análise da equipe técnica e para subsidiar o devido encaminhamento, pelo Of. nº. 015/2005/SAGEC- SEFAZ, em 14/06/2005. Diante da falta de manifestação da SES/MT, a discussão nunca veio à tona.

Os valores tornam-se significativos a partir do momento em que passamos a considerar que os recursos originários da Fonte 134 – Tesouro do Estado, uma vez vinculados constitucionalmente ao FES/MT, deveriam também ser apropriados os rendimentos pertinentes a esta Fonte de recurso.

Algo se encontra em aberto, sem manifestação quanto à desvinculação da Conta Única e tratamento diferenciado de Conta Especial, não tendo o FES/MT galgado nenhum avanço ao direito de Gestão (acesso a extratos bancários e conciliações bancárias), estando apenas restrito à conciliação contábil e permanecendo privado dos rendimentos auferidos. Só para efeito de informação, a realização da receita desta fonte foi da ordem de R\$252.004.920,81, no exercício de 2009, conforme relatório FIP729 – Demonstrativo da Receita Orçada com a Arrecadada, disponível no FIPLAN.

O FES/MT é, de fato e de direito, uma exceção ao princípio da unidade de Tesouraria. É resultado de um amplo projeto, que objetiva o cumprimento de Princípios Constitucionais, como forma de garantir ações e serviços de saúde aos usuários do SUS, e deveria ser tratado de forma “especial”, permanecendo excluído da visão racional e financeira que privilegia a Legislação que rege o Sistema de Conta Única do Estado de MT, uma vez que, ao englobar, gerenciar, dinamizar a aplicação de todo o recurso, requer um alto grau de centralização de informações (cruzadas entre os setores de contabilidade e financeiro da SEFAZ/MT) e, de forma parcial, são desencadeados procedimentos que ainda são executados manualmente, o que sugerem equívocos e morosidade no ato da conciliação bancária e restringe o acesso aos órgãos que teriam interesse na disponibilidade *on-line* das informações bancárias relativas às suas Unidades Orçamentárias e, por fim, geram uma expressiva lista de pendências de ordem bancária e contábil.

A clareza das informações teria que predominar, e há dificuldade por parte dos órgãos em demonstrar a realização da receita e a execução da despesa, ao serem privados do direito de acesso aos dados bancários das suas contas executorias.

O FES/MT fica, portanto, impossibilitado de espelhar a execução de contrapartida obrigatória da Fonte de Recursos do Tesouro ao Ministério da Saúde, restando como únicas alternativas os comprovantes contábeis ou a apresentação do processo físico.

## **REFERÊNCIAS**

**BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil.** 21<sup>a</sup>. Ed. São Paulo, Saraiva, 1999.

\_\_\_\_\_ Decreto nº. 3.964, de 10/10/2001. **Dispõe sobre o fundo nacional de saúde e dá outras providências.** Brasília – DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03)>. Acesso em 13 de agosto de 2010.

\_\_\_\_\_ Fundo Nacional de Saúde. Disponível em [www.fns.saude.gov.br](http://www.fns.saude.gov.br). Brasília. Acesso em 02 de agosto de 2010.

\_\_\_\_\_ Lei nº. 8.080, de 19/09/2000. **Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03)>. Acesso em 28 de agosto de 2010.

\_\_\_\_\_ Lei Federal nº. 8.080, de 19/09/1990. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. **Diário Oficial da União, de 19/09/1990.** Brasília - DF.

\_\_\_\_\_ Lei nº. 8.142, de 28/12/1990. **Dispõe sobre a participação da comunidade na gestão do Sistema único de saúde (SUS) e sobre as transferências intergovernamentais de recursos financeiros na área da saúde e dá outras providências.** Disponível em: <<http://www.conselho.saude.gov.br/legislação>>. Acesso em 20 de outubro de 2010.

\_\_\_\_\_ Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde - SIOPS. Disponível em [www.siops.datasus.gov.br](http://www.siops.datasus.gov.br). Brasília. Acesso em 31 de julho de 2010.

**CHIZZOTTI, Antônio. Pesquisa em ciências humanas e sociais.** 4<sup>a</sup>. Ed. São Paulo: Cortez, 2000.

**KOHAMA, Hélio. Contabilidade pública – teoria e prática.** 10<sup>a</sup>. Ed. São Paulo: Atlas, 2006. 352 pp.

**MACHADO JÚNIOR, José Teixeira & REIS, Heraldo da Costa. A Lei 4.320 Comentada.** 25<sup>a</sup>. Ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1993.

**MATO GROSSO.** Lei Ordinária nº. 6.028, de 06/07/1992. Institui o Fundo Estadual de Saúde e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado de Mato Grosso nº. 20957, Ano CII, de 06/07/1992. Cuiabá - MT.**

\_\_\_\_\_ Decreto nº. 03, de 06/01/2003. Institui o Sistema Financeiro de Conta Única no Estado de Mato Grosso e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado de Mato Grosso nº. 25098, de 06/01/2003. Cuiabá - MT.**

\_\_\_\_\_ Lei Complementar nº. 360, de 18/06/2009. Institui o Sistema Financeiro de Conta Única do Poder Executivo no Estado de Mato Grosso e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado de Mato Grosso nº. 25098 de 18/06/2009. Cuiabá - MT.**

Lei Complementar nº. 368, de 22/10/2009. Altera a Lei Complementar nº.368, de 18 de junho de 2009, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado de Mato Grosso nº. 25186, de 22/10/2009. Cuiabá - MT.**

Sefaz apresenta sistema de conta única ao TCE – 02/09/2003. Disponível em <http://www.tce.mt.gov.br>. Acesso em 09 de agosto de 2010.

Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças - FIPLAN. Disponível em <http://www.fiplan.mt.gov.br>. Acesso em 09 de agosto de 2010.

PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Contabilidade pública – teoria e prática 4<sup>a</sup>**. Ed. Ver. Ampliada e Atualizada. Brasília: Franco & Fortes, 1998. 393pp.

# OS SISTEMAS DE INFORMAÇÕES COMO INSTRUMENTO NA BUSCA DO CONHECIMENTO NAS ORGANIZAÇÕES

CARVALHO, LUCIA FERNANDA DE<sup>1</sup>

## RESUMO

Os dados gerados e processados em uma organização levam à discussão, por parte dos seus gestores, sobre os rumos que ela deve seguir. Em consequência disso, surge, com mais frequência, a necessidade da discussão sobre conceitos que podem contribuir para a melhoria da qualidade tanto do fornecimento como do recebimento da informação, a fim de reduzir incertezas no processo decisório. Este artigo possui a intenção de discutir como os sistemas de informação podem contribuir para a melhoria dos processos de tomada de decisões nas empresas e ainda procura identificar qual o perfil do profissional que deve gerenciar as informações na empresa, a fim de atender aos anseios da moderna gestão organizacional.

**Palavras-chave:** Sistemas de Informação; gestão empresarial; controller.

## ABSTRACT

The data generated and processed in an organization cause a debate, between managers, on the routes to follow. This is followed by, frequently, a debate on concepts that can contribute for quality of the supply of information and its reception in order to reduce uncertainties in the decision process. This article aims to elaborate on how the information systems can contribute for the improvement of the decision processes in companies and also identify the profile of the professional who manages the information in the company in order to take care of the yearnings of the modern organizational management.

**Key-Words:** Information System, managerial administration, controller.

---

<sup>1</sup> Professora da Universidade Federal de Mato Grosso, Campus de Cuiabá. Graduada em Ciências Contábeis, Especialista em Gestão Contábil e Financeira, Didática e Metodologia do Ensino Superior, MBA em Mercado de Capitais e Derivativos e Mestrado em Administração.

## INTRODUÇÃO

O adequado tratamento dos fatores de natureza gerencial, produtiva, comercial, mercadológica, tributária, financeira etc., pode contribuir para que países e empresas se insiram, de forma mais competitiva, num mercado global. Com isso, todo e qualquer tipo de ação que tenha como objetivo a melhoria da competência de um conjunto de conhecimentos tem contribuído para adequar as empresas à nova realidade do ambiente, que está em permanente mutação.

A velocidade das mudanças tecnológicas, principalmente as baseadas em Tecnologia de Informação (TI), leva a uma crescente demanda por atualização do conhecimento no ambiente empresarial, especialmente aquele que se refere aos processos e práticas gerenciais. Com isso, profissionais refletem constantemente sobre as possíveis modificações relativas ao processo de gestão das organizações. Dentro deste ambiente evolutivo, o aprendizado contínuo dos gestores e das organizações é imprescindível.

O Sistema de Informação (SI) vem de encontro a este ambiente, para colaborar, de maneira determinante, com todas as necessidades e prerrogativas necessárias para a geração e obtenção destas informações, que são cruciais no recente cenário organizacional. Como instrumento de um processo dinâmico, as empresas buscam tecnologias que possam otimizar algo que será executado no futuro e que ainda possibilitem a redução do seu nível de incerteza, com a finalidade de manter ou maximizar sua rentabilidade.

Este artigo possui a intenção de discutir como os sistemas de informação podem contribuir para a melhoria dos processos de tomada de decisões nas empresas e ainda procura identificar qual o perfil do profissional que deve gerenciar as informações na empresa, a fim de atender aos anseios da moderna gestão organizacional.

Para isso, foi dado o conceito de sistemas, sistemas de informação e sistema de informação gerencial, a fim de contribuir com a institucionalização do pensamento sistêmico nas organizações de forma geral. Num segundo momento, foi abordado o sistema de informação gerencial, ressaltando sua importância na integração dos dados operacionais e o fornecimento de dados para a tomada de decisão estratégica. Por fim, foi apontado o profissional que teria o perfil dinamizador do sistema de informação.

## 1 SISTEMAS

Um sistema pode ser visto sob vários enfoques, como, por exemplo, o sistema solar, o sistema de transportes, sistemas biológicos, sistemas de informações, entre outros. Todos têm em comum a fluidez dinâmica. O pensamento sistêmico possui a virtude de integrar todas

as disciplinas em um corpo coerente de teoria e prática e orientar a observação das inter-relações entre elas (CADORI, 2006). Para atingir tal objetivo, o sistema precisa possuir um esquema formal, tal qual argumentam Gomes e Salas (1997, p. 79): “Um sistema formalizado é aquele que elabora de forma explícita, estruturada, sistemática e periódica determinada informação mediante um processo formal de recolhimento, processamento e transmissão da informação”.

Dessa forma, para o perfeito funcionamento de um sistema, é necessário que haja entrada de dados, os quais são processados e transformam-se em informações, que são úteis para a tomada de decisão. Os dados são sucessões de fatos brutos, que não foram organizados, processados, relacionados, avaliados ou interpretados, representando apenas partes isoladas de eventos, situações ou ocorrências. Constituem as unidades básicas a partir das quais informações poderão ser elaboradas ou obtidas (REZENDE, 2008). A imensidão de dados gerados na organização é alvo de estudos, para definir o alicerce nas tomadas de decisão.

Rezende (2008) complementa que o maior objetivo dos dados organizacionais é, utilizando cenários e filtros apropriados, definir as informações que representam a exceção e a maior relevância do processo organizacional. Com isso, infere-se que, quando os dados passam por algum tipo de relacionamento, avaliação, interpretação ou organização, tem-se a geração de informação. A figura 1 mostra um exemplo do fluxo de um sistema.



**Figura 1 – Exemplo de Sistema de Informação**

Fonte: Rezende (2008)

Padoveze (1997, p.36) complementa que, fundamentalmente, “o funcionamento de um sistema configura-se a um processamento de recursos (entradas no sistema), obtendo-se, com esse processamento, as saídas ou produtos do sistema (entradas, processamento, saídas)”.

A informação é a base e o resultado no processo de tomada de decisões (REZENDE, 2008). E, quanto melhor o nível das informações, melhor será a gestão empresarial. Desta forma, não seria interessante a delimitação de um sistema, pois quanto mais informação melhor será a eficácia empresarial, procurando, sucessivamente, nunca fugir dos objetivos,

para que se tenha um processo de transformação coerente a estes objetivos e encontre-se uma saída que realmente permita o controle e a avaliação de todo o processo.

Embora os esquemas apresentados sejam adequados do ponto de vista teórico, Rezende (2008) afirma que, na prática, ocorre uma realimentação de sistemas, a fim de gerar informações adicionais, possibilitando uma tomada de decisão com maior probabilidade de acerto, para uma análise de outras possibilidades ou a fim de prospectar cenários futuros.

Em uma empresa existe a transformação de insumos em produtos e serviços que atendem às necessidades da sociedade. Nela há pessoas que trabalham o intelecto e o físico, que geram recursos e despesas financeiras, transformam e distribuem riquezas, a partir de uma hierarquização com objetivos definidos pela direção. Oliveira (1995, p. 35) complementa que:

(...) As empresas são sistemas planejados que mantêm a integridade de sua estrutura interna por intermédio de laços psicológicos. Tal integridade é conseguida por intermédio de padrões formais de comportamento obtidos pela imposição de regras e normas que, por sua vez, são justificadas pelos valores. Assim, funções, normas e valores fornecem bases inter-relacionadas para a integração. (...)

Quando uma unidade interage com o meio ambiente e é afetada pelos fatores externos, pode ser considerada como um sistema aberto. Essa interação entre as partes cumpre uma característica fundamental de um sistema, que é a existência de um objetivo a ser alcançado.

Dessa maneira, nota-se que a empresa não pode excluir-se do cenário externo, nem mesmo ignorar a cultura na qual está inserida. O intercâmbio com o meio externo, por meio de seus clientes, fornecedores, órgãos financeiros, entidades governamentais e não governamentais (ONGs), sociedade, acionistas e concorrentes é o fator que sustenta a viabilidade da empresa bem como reforça sua capacidade de continuidade. Segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 19) (...) “Por continuidade entende-se a capacidade que a empresa tem de repor, no tempo, os seus recursos consumidos”.

O processo de mudança no meio corporativo em nível social, político, econômico, tecnológico, entre outros, ilustra, de maneira clara, que é necessário um sistema perfeitamente organizado, para que as empresas sobrevivam num determinado nível de turbulência. Essa característica de influências externas que modifica internamente a empresa cria, algumas vezes, dificuldades e restrições e, por outras vezes, abre novas perspectivas para os negócios, gerando a ideia de um sistema aberto. “Os sistemas abertos envolvem a ideia de que determinados *inputs* são introduzidos no sistema e, processados, geram certos *outputs*” (BIO, 1987, p. 19). Neste caso, os *inputs* ou entradas são os recursos materiais, equipamentos,

pessoal, entre outros; e estas entradas são processadas e geram os *outputs* ou saídas, em forma de produtos, bens e serviços.

Oliveira (1995, p. 51) ressalta que:

“Do intercâmbio entre as funções formalizam-se as informações, gerando um fluxo formal e racional de informações da empresa. Da análise deste esquema podem-se identificar as origens e destinos das informações, suas características e frequência”.

Sob o enfoque gerencial, ainda há o desafio em algumas organizações com o rompimento da gerência tradicional restrita a uma especialidade funcional, para a chegada dos sistemas que reproduzam a operação de sistemas físicos ou rede de fluxos dentro da empresa. Isto levará cada departamento a uma maior integração com o sistema empresa.

Para tanto, é essencial que a empresa se aplique em formalizar seu sistema de informação, de modo que delibere sobre os mecanismos para obtenção destas informações, como serão elas processadas e como será sua transmissão. “Um sistema formalizado é aquele que elabora de forma explícita, estruturada, sistemática e periódica determinada informação mediante um processo formal de recolhimento, processamento e transmissão da informação” (GOMES e SALAS, 1997, p. 79).

Os sistemas de informação colaboram com a manipulação dos processos em empresas em elevado grau de complexidade e diferenciação, propiciando subsídios ao tratamento destes processos. Na medida em que a complexidade e diferenciação da empresa aumentam, o processo de tomada de decisão também aumenta. Para tanto é necessário que o acesso às informações por parte dos gestores seja eficaz e fluente.

## **1.1 Sistema de Informação**

O Sistema de informação é um subsistema do sistema empresa. Um sistema de informação adequadamente estruturado irá permitir uma gestão eficaz das informações necessárias para a gestão econômica, financeira e, até mesmo, dos processos da empresa.

“Sob um enfoque sistêmico, o sistema de informação é um subsistema do sistema empresa, e nesta linha de raciocínio pode-se concluir que o sistema de informações é um conjunto de subsistemas de informações independentes”(NAKAGAWA, 1993, p.62).

O sistema de informação integra todos os evolvidos dentro de cada setor com os de outros setores interdependentes, otimizando tais procedimentos e eliminando, em muitos casos, barreiras físicas (p. ex.: distância entre departamentos, aguardo de malotes, espera de emissão de documentos ou relatórios). Assim, o meio pelo qual se instrumentaliza o processo de gestão é o Sistema de Informação.

“O processo de gestão constitui-se num processo decisório. Decisões requerem informações. Os sistemas de informações devem apoiar as decisões dos gestores em todas as fases do processo de gestão, que requerem informações específicas” (CATELLI, 1999, p. 61).

Com isso, entende-se que o processo decisório corporativo pode arrancar de uma situação tudo o que está atrapalhando e ficar somente com o que interessa. Neste caso, o que interessa são as decisões que trazem mais benefícios para o sistema/empresa.

Os gerentes sempre se defrontam com a responsabilidade pela solução dos grandes problemas de uma empresa e tomam decisões fazendo a escolha entre soluções alternativas, o que caracteriza uma preferência, que se supõe baseada em um adequado sistema de informações (NAKAGAWA, 1993, p.61).

O Sistema de Informações de uma empresa deve monitorar seus sinais vitais, estruturar um banco de dados, capaz de gerar informações relevantes para a orientação e suporte da direção no processo de tomada de decisões.

Uma maneira objetiva e eficaz de organizar um sistema de informações é por meio da estruturação de um modelo de informação.

Mosimann e Fisch (1999, p.59) salientam que:

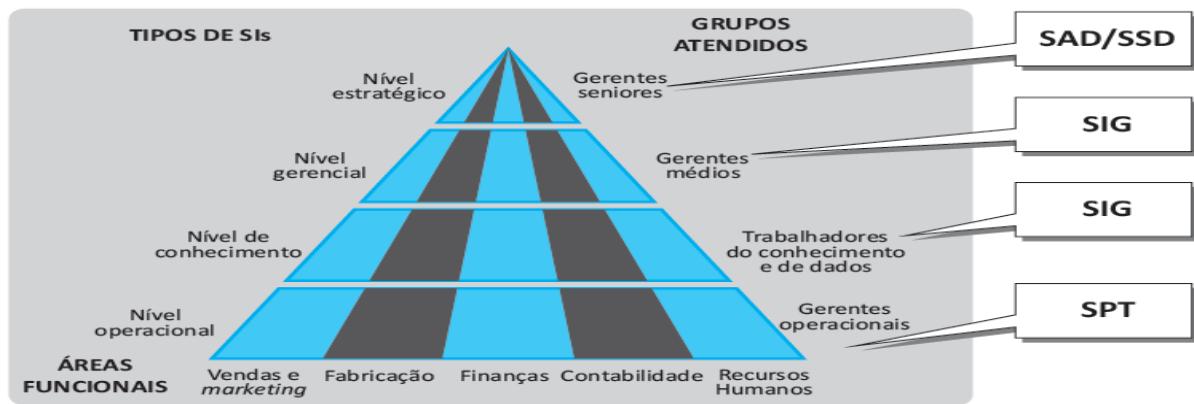
“O modelo de informação é aquele que se preocupa com a obtenção de dados, seu processamento e a forma como a informação gerada no processamento chegará aos usuários em tempo hábil e de maneira inteligível, para lhe assegurar a qualidade em suas decisões”.

E, a partir de então, haverá a possibilidade de compreender e interagir com o contexto presente da empresa e ainda ser capaz de estimar o cenário futuro, pela determinação de tendências. Torna-se interessante a abrangência por todas as questões fundamentais de um empreendimento, como acompanhamento de fatores a exemplo de qualidade, produtividade, rentabilidade, liquidez, alavancagem, estrutura de capital, entre outros. Com isso, uma organização pode efetivamente estabelecer a ligação entre controle e planejamento e, na medida em que consegue encurtar seu ciclo administrativo, ganhar flexibilidade. Em todas essas aplicações é utilizado o sistema de informações.

Laudon e Laudon (2007, p. 27) ressaltam que os “sistemas de informação são essenciais para conduzir os negócios. A sobrevivência e até mesmo a existência em muitos setores é difícil sem largo uso da tecnologia da informação”.

É necessário também que o sistema de informação seja utilizado por todos os níveis hierárquicos dentro da organização (figura 2), e torne-se, realmente, um instrumento para o processo de gestão e avaliação de desempenho dentro da empresa. Para tanto os sistemas de informação podem ser diferenciados dentro de cada nível institucional por especialidade

funcional. Cada área utiliza o sistema de informação para melhorar seu próprio desempenho e, consequentemente, melhorar o desempenho de outros setores e da empresa como um todo.



**Figura 2 – Tipos de SIs x grupos de usuários atendidos**

Fonte: Albuquerque (2011, p. 25)

A figura 2 apresenta a categorização dos níveis organizacionais a que os sistemas procuram atender e a relação com seus respectivos grupos de usuários. Para atender ao objetivo deste trabalho, será dado enfoque ao SI que se relaciona com o nível do conhecimento e o nível gerencial das empresas.

Nessa nova economia, onde as empresas vivem, a todo momento, várias oportunidades, que podem ser bem ou mal aproveitadas e que também podem interferir na sua continuidade, é requisito fundamental o acesso a vários tipos de informações, que possibilitem uma tomada de decisão adequada a cada momento.

Essas informações devem ser confiáveis, fiéis e íntegras ao que se relaciona à sua origem. Para que isso ocorra, é necessário que haja um sistema de informação que atue nas diversas camadas hierárquicas do empreendimento, passando pelos níveis operacional, gerencial e estratégico. A integração deste sistema, aliada à competência de talentos humanos, é o diferencial para a competitividade empresarial.

### 1.1.1 Sistema de Informação Gerencial

Os Sistemas de Informação Gerencial, segundo Schmidt (2002), suportam as atividades gerenciais e têm por objetivo fornecer subsídios às diversas áreas funcionais da organização, dando assistência às tomadas de decisões, para identificar e corrigir problemas de competência gerencial. “Além disso, auxiliam no processo de planejamento e controle empresarial em nível gerencial, tratando os diversos bancos de dados dos sistemas transacionais” (SCHMIDT, 2002, p. 83).

Segundo Laudon e Laudon (2007), a principal pergunta a que um SIG deve responder é se as coisas estão funcionando direito. Mesmo atendendo à uma categoria específica na empresa (gerentes médios), o SIG também atua em nível estratégico quando fornece informações à análise das informações, para, consequentemente, determinar sua missão, desde os propósitos atuais e potenciais até as grandes orientações estratégicas da empresa. A ação no nível tático faz com que o sistema de informação gerencial considere as diversas áreas funcionais de uma empresa, como finanças, produção, marketing e recursos humanos. O nível operacional é o maior fornecedor de informações do SIG, pois é nele que ocorrem as atividades específicas da empresa, que são resumidas e relatadas pelo SIG.

Para haver uma integração entre todos estes níveis, de modo que se tenha ideia da abrangência da organização, torna-se necessária a disponibilidade de um conjunto de recursos tecnológicos (equipamentos e *software*) e humanos que administre as informações entre todos os níveis. “Estes recursos, em nível gerencial, geralmente não são flexíveis e sua capacidade analítica é reduzida” (LAUDON e LAUDON, 2007, p. 49) (...) “Esses sistemas produzem relatórios fixos, programados para periodicidades definidas, com base em dados extraídos e resumidos dos sistemas subjacentes de processamento de transações (SPT)” (LAUDON e LAUDON, 2007, p. 307).

## **1.2 Tecnologia da informação**

A decorrência das transformações nos processos produtivos e organizacionais explicita cada vez mais a importância da inovação em empresas que captam a necessidade de investir constantemente na produção e internalização de P&D e qualificação profissional, capacitando-se tecnologicamente (SANTANA, HASENCLEVER e MELLO, 2003).

Sánchez e Paula (2001, p. 43) conceituam tecnologia como:

O conjunto de conhecimentos científicos e empíricos, de habilidades, experiências e organização requeridos para produzir, distribuir, comercializar – nos casos em que se aplique – e utilizar bens e serviços. Inclui tanto conhecimentos teóricos como práticos, meios físicos, know how, métodos e procedimentos produtivos, gerenciais e organizacionais.

Para Perrow (1972, p. 101), "a tecnologia é necessária não só para o processo de produção, em si, mas também para a aquisição de material, capital e mão-de-obra, para a distribuição da produção entre outras organizações ou consumidores". Nesta posição, segundo o autor, as máquinas e equipamentos são apenas instrumentos, não a tecnologia em si. O Novo Dicionário Aurélio – Século XXI confirma as afirmativas anteriores, definindo que a palavra tecnologia se refere a um conjunto de conhecimentos, especialmente princípios científicos, que se aplicam a determinado ramo de atividade.

Uma das formas de se materializar o sistema de informações é por meio da Tecnologia da Informação (TI). Segundo Padoveze (2000, p. 44):

Tecnologia da informação é todo o conjunto tecnológico à disposição das empresas para efetivar seu subsistema de informação. Esse arsenal tecnológico está normalmente ligado à informática e à telecomunicação, bem como a todo o desenvolvimento científico do processo de transmissão espacial de dados.

Para Brynjolfsson, Hitt (2000), as contribuições econômicas da aplicação da tecnologia da informação são substancialmente maiores que simplesmente seriam se multiplicassem a importância investida pela quantidade de recursos adquiridos, esperando-se uma taxa de retorno. Ao contrário, tais tecnologias são principalmente economicamente benéficas, porque elas facilitam inovações complementares, assim, um tanto complexas de se mensurar suas vantagens.

Com isso, um dos argumentos principais do trabalho de Brynjolfsson, Hitt (2000) é que um significante componente de valor da tecnologia da informação está relacionado à habilidade dos sistemas computacionais em capacitar os investimentos organizacionais complementares como processos de negócio e práticas de trabalhos. Tais investimentos, em troca, conduzem a aumentos de produtividade, de forma que reduz custos e, mais importante, permite o aumento da produção, qualidade de novos produtos ou melhorias em aspectos intangíveis de produtos existentes (conveniência, oportunidade, qualidade e variedade).

Por outro lado, Oliveira, Perez Jr, e Silva (2002) argumentam que, em muitas empresas, principalmente em países não desenvolvidos econômica e tecnologicamente, existe uma barreira que bloqueia ou dificulta os investimentos em automação e informatização da produção de bens e serviços – a escassez de recursos financeiros e, com isso, a dificuldade de acesso à tecnologia; no entanto, estes autores notam que outras empresas, consideradas de primeira classe, conseguiram grande avanço nessa área e buscaram tecnologias que suprissem sua necessidade de agilidade nos processos de trocas de informações e documentos.

Nas organizações que competem em áreas nas quais a mudança tecnológica ocorre de forma constante, é de suma importância definir acuradamente a estratégia tecnológica (BARCELLOS, 2002). Em decorrência, este autor destaca que a tecnologia está mudando, fundamentalmente, as regras da concorrência, afetando todos os níveis relacionais da organização. Após ter ocorrido inicialmente nas áreas de tecnologia da informação, tecnologia dos materiais e tecnologia da produção, novas técnicas e procedimentos de projeto e fabricação estão aparecendo em número crescente.

O avanço da informatização e da automação nas empresas não se fez sem instrumentos de gestão e estruturas de referência, de forma que permitisse gerenciar a informatização da organização de uma maneira sólida e coerente, garantindo o alinhamento com a estratégia empresarial e a evolução conjunta dos modelos de organização e gestão da tecnologia.

Vale ainda destacar que uma empresa pode investir em tecnologia ou adquirir produção tecnológica de terceiros, “através da aquisição das novas tecnologias e também qualificando profissionalmente seus trabalhadores para implementá-las produtivamente”, como, apropriadamente, lembram Santana, Hasenklever e Mello (2003, p. 157). Em ambos os casos, existe a necessidade do conhecimento de todas as operacionalidades e funcionalidades mínimas necessárias, para que os responsáveis pela sua administração dentro da empresa consigam efetivá-lo e operá-lo eficazmente.

Inicialmente, os sistemas de informação computadorizados eram voltados somente para funções rotineiras da empresa onde se realizavam apenas tarefas específicas, manipulando e transformando os dados presentes na base de dados. Essas funções não podiam ser agrupadas em processos para serem distribuídas entre os departamentos que interessavam utilizar a mesma informação na organização; porém, com o contínuo desenvolvimento das técnicas de informática e, após muitos anos de tentativas, às vezes frustrantes, surgiu a tecnologia de sistemas integrados de gestão.

Muitos autores consideram que a tecnologia da informação é o elemento-chave que determina qual será a competitividade da empresa. Uma tecnologia da informação, quando competente, administra os recursos da companhia com uma visão estratégica hábil a melhorar os desempenhos a médio e longo prazos, em mercados cada vez mais globalizados e competitivos.

Nesse sentido, é fácil entender porque as empresas gastam tantos recursos físicos e humanos para gerir informações, pois, embora possa parecer demasia, a sociedade atual acredita que, deter a informação, é possuir o poder.

Para a escolha do pacote de sistema empresarial adequado não deve ser levado em consideração somente o fato de ele possuir todos os módulos que a empresa possa utilizar. Em alguns casos, um sistema empresarial completo, na visão sistêmica da organização, pode ser bastante oneroso, deixando de compensar no quesito custo/benefício. Deve-se, porém, atentar ao fato de um sistema empresarial que possa ser instalado com sucesso, sem prejuízo das informações que a organização já possua, visando sempre se agregar a ela, visualizando os objetivos estratégicos.

Enfim, o pacote de sistema empresarial deve ser funcional para a instituição, adquirir uma arquitetura que esteja de acordo com o sistema organizacional da empresa, não ser oneroso (inclusive no caso de licença, implementação e treinamento), possuir serviço de suporte do fornecedor, bem como ser de fácil operacionalização.

Schmidt (2002) apresenta um resumo das principais empresas especializadas no desenvolvimento e venda de sistemas empresariais com representantes no Brasil, até o ano de 2002. É importante considerar que esta área está em constante e rápido desenvolvimento. Assim, possivelmente, num estudo mais atualizado, seria possível encontrar modificações nas informações fornecidas pelo autor. Há, porém, de se considerar que este quadro mostra quais são os principais módulos que englobam o sistema, bem como o nome comercial dos principais produtos disponíveis no mercado nacional, não perdendo, assim, a sua relevância.

Fornecedor	Produto	Principais Módulos							
		Recursos Humanos	Finanças	Manufatura	Logística e Distribuição	Gestão de Projetos	Serviços	Comércio Exterior	Contabilidade
BAAN	Baan E-Enterprise		X	X	X	X			X
DATASUL	DTS Magnus for Web	X	X	X	X			X	X
J.D. Edwards	World Software/One World	X	X	X	X	X	X		X
Oracle	Oracle Applications	X	X	X	X	X	X	X	X
SAP	mySAP.com (R/3)	X	X	X	X	X	X	X	X

**Quadro 1** – Lista de fornecedores de Sistemas Integrados de Gestão

Fonte: Adaptado de Schmidt (2002)

O investimento num pacote do Sistema Integrado de Gestão deve ser considerado como um investimento a longo prazo, com objetivos fundamentalmente estratégicos, procurando melhorar a competitividade da organização. Como consequência do desenvolvimento dos sistemas de informação, houve a transformação dos sistemas computacionais em ferramentas eficazes na gestão da informação, além de resolverem problemas específicos e rotineiros de uma organização, utilizando-se de uma visão global, sistêmica, integrada e interdisciplinar para a gestão da informação. Schmidt (2002, p. 213)

afirma que: “A principal característica dessa abordagem é perceber que o todo é muito mais que a simples soma de suas partes. A palavra-chave dessa abordagem é integração”.

### **1.3 Sistemas Integrados de Gestão**

Com o emprego da avançada Tecnologia da Informação nos tempos atuais, as empresas tiveram acesso a sistemas de informações gerenciais que foram desenhados com um grau de integração e sincronização muito forte e que realmente expressam em tempo real o fluxo de processos nos negócios da empresa.

Esses sistemas unem e integram todos os subsistemas componentes dos sistemas operacionais e dos sistemas de apoio à gestão, por meio de recursos da tecnologia de informação, de forma tal que todos os processos de negócios da empresa possam ser visualizados em termos de um fluxo dinâmico de informações que perpassem todos os departamentos e funções (PADOVEZE, 2000, p. 59).

Os sistemas integrados de gestão, que também podem ser designados pela sigla ERP (Enterprise Resource Planning), suprem a exigência das empresas em sistemas com habilidade centralizadora e descentralizadora das funções com completa flexibilidade para consolidar as informações da organização. Em sua Tese de livre-docência, Riccio (2001) afirma que ERP constitui-se na base de um modelo de gestão empresarial, que utiliza amplamente a visão sistêmica. Pode-se dizer, então, que, para o autor, o ERP é o melhor resultado do enfoque sistêmico dos problemas da tecnologia de informação aplicada à gestão empresarial.

Como o principal problema antes da integração do sistema era a fragmentação dos dados, do sistema integrado de gestão foi desenvolvida uma base de dados central e módulos funcionais, onde ambos se interagem. Schmidt (2002, p. 216) complementa que “a base de dados central coleta e alimenta de dados os módulos funcionais, que virtualmente atendem a todas as funções corporativas de uma organização”.

Uma estrutura modular permite que a empresa opte por instalar somente os módulos que julgar necessário para atender a seu processo. Quando a informação é processada em um dos módulos, todos os demais serão atualizados automaticamente, de acordo com as informações relacionadas a cada um deles, permitindo, desta forma, uma completa conexão e atualização automática da base de dados central. Vale lembrar que os módulos também podem ser vistos como um subsistema.

A integração mais comum entre os subsistemas de informação é a integração via interface. A interface, atualmente, faz uma completa integração entre os módulos e ainda movimenta-se em todos os sentidos e possui uma maior abrangência. Há, porém, de

considerar-se, de acordo com Padoveze (2000, p.61), que “nem tudo será possível, pois existem especificidades dentro de uma empresa que necessitarão de sistemas de informações complementares”. Portanto, um ERP deve dar margem a adaptações necessárias ao perfil da empresa.

Para cobrir todos os departamentos ou setores da empresa e suas respectivas necessidades informacionais, os sistemas integrados de gestão possuem uma arquitetura, que geralmente, segundo Schmidt (2002, p. 216), tem as seguintes funções:

- a) financeiras;
- b) contabilidade;
- c) orçamento;
- d) administração de investimento;
- e) planejamento de produção;
- f) gestão de materiais;
- g) gestão de qualidade;
- h) gestão de projetos;
- i) logística;
- j) gestão de recursos humanos;
- k) vendas e marketing.

Entretanto, de acordo com a visão e arquitetura do sistema, alguns módulos poderão ser aglutinados e outros, decompostos.

Vale lembrar que os sistemas integrados de gestão geralmente não possuem uma visão de engenharia, ou seja, eles, muitas vezes, não cobrem o processo industrial e/ou produtivo da empresa. No ERP, é comum tratar da Contabilidade e Administração da organização, com uma visão estratégica predominante. A característica do domínio do processo industrial é anterior ao ERP, onde acreditavam que o essencial da empresa seria a produção. O sistema integrado de gestão não tende a desmerecer esta crença, porém vem dar mais força às áreas contábil e financeira, acreditando que são o centro da organização e fazem jus a maior atenção, pois ambos recebem a visão prioritária da empresa, que é a lucratividade. A Contabilidade deve controlar e consolidar o sistema de informação, isso de fornecer um poder sobre as demais áreas (PADOVEZE, 2000).

Com as novas exigências do mercado interno e, principalmente, externo no mundo todo, há uma tendência para a padronização dos processos. Existe uma forte disposição para a globalização da tecnologia, e isto irá acarretar custos aproximados de matéria-prima e de produção. As possíveis diferenças serão quanto ao custo de mão-de-obra entre as empresas.

Esta prática favorece o aumento das exportações, pois o mercado externo exige uma qualidade genérica a todos os fornecedores. Os pacotes de sistema de informação integrados trazem os processos padronizados e levam a organização ao conhecimento das melhores práticas das rotinas funcionais. Riccio (2001) complementa esta informação em sua Tese de livre-docência, afirmando que alguns dos efeitos gerais da utilização do ERP são o fato de a empresa ser guiada pela informação, ter enfoque sistêmico e ser orientada a processos.

Côrtes (2008), após explanar sobre sistemas do tipo ERP, sintetiza que este Sistema Integrado de Gestão caracteriza-se por um sistema modular abrangente, composto por diversos módulos, que atendem a diversas necessidades da empresa; cada módulo pode ser dedicado a uma função ou tarefa específica, ou ainda voltado a todo um processo; os diversos módulos disponíveis possuem um único banco de dados; os módulos são integrados; e um ERP é desenvolvido a partir da adoção de boas práticas de gestão.

Dessa forma, nota-se que um sistema de informação específico para cada empresa não contribui em nível do aglomerado da organização por falta de integração. É extremamente importante para um gerente saber o efeito de suas decisões em tempo real. A gestão de uma organização é um processo contínuo, onde todas as ações estão sincronizadas entre si. Para tanto, é necessário ter acesso às informações no momento em que se espera ser tomada a decisão.

Com todo o empenho aplicado na integração entre os subsistemas, aliada à competência dos gestores na coordenação de esforços, é provável que a empresa alcance a sinergia nos resultados.

#### **1.4 A Controladoria**

Laudon e Laudon (2007, p. 21) afirmam que “a contabilidade foi uma das primeiras áreas a usar computadores, a partir da década de 50, quando os primeiros computadores comerciais foram empregados para desenvolver sistemas de informação contábeis”. Com o passar dos anos, o contador foi ficando cada vez mais dependente desses sistemas, tanto que, atualmente, “(...) não há como realizar nem mesmo as funções contábeis mais básicas sem um significativo investimento em sistemas”.

Assim, a contabilidade moderna tem-se caracterizada como uma das ferramentas mais úteis aos administradores na otimização do processo de tomada de decisão. Partindo de conhecimentos de fatos passados, possibilita que procedimentos futuros sejam tomados com maior segurança (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 1997).

Com o aumento da complexidade nas organizações, a função responsabilidade do executivo financeiro também mudou. Como consequência, ocorre o nascimento de uma função diferenciada nas organizações, um novo modelo conceitual e teórico num ramo de conhecimento, que foi então denominado **Controladoria**.

Figueiredo e Caggiano (1997, p. 27) afirmam que se espera que o *controller* “amplie sua atuação ao desenvolvimento da contabilidade em aplicações gerenciais.” As atividades básicas de um *controller* estariam ligadas a planejamento, controle, informação, contabilidade e outras funções, como administrar e supervisionar atividades que impactam o desempenho empresarial, como, por exemplo, a gestão tributária.

Além dessas funções, também surgiu a necessidade da criação de um departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis da empresa, que pode ser considerada como uma prática evolutiva da contabilidade e ocupada pelo *controller*. “Nesse sentido, a alta administração da empresa delegou mais autoridade e responsabilidades ao executivo financeiro, ampliando a dimensão de suas atribuições” (SCHMIDT, 2002, p. 21).

Figueiredo e Caggiano (1997, p. 28) complementam que “este novo campo de atuação para os profissionais de Contabilidade requer o conhecimento e o domínio de conceitos de outras disciplinas, como Administração, Economia, Estatística, Informática, etc”.

Com relação ao sistema de informação, segundo Oliveira, Hernandez e Silva (2002, p. 64), “a função da Controladoria é coletar, analisar, classificar e divulgar as informações úteis no processo decisório das corporações”.

Mas, no seu conceito mais puro, na opinião de Catelli (1999, p. 370):

A Controladoria não pode ser vista como um método, voltado ao como fazer. Para uma correta compreensão do todo, devemos cindi-la em dois vértices: o primeiro como ramo de conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda a base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.

O cargo de *controller*, com as mudanças que não param de ocorrer no cenário mundial, está cada vez mais valorizado, com vistas que as empresas necessitam para elaborar um planejamento estratégico de um controle cada vez mais rigoroso dos custos administrativos, financeiros e de produção dos bens e serviços. O *controller* deve unir todas as informações da empresa numa única linguagem, que seja inteligível a todos os encarregados do processo decisório. Deve quebrar as barreiras entre os departamentos, procurando de maneira constante prezar pela continuidade do empreendimento (CATELLI, 1999).

Verifica-se que este profissional pode ser a ligação da empresa com os desenvolvedores dos SIs, visto que transita ele por todas as áreas da empresa, procurando melhorar o seu desempenho operacional e financeiro. Sua forte ligação com a contabilidade possibilita que conheça e interprete todos os registros da empresa, além de identificar possíveis gargalos no processo. Pode-se dizer que este profissional procura um constante aperfeiçoamento da empresa, sendo que, numa visão sistêmica, seria a pessoa da retroalimentação.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Com o aumento na complexidade no fluxo de informações dentro de uma empresa, a tomada de decisão fica cada vez mais imprecisa, a partir de um número pequeno de dados. Para resolver esse problema, os sistemas de informação devem ser pensados e desenvolvidos de maneira que proporcione uma visão ampla e que facilite o posicionamento dos executivos numa empresa, desde o aspecto operacional até o estratégico. Devem eles receber o maior número de dados possíveis, selecioná-los de maneira qualitativa, para que, consequentemente, se transformem em informações preciosas para o processo decisório.

Formatar o pensamento sistêmico em uma organização, dando ênfase a todas as áreas funcionais e interligando todos os grupos envolvidos, é, sem dúvida, um grande desafio para a gestão da empresa. Sob este aspecto, a TI vem-se desenvolvendo, de maneira que atende a todos os níveis da empresa de maneira cada vez mais completa. Com a introdução dos Sistemas Integrados de Gestão, foi possível interligar a área operacional às áreas gerenciais e estratégicas da empresa, fazendo com que as decisões de médio e longo prazos das empresas sejam mais acertadas.

Como, porém, os Sistemas de Informação são feitos por pessoas e para pessoas, e como o ambiente empresarial sofre mudanças constantes, é necessário um também contínuo acompanhamento do andamento dos processos e do fluxo das informações. Neste ponto, o *controller* pode ser o profissional-chave, visto que, estando próximo de todos os níveis da empresa para desempenhar suas funções, ele reconhece com mais facilidade possíveis gargalos existentes no sistema de informação da empresa. Além disso, o acesso que este profissional tem à área estratégica da empresa facilita e agiliza a correção da possível falha.

O *controller* contribui de maneira determinante para a perfeita integração do sistema de informação, onde os padrões, orçamentos e a contabilidade abastecem todas as atividades da empresa, com informações de caráter contábil e financeiro, de natureza física e qualitativa, bem como da relação da empresa com o ambiente externo. Parte-se do pressuposto de que a

controladoria também contribui com o processo de planejamento e controle e, desta maneira, colabora com a melhoria da *performance* dos gestores do empreendimento.

Acredita-se que este artigo cumpriu sua intenção, qual seja, a de discutir como os sistemas de informação podem contribuir para a melhoria dos processos de tomada de decisões nas empresas. Além disso, o estudo demonstrou que o profissional da controladoria possui perfil para gerenciar as informações na empresa, a fim de atender aos anseios da moderna gestão organizacional.

## **REFERÊNCIAS**

- ALBUQUERQUE, Jader Cristiano Magalhães. **Sistemas de Informação e Comunicação no Setor Público.** Florianópolis, Departamento de Ciências da Administração/UFSC, CAPES, UAB, 2011.
- BARCELLOS, P.F.P. Estratégia empresarial. In: SCHMIDT, P (Org.). **Controladoria:** agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002. p. 39-51.
- BIO, Sérgio Rodrigues. **Sistemas de informação: um enfoque gerencial.** 1 ed. São Paulo, Atlas, 1985
- BRYNJOLFSSON, E; HITT, L.M. Beyond Computation: Information Technology, Organizational Transformation and Business Performance. *Journal of Economic Perspectives* 14 (4), p.23-48, 2000. Disponível em:  
<http://ebusiness.mit.edu/erik/JEP%20Beyond%20Computation%20BrynjolfssonHitt%207-121.pdf>, Acesso em: 05 mar 2007.
- CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON.** São Paulo, Atlas, 1999.
- CÔRTES, Pedro Luiz. **Administração de Sistemas de Informação.** 1. ed. São Paulo, Saraiva, 2008.
- FIGUEIREDO, Sandra.; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática.** 2. ed., São Paulo, Atlas, 1997.
- GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional.** São Paulo, Atlas, 1997.
- LAUDON, Kenneth C.; LAUDON, JANE P. **Sistemas de Informações Gerenciais.** 7. ed., São Paulo, Pearson Prentice Hall, 2007.
- MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas.** 2. ed., São Paulo, Atlas, 1999.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a Controladoria: conceitos, sistemas, implementação.** São Paulo: Atlas, 1993.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Sistemas de Informações Gerenciais: estratégicas, táticas, operacionais.** 8. ed. São Paulo, Atlas, 2002.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Sistemas, organização e métodos: uma abordagem gerencial.** 6. ed. São Paulo, Atlas, 1995.
- OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandes; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica.** São Paulo, Atlas, 2002.

- OLIVEIRA, M.L.; PEREZ JR, J. H.; SILVA, C.A.S. **Controladoria estratégica.** São Paulo, Atlas, 2002.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil.** 2. ed., São Paulo, Atlas, 1997.
- PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Sistemas de Informações Contábeis: fundamentos e análise.** 2. ed., São Paulo, Atlas, 2000.
- PERROW, C. **Análise Organizacional:** um enfoque sociológico. São Paulo: Atlas, 1972.
- RICCIO, Edson L. **Efeitos da tecnologia da informação na contabilidade.** Tese de livre-docência, FEA/USP – São Paulo, 2001.
- SÁNCHEZ, T.W.S.; PAULA, M.C.S. Desafios institucionais para o setor de ciência e tecnologia: o sistema nacional de ciência e inovação tecnológica. **Parcerias Estratégicas**, n. 13, dez. 2001.
- SANTANA, L. M.; HASENCLEVER, L.; MELLO, J.M.C. Capacitação Tecnológica e Competitividade na Petroquímica Brasileira nos anos 1990: o caso de Camaçari - BA. **Revista Brasileira de Inovação**, Rio de Janeiro, v. 2, n. 1, p. 147-177, 2003.
- SCHMIDT, Paulo, **Controladoria: Agregando Valor para a Empresa.** São Paulo, Artmed Editora, 2002.

# CERTIFICAÇÃO DO BALANÇO SOCIAL DE EMPRESAS MATO-GROSSENSES

SILVA ,ADÃO FERREIRA DA<sup>1</sup>; SILVA, MARIA FELÍCIA SANTOS DA<sup>2</sup>

## RESUMO

A busca incessante pelo lucro a qualquer preço, muito praticado em tempos de economia crescente, já não é condizente com a atuação empresarial em época de responsabilidade ecosocial, momento atual da história empresarial. Inúmeros motivos, como pressão externa, benefícios econômicos, incentivos fiscais, redução de custos sociais, têm contribuído para que as empresas, que antes não se preocupavam com os impactos de suas ações na coletividade, redirecionassem seu foco, considerando a ótica da responsabilidade social empresarial. A contabilidade é um importante instrumento neste processo de visualização de ações socialmente responsável, contribuindo com a divulgação de relatórios que demonstram a relação empresa versus sociedade, por meio da elaboração do Balanço Social. Todavia, empresa socrorresponsável destaca-se em função dos gestos, ações concretas, projetos empreendedores, não se confundindo com filantropia. Incentivos à elaboração do Balanço Social, no Brasil, por meio de certificações contemplam as empresas que desenvolvem ações e projetos na ótica de responsabilidade social empresarial. Em Mato Grosso, a quantidade de empresas que elaboram o Balanço Social tem registrado aumento a cada ano, devido, principalmente, ao incentivo concedido pela Assembléia Legislativa, que tem, dentre os objetivos, difundir o conceito e a importância da atuação empresarial responsável.

**Palavras-chave:** Balanço Social; Certificação; Responsabilidade Social.

## ABSTRACT

The relentless pursuit of profit at any price, much practiced in times of growing economy, is no longer consistent with the business activity in times of eco social responsibility, current time in business history. Many reasons such as external pressure, economic benefits, tax incentives, reduction of social costs, has contributed to the companies that wasn't concerned with the impacts of their actions in the community, to redirect their focus considering the perspective of corporate social responsibility. Accounting is an important tool in this process view socially responsible actions, contributing to the dissemination of reports that demonstrate the company versus society relationship through the development of the Social. However, socio-responsible company stands out in terms of gestures, concrete actions, and entrepreneurial projects, are not to be confused with philanthropy. Incentives for development of the Social in Brazil, through certifications include companies that develop activities and projects from the viewpoint of corporate social responsibility. In Mato Grosso, the number of firms that produce the Social has registered an increase every year, mainly due to the incentives granted by the Legislature which has among the goals, spreading the concept and importance of responsible business operations.

**Keywords:** Balance Social. Certification. Social Responsibility.

---

1 Contador. Professor do Departamento de Ciências Contábeis/FAeCC/UFMT. Especialista em Controladoria e Finanças/UFMT. Mestre em Controladoria e Finanças/USP-SP. Especialista em Controladoria e Finanças/UFMT.

2 Contadora. Professora do Departamento de Ciências Contábeis/FAeCC/UFMT e Unirondon. Auditor Público Externo do TCE-MT. Especialista em Controladoria e Finanças/UFMT.Mestre em Ciências Contábeis e Atuariais/PUC-SP. Especialista em Controladoria e Finanças/UFMT.

## INTRODUÇÃO

As empresas são formadas por um conjunto de componentes que se interagem, sofrendo e exercendo influências econômicas, políticas, sociais e ambientais.

A visão tradicional de que as empresas são instituições econômicas e, como tal, sua responsabilidade está condicionada apenas à maximização dos lucros e minimização dos custos, não é mais condizente com a realidade, pois, com as mudanças ocorridas no ambiente empresarial, as empresas passaram a ser cobradas por novos papéis a serem exercidos e desempenhados na esfera empresarial.

Considerações de que as empresas devem levar em conta, em sua atuação, não apenas o aspecto econômico, mas também os aspectos político e social das consequências do seu empreendimento têm sido amplamente divulgadas e questionadas por um grande número de organizações.

As empresas influenciam o ambiente em que atuam, provocando, de forma direta ou indireta, mudanças sociais, políticas, econômicas e ambientais; as repercussões da atuação empresarial vão além das consequências internas, pois as empresas interagem com outros agentes sociais, sendo então uma instituição sóciopolítica.

Segundo Délano, *in Gonçalves* (1980, p. 1), as empresas são, acima de tudo, um poder:

Um poder representa uma força sócio-econômico-financeira determinada, com a sua potencialidade de emprego, de expansão, de criatividade, que pode influir decisivamente na melhor ou pior qualidade de vida da cidade em que está.

A visão de que as empresas são mais que uma organização econômica é resultado de um enfoque que a sociedade vem valorizando e cobrando do meio empresarial – o enfoque social.

A sociedade, quer seja por conscientização própria ou por obrigação governamental, apresenta mudança nos valores e ideologias sociais, alterando a atitude em relação ao papel desempenhado pelas empresas, cobrando destas uma nova postura em relação à sua inserção na vida em coletividade, pois, dependendo do tipo das atividades a serem desenvolvidas, as empresas poderão influenciar, por exemplo, na qualidade do ar, da água, ou na qualidade de vida dos seus trabalhadores e dependentes.

As empresas têm, em seus objetivos, metas econômicas e sociais a serem alcançadas; contudo, deve-se procurar o equilíbrio entre as metas traçadas, para que o econômico não “sufoque” o social, ou vice-versa, conciliando a otimização do resultado (lucro) com a geração do menor custo social possível.

Evidenciar a importância de as empresas atuarem dentro dos padrões e ideologias sócio responsáveis cobradas pela sociedade, a divulgação da atuação empresarial por meio de relatórios contábeis, especificamente o Balanço Social, e a certificação conferida a empresas Mato-grossenses pela Comissão Mista da Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso (período 2006 - 2011) constituem os objetivos deste artigo.

## **1 OBJETIVOS DA CONTABILIDADE SOB A ÓTICA SOCIAL**

Considerando a abordagem social da contabilidade, o objetivo desta ciência é evidenciar a relação da empresa com os diversos grupos com os quais ela se relaciona (acionistas, sócios ou proprietários, colaboradores, governo, instituições financeiras, fornecedores, clientes, credores, comunidade) - os *stakeholders* -, demonstrando a interligação das entidades com o ambiente endógeno e exógeno e a influência exercida pelas empresas nestes ambientes, bem como as influências que também recebem.

Hendriksen & Breda (1999, p. 26) expõem que o objetivo da Contabilidade numa abordagem social é fornecer informações que permitam uma avaliação do efeito das atividades das entidades sobre a sociedade.

Os procedimentos contábeis e os relatórios, previstos em lei, emanados da contabilidade, deveriam atender a finalidades sociais mais amplas, inclusive relatando aos usuários informações sobre a amplitude e a utilização dos poderes das empresas.

A Contabilidade está vinculada à responsabilidade social do profissional de Contabilidade e à responsabilidade social das entidades.

### **1.1 Responsabilidade Social do Contador**

O contador é um provedor de informações úteis, de natureza econômica e social, de entidades públicas e privadas, tanto nas sociedades desenvolvidas como nas sociedades em desenvolvimento.

O hábito de utilizar com frequência informações contábeis é mais difundido nas sociedades desenvolvidas do que naquelas em desenvolvimento.

A divulgação completa das informações financeiras, tanto dos órgãos públicos como das entidades privadas, é privilégio de raras sociedades ao redor do mundo.

A transparência e evidenciação dos efeitos dos atos administrativos integram os principais objetivos da aplicação da Ciência Contábil.

Silva (2000, p.25) expõe que:

É de responsabilidade do contador, portanto, a elaboração e manutenção de um sistema contábil eficiente, a fim de que as informações divulgadas possam assegurar aos seus usuários transparência nas operações realizadas, conferindo-lhe legitimidade, neutralidade e credibilidade.

O contador, com relação à função social da empresa, deve posicionar-se como agente auxiliador/facilitador no relacionamento empresa *versus* grupos de interesses.

Para prover os usuários contábeis de dados e informações relevantes, elaboram-se demonstrativos de natureza patrimonial, financeira e social.

#### a) Informações de natureza patrimonial e financeira

As informações de natureza patrimonial e financeira compreendem um conjunto de demonstrações contábeis, que, segundo a Resolução CFC 1.185/2009, objetivam:

[...] proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade que seja útil a um grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões econômicas. As demonstrações contábeis também objetivam apresentar os resultados da atuação da administração, em face de seus deveres e responsabilidades na gestão diligente dos recursos que lhe foram confiados.

O artigo 176 da Lei nº 6.404/76 expõe que as informações obrigatórias são compostas de um conjunto de Demonstrações contábeis ou financeiras que englobam:

- I - balanço patrimonial;
- II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
- III - demonstração do resultado do exercício; e
- IV – demonstração dos fluxos de caixa; e (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)
- V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

As demonstrações mencionadas são complementadas por notas explicativas, quadros suplementares e informações adicionais necessárias ao atendimento do atributo da comprehensibilidade por parte dos usuários contábeis.

Através da divulgação das demonstrações mencionadas e atendendo aos atributos qualitativos necessários às informações contábeis, é estabelecido um canal de comunicação da empresa com os *stakeholders*.

#### b) Informações de natureza social

Compreendem informações relacionadas às ações desenvolvidas no meio social, envolvendo questões, como cidadania, diferenças de expectativas e outros aspectos sociais, considerados relevantes no contexto mundial. O principal demonstrativo que evidencia informações sociais é o Balanço Social.

## 1.2 Responsabilidade Social Empresarial - RSE

A responsabilidade social das entidades está vinculada à visão de que toda e qualquer empresa é uma instituição social e age em nome de muitos grupos de interesses.

Carrol, *in* Donaire (1999, p. 22), expõe que responsabilidade social pode assumir diversas formas conforme o interesse público e que [...] a Responsabilidade Social das organizações diz respeito às expectativas econômicas, legais, éticas e sociais que a sociedade espera que as empresas atendam, num determinado período de tempo.

Ashley (2004, p.7) define responsabilidade social empresarial como:

[...] o compromisso que uma organização deve ter para com a sociedade, expresso por meio de atos e atitudes que a afetem positivamente, de modo amplo, ou alguma comunidade, de modo específico, agindo proativamente e coerentemente no que tange a seu papel específico na sociedade e a sua prestação de contas para com ela.

O que a sociedade espera que as empresas atendam pode mudar constantemente; contudo espera-se que, além de produtos com qualidade, preços competitivos, marcas fortes, as entidades se preocupem e cuidem de seus valores éticos, comprometendo-se com a comunidade e que seus produtos não sejam produzidos à custa da poluição do ar, rios e meio ambiente como um todo, nem à custa de exploração do trabalho infantil ou em condições inadequadas de higiene e segurança.

O Instituto Ethos (2008) conceitua RSE como:

a forma de gestão que se define pela relação ética e transparente da empresa com todos os públicos com os quais ela se relaciona e pelo estabelecimento de metas empresariais compatíveis com o desenvolvimento sustentável da sociedade, preservando recursos ambientais e culturais para gerações futuras, respeitando a diversidade e promovendo a redução das desigualdades sociais.

Para a responsabilidade social ser implementada na gestão é necessário que as técnicas e filosofias empresariais sejam repensadas, pois é necessário, de forma gradual, internalizar no planejamento estratégico os preceitos da responsabilidade social, tais como agir de forma ética e transparente.

A ISO 26000, em vigor a partir de 2010, traz uma ampla discussão sobre Responsabilidade Social Empresarial e sua respectiva avaliação. Segundo o documento elaborado, é importante a discussão e diferenciação entre responsabilidade social e desenvolvimento sustentável, apresentando-os da seguinte maneira:

A Responsabilidade Social tem como foco a organização e refere-se às responsabilidades da organização para com a sociedade e o meio ambiente. A responsabilidade social está intimamente ligada ao desenvolvimento sustentável. Pelo fato do desenvolvimento sustentável tratar de objetivos econômicos sociais e ambientais comuns a todas as pessoas, ele pode ser usado como forma de abranger as expectativas mais amplas da sociedade a serem levadas em conta por organizações que buscam agir responsávelmente. Portanto um objetivo amplo de responsabilidade social deveria ser o de contribuir para o desenvolvimento sustentável.

O desenvolvimento sustentável refere-se a satisfazer as necessidades do presente dentro dos limites ecológicos do planeta sem comprometer a capacidade das gerações futuras de suprir suas próprias necessidades. O desenvolvimento sustentável tem três dimensões: econômica, social e ambiental, as quais são interdependentes [...]. A sustentabilidade de uma organização poderá ou não ser compatível com a sustentabilidade da sociedade.

Incorporando aos seus objetivos econômicos comportamento ético e socialmente responsável, as empresas ganham, acima de tudo, respeito da comunidade, reconhecimento e engajamento dos seus colaboradores, preferência dos consumidores, além de, obviamente, estarem construindo um local melhor para se viver em sociedade.

Comportamento ético e socialmente responsável se faz com ações, em gestos concretos.

Investir em ações socialmente responsáveis poderá estar associado, em um primeiro momento, a aumento de consumo de recursos para as empresas. No entanto, diversas experiências de empresas que adotaram a responsabilidade social como estratégia demonstram que os valores desembolsados revertem-se em benefícios, que, na maioria das vezes, são impossíveis de mensuração monetariamente.

Alguns itens são considerados essenciais para que uma empresa possa ser considerada socialmente responsável. Melo Neto e Fróes (1999, p. 78) chamam estes itens de '*vetores da responsabilidade social de uma empresa*' e apresentam sete itens que direcionam o processo de gestão empresarial para o fortalecimento da dimensão social:

- a) **V1** apoio ao desenvolvimento da comunidade onde atua;
- b) **V2** preservação do meio ambiente;
- c) **V3** investimento no bem-estar dos funcionários e seus dependentes e num ambiente de trabalho agradável;
- d) **V4** comunicações transparentes;
- e) **V5** retorno aos acionistas;
- f) **V6** sinergia com os parceiros;
- g) **V7** satisfação dos clientes e/ou consumidores.

A partir de tais vetores é possível às empresas avaliar o seu nível de responsabilidade social, identificando os itens que necessitam de maior gerenciamento para fortalecimento e aprimoramento.

O Instituto Ethos (2008) apresenta uma cartilha contendo os primeiros passos de atuação empresarial para a seleção e concretização de ações que visem à busca de uma atuação empresarial responsável, subdividindo-os em oito linhas de atuação:

- 1) Visão e Missão
- 2) Ética
- 3) Auditoria e Prestação de contas
- 4) Comunidade
- 5) Direitos Humanos
- 6) Meio ambiente
- 7) Mercado
- 8) Local de Trabalho

Considerando que há diversos conceitos de Responsabilidade Social Empresarial e empresas que utilizam diversas visões, torna-se importante e necessária a definição do foco em que se queira atuar.

Melo Neto e Fróes (2004, p.42) expõem que a primeira ação da empresa deve ser a definição do foco de atuação. Faz-se a seleção da visão predominante e visões secundárias de atuação em Responsabilidade Social empresarial, para, posteriormente, identificar as ações sociais (estratégias) a serem desenvolvidas e o tempo necessário à implementação.

## **2 DIFERENÇAS ENTRE RESPONSABILIDADE SOCIAL EMPRESARIAL E FILANTROPIA**

Convém diferenciar Responsabilidade Social Empresarial de filantropia. A primeira constitui-se em “ações planejadas” pela empresa e visões estratégicas, enquanto a segunda é caracterizada como “simples doação”, fruto da sensibilidade e consciência social do empresário.

<b>FILANTROPIA</b>	<b>RESPONSABILIDADE SOCIAL</b>
Ação individual e voluntária	Ação coletiva
Fomento da caridade	Fomento da cidadania
Base assistencialista	Base estratégica

FILANTROPIA	RESPONSABILIDADE SOCIAL
Restrita a empresários filantrópicos e abnegados	Extensiva a todos
Prescinde de gerenciamento	Demandar gerenciamento
Decisão individual	Decisão consensual

**QUADRO 1** - Diferenças entre filantropia e Responsabilidade Social

Fonte: MELO NETO & FRÓES, 2004, p. 28.

Os padrões de atuação social divergem principalmente em função do tamanho da empresa.

Em micro e pequenas empresas há, geralmente, mais ações filantrópicas, com predomínio de ações de doação e apoio, enquanto que, em médias e grandes empresas, há projetos de atuação social próprios e um marketing social desenvolvido, para divulgação da atuação empresarial em projetos sociais e ambientais.

### **3 JUSTIFICANDO A RESPONSABILIDADE SOCIAL EMPRESARIAL**

A atuação empresarial responsável é motivada por diversos fatores. Segundo Tenório (2006, p.33), o principal deles é a pressão externa, ou seja, questionamentos sobre a forma de manufatura dos produtos ou questões de princípios, exercidos por organizações internacionais.

A pressão externa alia-se ao motivo de obter benefícios ou vantagens mercadológicas, tais como aumento da preferência do consumidor e fortalecimento da imagem da empresa; acrescentam-se ainda motivos originados de incentivos fiscais, como incentivo à instalação de empresas em determinadas regiões, visando à diminuição das desigualdades regionais.

Do ponto de vista do marketing social, há valorização da imagem institucional e da marca, objetivando maior lealdade do consumidor.

Quer seja por pressão externa ou para obter benefícios econômicos, considera-se que a diminuição dos custos sociais a que uma empresa está exposta é o principal motivador da busca de uma atuação socialmente responsável, pois a redução de riscos referentes a greves, contingências ambientais e fiscais, vinculação da imagem da empresa a escândalos, pode interferir diretamente na continuidade do empreendimento.

## **4 DIVULGAÇÃO DA RESPONSABILIDADE SOCIAL EMPRESARIAL – O BALANÇO SOCIAL**

Relatórios ou demonstrações são utilizados para divulgar atuação empresarial em diversas áreas. No campo social, o demonstrativo mais utilizado denomina-se Balanço Social.

Balanço Social é um instrumento que visa evidenciar informações sócio-econômico-financeiras do desempenho das entidades, demonstrando a relação destas com a comunidade na qual estão inseridas e com os grupos de interesses com os quais elas se relacionam, direta ou indiretamente.

Tinoco (1984, p. 108) conceitua Balanço Social como um “instrumento de gestão e de informação, que visa reportar, da forma mais transparente possível, [...] informações econômicas, financeiras e sociais do desempenho das entidades [...].”

O Balanço Social é uma demonstração que visa evidenciar informações sobre a responsabilidade social das entidades, e sua função principal, segundo Torres (2000), é:

[...] tornar público a responsabilidade social da empresa. Isto faz parte do processo de pôr as cartas na mesa e mostrar com transparência para o público em geral, para os atentos consumidores e para os acionistas e investidores o que a empresa está fazendo na área social.

Embora não sendo obrigatória a sua publicação<sup>1</sup>, a cada ano cresce o número de empresas brasileiras que publicam seus Balanços Sociais. Alie-se a elaboração espontânea ao incentivo decorrente de certificações concedidas por Organizações não Governamentais (Ibase<sup>2</sup>, por exemplo), Câmaras Municipais (São Paulo, Santo André, Porto Alegre, João Pessoa, Uberlândia, Londrina) e Assembléias Legislativas (Amazonas, Mato Grosso, Rio Grande do Sul).

### **4.1 Modelos de Balanço Social**

No Brasil existem dois modelos de Balanço Social, mais utilizados pelas empresas: o desenvolvido pelo Ibase e o do Instituto Ethos.

#### **4.1.1 Modelo Ibase**

O Ibase constituiu uma comissão que, a partir da proposta do anteprojeto da Lei 032/99, que previa a obrigatoriedade do Balanço Social no Brasil, criou um arquivo da planilha eletrônica, contendo informações nas seguintes versões: para empresas em geral, micro e pequenas empresas, cooperativas, Instituições de Ensino, fundações e organizações sociais.

---

<sup>1</sup> O Balanço Social é obrigatório para alguns tipos de empresas na França, Portugal e Bélgica.

<sup>2</sup> Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas.

As informações no Balanço Social no modelo Ibase subdividem-se em: base de cálculo, indicadores sociais internos (informações quanto à relação empresarial com seus funcionários), indicadores sociais externos (informações quanto a valores direcionados à comunidade, em geral), indicadores ambientais, indicadores do corpo funcional, informações relevantes quanto ao exercício da cidadania empresarial e outras informações.

#### **4.1.2 Modelo Ethos**

O modelo proposto pelo Instituto Ethos (2008) é mais abrangente e completo em relação ao modelo Ibase e apresenta a seguinte estrutura:

#### **PARTE I – APRESENTAÇÃO**

- 1) Missão e visão
- 2) Mensagem do Presidente
- 3) Perfil do empreendimento
- 4) Setor da Economia

#### **PARTE II – A EMPRESA**

- 5) Histórico
- 6) Princípios e Valores
- 7) Estrutura e Funcionamento
- 8) Governança Corporativa

#### **PARTE III – A ATIVIDADE EMPRESARIAL**

- 9) Diálogo com partes interessadas
- 10) Indicadores de desempenho

#### **PARTE IV – ANEXOS**

- Demonstrativo do Balanço Social – Modelo Ibase
- Descrição dos projetos sociais
- Outras informações

### **5 O INCENTIVO À ELABORAÇÃO DO BALANÇO SOCIAL POR EMPRESAS MATO-GROSSENSES**

Através da Lei nº 7.687, de 25 de junho de 2002, a Assembléia Legislativa de Mato Grosso criou o certificado de responsabilidade social, conferido anualmente às empresas que apresentarem o Balanço Social do exercício social e que encaminharem à Comissão Mista de Avaliação da Assembleia até o final de junho de cada ano.

Os objetivos da premiação, segundo o Edital de 2011, são ([www.al.mt.gov.br/responsabilidadesocial](http://www.al.mt.gov.br/responsabilidadesocial)):

- a) Promover o debate público sobre a Responsabilidade Social, visando a uma maior contribuição para o desenvolvimento sustentável do Estado de Mato Grosso;
- b) Estimular a apresentação do Balanço Social pelas empresas e demais entidades;
- c) Difundir os conceitos, benefícios e ações de Responsabilidade Social no Estado de Mato Grosso;
- d) Incentivar o reconhecimento de esforços conjuntos em busca de uma sociedade melhor;
- e) Sensibilizar a sociedade a adotar postura cidadã, participando de programas ligados ao tema da Responsabilidade Social, que não se limitem à realização de doações filantrópicas;
- f) Construir e manter relacionamentos com empresas e demais entidades que desenvolvam ações ligadas ao tema;
- g) Promover a troca de experiências e aprendizagens entre as empresas e demais entidades que se interessem pelo tema;
- h) Disseminar tecnologias sociais com outras empresas e demais entidades;
- i) Identificar formas inovadoras e eficazes de atuar em parceria com as comunidades na construção do bem-estar comum.

Foram adotados, pela Comissão Mista de Avaliação da Assembleia Legislativa de Mato Grosso, seis modelos semelhantes ao modelo Ibase:

- 1) Micro e pequena empresa
- 2) Média Empresa
- 3) Grande Empresa
- 4) Entidades do Terceiro Setor
- 5) Instituições de Ensino e Fundações Privadas
- 6) Órgãos Públicos (Administração Direta e Indireta)

A Comissão Mista também definiu que as empresas agraciadas com o Certificado de Responsabilidade Social podem, a seu critério, divulgar tal fato em seus produtos e peças de comunicação, desde que mencionem qual a premiação recebida e o respectivo ano em que foi conferida.

Apresenta-se a seguir a evolução da entrega e certificação da elaboração do Balanço Social pela Comissão Mista de Assembleia Legislativa de Mato Grosso no período 2006 - 2011.

## **5.1 Ano de 2006**

Foi realizado o I Seminário de Responsabilidade Social, que passou, desde então, a ser anual. Aconteceu a primeira entrega dos Certificados de Responsabilidade Social, para 5 (cinco) empresas que apresentaram o seu Balanço social, os quais foram aprovados pela Comissão Mista.

## **5.2 Ano de 2007**

Houve maior propagação do Certificado de Responsabilidade Social em relação ao ano anterior, e, consequentemente, um maior número de empresas apresentou o Balanço Social. No total foram 18 empresas e entidades mato-grossenses certificadas. Destaque-se que, neste ano, a Comissão Mista, pela primeira vez, desclassificou uma empresa, porém não divulgou o seu fator motivador.

## **5.3 Ano de 2008**

A Comissão Mista, responsável pela avaliação dos balanços sociais, certificou 24 empresas, entre entidades públicas e privadas, que apresentaram o balanço social, referente ao ano de 2007.

## **5.4 Ano de 2009**

Excluindo o setor público, a participação das empresas privadas representou 91% do total de empresas que encaminharam o Balanço Social à Comissão Mista. Nesse ano, 34 empresas receberam a certificação.

## **5.5 Ano de 2010**

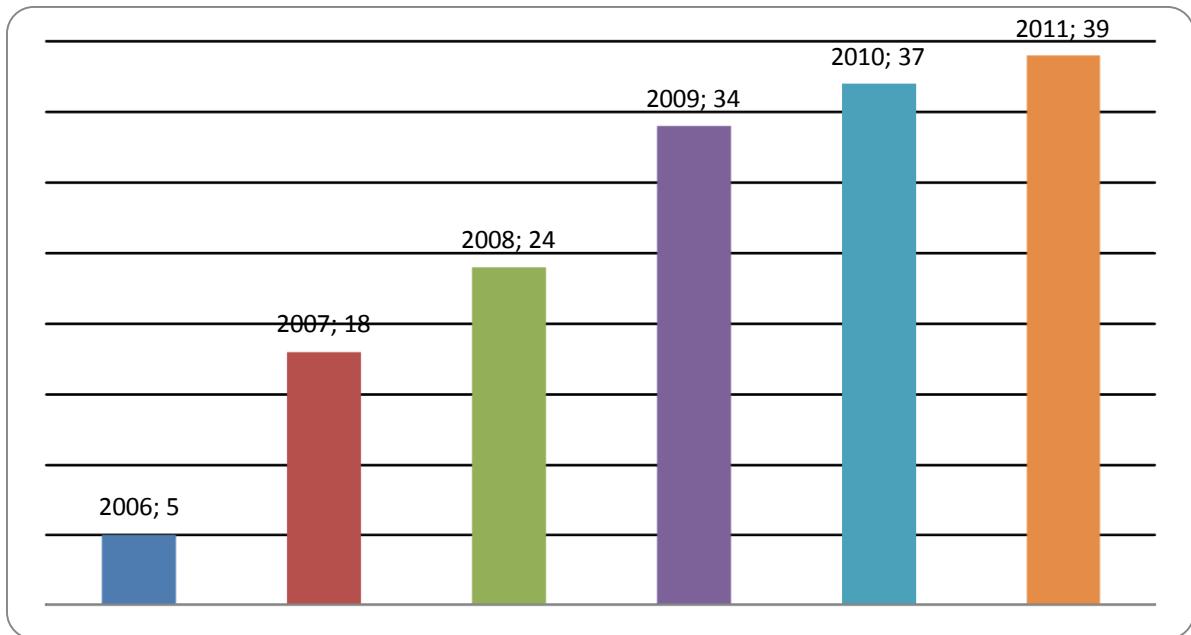
Do total de 38 empresas que encaminharam o Balanço Social para análise, 37 receberam o Certificado de Responsabilidade Social, e uma empresa foi desclassificada.

## **5.6 Ano de 2011**

O Seminário de Responsabilidade Social teve como tema central a ISO 26.000, que dispõe sobre diretrizes de Responsabilidade Social, aprovada em 2010. Do total de 42 empresas que encaminharam o Balanço Social para análise, 39 receberam o Certificado de Responsabilidade.

## **5.7 Análise da evolução de Certificação em Responsabilidade Social**

Em relação à quantidade de empresas certificadas no período 2006-2011 registrou-se, anualmente, acréscimo, conforme ilustrado no gráfico 1.



**Gráfico 1** - Quantidade empresas certificadas pela Comissão Mista (2006-2011)

Fonte: Elaboração dos autores. Dados coletados no site da Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso. Disponível em <http://www.al.mt.gov.br/TNX/index2.php?sid=245>, acesso em 08 de fevereiro de 2012.

Considerando os objetivos propostos no projeto de lei mato-grossense quanto ao estímulo à apresentação do Balanço Social pelas empresas e a difusão dos conceitos de Responsabilidade Social, o projeto tem contribuído para que as empresas façam uma reflexão, que pode levar à adoção e implantação de posturas socialmente responsáveis, ampliando o diálogo das empresas com a sociedade, ajudando-as a diagnosticar desafios e diferenciando a imagem individual no mercado.

Excluindo-se a comparação dos exercícios 2006-2007, por serem os primeiros anos da certificação, observa-se que, nos últimos dois anos (2010-2011), o percentual de aumento de empresas que encaminharam o Balanço Social à Comissão Mista é inexpressivo, conforme evidenciado na Tabela 1.

**Tabela 1**

Evolução da quantidade empresas certificadas (2006 - 2011)

<b>ANO</b>	<b>Quantidade empresas certificadas</b>	<b>% acréscimo em relação ano anterior</b>
2006	5	-
2007	18	260,00
2008	24	33,33
2009	34	41,67
2010	37	8,82
2011	39	5,41

Fonte: Elaboração dos autores. Dados coletados no site da Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso. Disponível em <http://www.al.mt.gov.br/TNX/index2.php?sid=245>, acesso em 08 de fevereiro de 2012.

Fica evidente a necessidade de maior divulgação, discussão e avaliação do projeto, pois, para obter o certificado de Responsabilidade Social, não basta apenas possuir uma CNPJ, se inscrever no prazo estipulado, preencher na íntegra o modelo de Balanço Social correspondente ao tipo de empresa, apresentar o Balanço até a data estipulada no edital, emitir uma declaração assinada pelo representante legal, afirmando que a entidade não se utiliza de mão-de-obra infantil ou adolescente, nem está envolvida em corrupção. É necessário implementar ações/gestos concretos, materializando a responsabilidade social empresarial.

## CONCLUSÃO

A elaboração do Balanço Social é um procedimento que contribui para a divulgação da atuação responsável empresarial. É uma prestação de contas à sociedade, demonstrando seu nível de envolvimento e interação corresponsável em relação ao meio em que se encontra inserida.

Espera-se que a elaboração do Balanço Social seja precedida de planejamento, onde as empresas definam seu foco de atuação na ótica de responsabilidade social empresarial, as estratégias a serem implementadas para atingirem a visão, o papel definido e as ações a serem desenvolvidas.

Em tempo de mudanças conceituais universais, os empresários devem qualificar-se e investir em capacitação, para que não sejam colocados às margens do desenvolvimento e sofram as retaliações e sanções impostas pelo seguimento em que atua e pela sociedade.

Tão importante quanto agir corretamente é divulgar os atos, objetivos e expectativas, buscando extrair os benefícios desta atuação e contribuindo para a continuidade da entidade.

Incentivos à elaboração do Balanço Social, como o difundido pela Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso, contribuem para a disseminação do tema; todavia, cuidados para que o processo de avaliação seja realizado de forma transparente, apresentando resultados fidedignos, são imprescindíveis.

## **REFERÊNCIAS**

- ASHLEY, Patrícia A. **Ética e Responsabilidade social nos negócios.** São Paulo: Saraiva, 2004.
- ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MATO GROSSO. <http://www.al.mt.gov.br/v2008/Raiz%20Estrutura/responsabilidadesocial/>
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. NBR ISO 26000 - Diretrizes sobre Responsabilidade Social. Rio de Janeiro, ABNT, 2010.
- ASSUNÇÃO, Haroldo. Legislativo e entidades realizam seminário. [on line] Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso, 14 de setembro de 2005. Disponível em: <http://www.al.mt.gov.br/TNX/conteudo.php?sid=44&cid=9885&parent=44>. Diversos Acessos.
- BRASIL. Lei 6404, de 15 de dezembro de 1976, e modificações posteriores. Dispõe sobre a sociedade por ações. Diário Oficial República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 15 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/L6404consol.htm>
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC 1185/2009 - Aprova a NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001185](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001185).
- DONAIRE, Denis. **Gestão Ambiental na empresa.** São Paulo: Atlas, 1995.
- GONÇALVES, E. Lima (Org.) **Balanço Social da empresa na América Latina.** 1. ed. São Paulo: Pioneira, 1980.
- HENDRIKSEN, Eldon S. & BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade.** Tradução por Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999. Tradução de: Accounting theory.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE ANÁLISES SOCIAIS E ECONÔMICAS. <http://www.ibase.br>
- INSTITUTO ETHOS DE RESPONSABILIDADE SOCIAL. <http://www.ethos.org.br>
- IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- MELO NETO, Francisco Paulo de & FROES, César. **Responsabilidade Social & Cidadania Empresarial:** A Administração do Terceiro Setor. Rio de Janeiro. Qualitymark. 1999.
- MELO NETO, Francisco P. & FRÓES, César. **Gestão da Responsabilidade Social Corporativa:** O caso brasileiro. 2 ed. Qualitymark, 2004.
- NASCIMENTO, Maria. **Audiência pública discute certificado de empresas.** [on line] Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso, 27 de junho de 2002. Disponível em: [http://www.al.mt.gov.br/TNX/busca.php?pageNum\\_Busca=13&keyword=responsabilidade+social&totalRows\\_Busca=264](http://www.al.mt.gov.br/TNX/busca.php?pageNum_Busca=13&keyword=responsabilidade+social&totalRows_Busca=264).
- SILVA, José Pereira da. **Análise Financeira das Empresas.** 6.ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, Maria Felícia Santos da. **A Abordagem Social da Contabilidade: Um Estudo em Empresa Industrial do Ramo de Bebidas.** São Paulo. 2000. Dissertação de Mestrado em Contabilidade. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

TENÓRIO, Fernando Guilherme (org.). **Responsabilidade Social Empresarial: Teoria e Prática.** 2 ed. São Paulo: FGV, 2006.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio. **Balanço Social – Uma abordagem Sócio- Econômica da Contabilidade.** São Paulo, 1984. Dissertação Mestrado em Contabilidade – Faculdade de Economia e Administração. Universidade de São Paulo.

TORRES, Ciro. **Um pouco da história do Balanço Social.** Disponível em <http://www.ibase.org.br/>, acesso em junho de 2.000.

# O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE BRASILEIRA AOS PADRÕES INTERNACIONAIS E SEUS REFLEXOS NA CONTABILIDADE DE PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS DE CUIABÁ-MT

SILVA , ROBERTA PATRICIA FERREIRA DA<sup>1</sup>;CIUPAK , CLÉBIA<sup>2</sup>

## RESUMO

Este estudo teve como finalidade analisar quais foram as principais mudanças ocorridas na contabilidade das pequenas e médias empresas, no que diz respeito ao processo de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais advindos das alterações da lei 6.404/76, quais as vantagens e desvantagens apresentadas, bem como as principais dificuldades encontradas pelas empresas que prestam serviços contábeis, para se adaptar às novas normas. Foi elaborado um questionário baseando-se no tema proposto e, em seguida, foi ele submetido aos principais escritórios de contabilidade da cidade de Cuiabá-MT durante o mês de junho do presente ano. Após realização da pesquisa, os dados coletados foram analisados e, posteriormente, apresentaram-se os resultados da pesquisa, as principais mudanças identificadas na contabilidade das pequenas e médias empresas, as dificuldades encontradas nesse processo de adequação, contribuindo, dessa forma, para o entendimento de tais mudanças, mostrando a realidade vivida pelas referidas empresas no que diz respeito ao processo de convergência hoje presenciado.

**Palavras-chave:** Contabilidade; Padrões Internacionais de Contabilidade; Pequenas e Médias empresas.

## ABSTRACT

This study aimed to examine what were the main changes in the accounts of small and medium enterprises, with regard to the convergence of Brazilian accounting standards arising from changes in international law 6404/76, what was advantageous and disadvantageous, and what were the main difficulties encountered by companies that provide accounting services in order to adapt to new standards. A questionnaire was developed based on the proposed topic, and applied to major accounting firms in the city of Cuiabá-MT during the june of this year. After the research, the collected data was analyzed and then results of the survey was presented , the main changes identified in the accounts of small and medium enterprises, the difficulties encountered in this process of adaptation, and thereby contributes to understand such changes, showing the reality experienced by these companies in regard to the convergence seen today.

**Keywords:** Accounting, International Accounting Standards, Small and Medium Enterprises.

---

<sup>1</sup> Acadêmica do Curso Superior de Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Mato Grosso.

<sup>2</sup> Mestre em Ciências Contábeis pela Unisinos, professora do Departamento de Ciências Contábeis – UFMT.

## INTRODUÇÃO

A Contabilidade exerce uma grande importância tanto nas grandes como nas pequenas e médias empresas. Uma empresa sem contabilidade corre sérios riscos de abrir falência, uma vez que é ela a grande responsável por fornecer demonstrativos capazes de retratar a real situação em que ela se encontra. É por meio da análise dos demonstrativos por ela oferecidos que se torna possível saber como está a “saúde” da empresa, se apresenta ela liquidez, obter informações precisas sobre sua rentabilidade, detectar falhas, para, posteriormente, tomar decisões satisfatórias.

Por tratar-se de uma ferramenta gerencial e de controle, a contabilidade provoca impacto imediato nos resultados, ou seja, na rentabilidade e sucesso financeiro-econômico da empresa. O Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE, entidade privada sem fins lucrativos, que objetiva o desenvolvimento de micro e pequenas empresas, divulga dados que revelam o fechamento de inúmeras empresas no Brasil todos os anos.

Dessa forma, pretendeu-se analisar quais foram as principais mudanças ocorridas na contabilidade das Pequenas e Médias empresas, no que diz respeito ao processo de convergência da Contabilidade brasileira aos padrões Internacionais de Contabilidade, quando se deu início a essas mudanças no Brasil e de que forma ocorreu e vêm acontecendo, quais as vantagens e desvantagens apresentadas, bem como as principais dificuldades das empresas que prestam serviços contábeis para se adaptarem às novas normas. Enfim, buscou-se resposta à seguinte questão-problema: quais foram os impactos para as pequenas e médias empresas, advindos das alterações da lei 6.404/76, em função da harmonização das normas internacionais de contabilidade?

## 1 METODOLOGIA

O presente trabalho utilizou, primeiramente, pesquisa bibliográfica acerca da Lei nº 6.404/76, bem como das leis que a alteraram e sobre as normas internacionais de contabilidade para pequenas e médias empresas, traduzidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, por meio do CPC para Pequenas e Médias Empresas e pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, mediante a Resolução nº 1.255/09, explicitada na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica para Pequenas e Médias empresas - NBC T 19.41.

Definiu-se a realização de uma pesquisa de campo, modalidade esta que, segundo (GIL, 2006), é a observação dos fatos tal como ocorrem, não permitindo isolar e controlar as variáveis, mas tão somente perceber e estudar as relações estabelecidas.

A forma de abordagem escolhida foi a de pesquisa qualitativa. Trata-se de uma pesquisa descritiva, e as informações nela obtidas não podem ser quantificáveis, uma vez que os dados obtidos são analisados indutivamente e, logo após, ocorre a interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados (GIL, 2006).

Viabiliza-se, dessa forma, o levantamento da atual situação das pequenas e médias empresas, no que diz respeito à adequação da contabilidade delas em relação ao processo de total convergência às normas internacionais de contabilidade vivenciada em todo o país. Para isso, foi aplicado um questionário junto aos escritórios de contabilidade, tendo em vista que um número relevante de pequenas e médias empresas terceiriza os serviços contábeis.

Por meio de dados disponibilizados pelo Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Mato Grosso, foi possível quantificar o número de escritórios de contabilidade na forma de sociedade empresária, devidamente registrados na cidade de Cuiabá-MT, e, posteriormente, estabelecer contato com eles, para execução da pesquisa proposta, facilitando, desta forma, a coleta de dados e tornando-se possível avaliar as dificuldades encontradas nesse processo de adequação. Após a coleta das informações, foi realizada análise dos dados coletados e, posteriormente, um estudo sobre o tema em questão.

## **2. CONTABILIDADE INTERNACIONAL**

Segundo (SCHMIDT, 2007), nos dias de hoje, os conceitos de economia, capitais, produtos e empresas nacionais, isoladamente, passam a ter menor relevância, pois o processo de globalização dos mercados trouxe a necessidade de harmonização contábil em todo o mundo, uma vez que os investidores, de forma geral, são atraídos para mercados que conhecem e nos quais confiam. Assim, diante dessas novas condições do mercado, surgem novos desafios para os profissionais, estudiosos e usuários da contabilidade, bem como para as entidades responsáveis pela emissão de normas contábeis, que passam a desempenhar um importante papel nesse processo de harmonização.

O comitê da International Federation of Accountants - IFAC, o International Accounting Standards Committee - IASC, em 2002, transformou-se no International Accounting Standards Board - IASB, organismo responsável pela criação, disseminação e utilização regulares de um padrão de normas internacionais, buscando a convergência delas entre os mais diversos países que integram seu quadro de membros. A comunidade internacional vem reconhecendo rapidamente os benefícios em adotar um conjunto de normas contábeis, preparado sob a coordenação do IASB.

O *International Accounting Standards Board* - IASB tem o compromisso de desenvolver um conjunto único de normas contábeis globais de alta qualidade, que exige informações transparentes e comparativas nas demonstrações contábeis de uso comum, visando sempre atender ao interesse público. Segundo pesquisas realizadas pela FIPECAFI, atualmente, mais de 100 países já adotam o IFRS como padrão contábil e, mais recentemente, países, como Austrália, Canadá, China, Hong Kong, Noruega, Suécia, Brasil e Colômbia aumentaram esta lista. A CVM e o Banco Central estabeleceram a necessidade de publicação das demonstrações contábeis financeiras no padrão internacional para as instituições financeiras do país a partir de 2010.

Segundo o Manual de Contabilidade Societária, elaborado pela FIPECAFI, 2010, a empresa Ernest & Young afirma que a globalização dos mercados e das economias é um fenômeno que provoca impacto significativo no mercado financeiro de hoje, o que gera a necessidade de implantar modelos e princípios contábeis e financeiros que sejam utilizados e compreendidos pelos diferentes usuários de informações financeiras em todo o mundo, com o objetivo de facilitar a comparação e consistência dessas informações. Países com pouca tradição em mercados de capitais têm a tendência de sofrer, mais que os outros, influências exógenas nos seus processos de desenvolvimento e adoção de normas contábeis. Os negócios já não são limitados à fronteira de um país, pois a cada dia observa-se seu crescimento em nível internacional.

As multinacionais cresceram e vêm crescendo de tal maneira que sua importância para a economia dos mercados é notável, tanto em países desenvolvidos quanto nos países em desenvolvimento, como, por exemplo, no Brasil. A abertura dos mercados, com expressivos fluxos de capitais ingressando nos países e com empresas cada vez mais captando recursos no exterior, completa o cenário econômico modificado pelo processo de globalização.

Schmidt (2007, p.2) informa que:

Nesse contexto, surgem problemas relacionados ao tratamento contábil aplicável a essas concentrações de empresas, sendo necessário identificar as principais semelhanças e diferenças no tratamento contábil das combinações de negócios, a fim de harmonizar as práticas contábeis adotadas pelos mais diversos países que estão participando ativamente do atual mundo dos negócios, os quais podem ser composto por grupos de empresas que atuam nas mais diversas partes do globo, bem como por companhias que angariam fundos nos mais distintos mercados de capitais.

A Contabilidade Internacional tem por objetivo eliminar as dificuldades de interpretação e aceitação das informações financeiras, emitidas por empresas que atuam no

cenário internacional, melhorando sua qualidade e tornando-as mais úteis aos usuários externos.

Segundo (NIYAMA, 2008), as demonstrações financeiras para ampla divulgação a credores, investidores e demais interessados devem atender à sua missão principal, a de prestar informações sobre os fluxos de caixa esperados a partir das operações realizadas. Devem-se prestar a relatar a situação financeira, os resultados das operações e os fluxos de caixa da empresa com fins lucrativos, para o propósito maior de apoiar a tomada de decisões econômicas.

Dessa forma, as demonstrações contábeis deixam de ser meros retratos do passado e passam a ser o reflexo do futuro, permitindo ao tomador de decisão entender e avaliar qual o futuro da empresa, tendo como ponto de partida seus lucros, eficácia operacional, a correta locação de ativos, de créditos bem concedidos, de adequadas decisões de financiamento com passivos onerosos ou patrimônio de acionistas, entre outros.

## **2.1 Aspectos Normativos – Organismos Brasileiros**

A Instrução normativa da CVM nº 457, de julho de 2007, determinou que todas as empresas abertas devem preparar e divulgar, a partir de 2010, demonstrações financeiras consolidadas conforme normas internacionais de contabilidade (IFRS) emitidas pelo IASB. A Superintendência de Seguros Privados - SUSEP, pela sua Circular SUSEP nº 357, de 26 de dezembro de 2007, também determinou que as entidades que ela regula, mais precisamente as seguradoras, devem também preparar e divulgar, a partir de 2010, demonstrações financeiras consolidadas conforme normas do IASB.

O § 5º do art. 177 da Lei nº 6.404/76, alterada pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, também indica obrigatoriedade do uso das Normas Internacionais de Contabilidade pela Comissão de Valores Imobiliários. As alterações resultantes da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, apresentaram um impacto muito mais societário do que tributário, mudando, dessa forma, todo cenário a partir do momento que trouxe a cultura internacional e novos paradigmas relacionados às demonstrações financeiras. Essas mudanças proporcionaram, em alguns temas contábeis, a aproximação das normas brasileiras às internacionais e são aplicáveis aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2008.

Em 07 de outubro de 2005, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, pela Resolução nº 1.055/05, do Conselho Federal de Contabilidade. O projeto de Lei nº 3.741 já previa que a CVM e os demais órgãos reguladores poderiam, mediante convênio, adotar, no todo ou em parte, normas contábeis que fossem editadas por um órgão emissor de

normas no Brasil, que fosse reconhecido pela comunidade contábil e de negócios em geral. Na sua formação, o CPC contou com a iniciativa e apoio de seis entidades: Conselho Federal de Contabilidade - CFC, Bolsa de Valores de São Paulo - BOVESPA, Associação Brasileira das Empresas de Capital Aberto - ABRASCA, Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON, Associação dos Analistas e Profissionais de Investimentos do Mercado de Capitais - APIMEC e Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuarias e Financeiras - FIPECAFI.

Essas significativas mudanças ocorridas no ambiente regulatório exigem que as empresas e seu corpo gerencial entendam, clara e rapidamente, o seu alcance e os impactos que terão nas demonstrações financeiras periódicas divulgadas ao mercado. A Lei nº 11.638/07 estabeleceu que as normas contábeis a serem expedidas pela CVM deverão ser “elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários”. Essa determinação afeta os pronunciamentos que são emitidos pelo CPC e adotados pela CVM.

Além disso, a adoção das normas internacionais de contabilidade para a preparação dos balanços consolidados das empresas abertas exige aquisição de conhecimento imediato pelos contadores e demais profissionais do corpo gerencial das empresas, bem como pelos professores da área. A Contabilidade caminha rumo à qualidade contábil, com a instalação e a eficácia do funcionamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que se propõe e vem oferecendo orientações necessárias para que as normas contábeis vigentes no Brasil estejam em concordância com as IFRS (Normas Internacionais de Relatórios Financeiros).

Segundo o Manual de normas internacionais de contabilidade (FEPECAFI, 2009), para o Brasil, esse processo de harmonização da contabilidade abre o mercado aos investidores internacionais, além de tornar o mercado de capitais e o sistema financeiro brasileiro mais transparentes para as agências internacionais. Proporciona, dessa forma, melhorias no relacionamento comercial do país, bem como em relação à sua imagem perante os organismos internacionais, além de reduzir riscos, descartando demonstrações financeiras pouco explicativas. E as Pequenas e Médias empresas devem então adotar a Resolução CFC Nº 1255/09 - NBC T 19.41, que se refere às novas práticas contábeis para as PMEs, simplificando, dessa maneira, alguns aspectos das normas adotadas pelas grandes empresas, visto que, em sua maioria, as práticas contábeis são as mesmas.

O grande desafio diz respeito ao fato de o sistema contábil brasileiro ser fortemente baseado em regras, no custo histórico recuperável e no conceito da manutenção do capital financeiro nominal, e as IFRS são baseadas em princípios, bem menos detalhados, com

grande ênfase na substância econômica das operações e no exercício de julgamento. Assim, os profissionais brasileiros, primeiramente, devem entender essa estruturação das IFRS e como ela afeta a interpretação e aplicação de cada norma específica. (FIPECAFI, 2010)

### **3. CONTABILIDADE PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS**

As normas internacionais de contabilidade são aplicadas à Contabilidade de todas as empresas, porém há um tratamento especial para as empresas de pequeno e médio porte, visto que, para elas, essas normas são aplicadas de uma maneira mais simplificada. No Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC atua no sentido de conduzir o processo de convergência aos Padrões Internacionais.

O início dessa convergência iniciou-se em 2008, com a vigência da Lei nº. 11.638/2007, acompanhada da edição da Medida Provisória 449/2008 e sua conversão na Lei nº 11.941/09. No segundo semestre do ano de 2009, o International Accounting Standards Board – IASB emitiu um documento para ser aplicado às Pequenas e Médias Empresas (PMEs); em seguida, o CPC emitiu seu Pronunciamento relativo a tal documento, o qual foi aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, pela Resolução nº 1.255/09 e NBC T 19.41, com vigência a partir de janeiro de 2010, confirmando de fato a total convergência da Contabilidade Brasileira aos Padrões Internacionais.

Segundo conceitos adotados pelo IASB, traduzido pelo CPC, “pequenas e médias empresas são aquelas empresas que não têm obrigação pública de prestação de contas e elaboram demonstrações contábeis para fins gerais a usuários externos”.

A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T 19.41) – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas – tem por objetivo melhorar o controle da situação econômica e financeira das companhias e facilitar a administração dos negócios. Agora, as normas internacionais são também as normas brasileiras, o que indica que as empresas devem seguir-las. No Brasil, as sociedades por ações fechadas, mesmo que obrigadas à publicação de suas demonstrações contábeis, são tratadas como PME, desde que não enquadradas pela Lei nº 11.638/07 como sociedades de grande porte, o mesmo se aplicando às sociedades limitadas e demais sociedades comerciais. As empresas que possuem ativos em condição fiduciária perante terceiros e o fazem por razões da natureza do negócio principal também se eximem da prestação de contas públicas.

A adoção da NBC T 19.41 facilitará o estudo e análise por parte dos profissionais de Contabilidade em relação às normas internacionais. A Contabilidade no Brasil sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fiscais, em especial os da legislação do Imposto de

Renda. Esse fato trouxe benefícios, mas também acabou por limitar a evolução dos Princípios Fundamentais da Contabilidade, uma vez que nem sempre a legislação fiscal baseava-se em critérios contábeis corretos. A Receita Federal do Brasil criou o Regime Tributário de Transição (RTT), com isso contribuiu para que a contabilidade brasileira caminhasse rumo à convergência internacional, no que diz respeito aos balanços individuais sem que os aspectos tributários sejam descumpridos.

A lei das S.A. preconiza, em seu art. 177, que, para atender à legislação tributária, ou outras exigências feitas à empresa, que determinem critérios contábeis diferentes dos da referida lei ou dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devem ser adotados registros auxiliares à parte, obrigando o surgimento do Lalur – Livro de Apuração do Lucro Real (tributável), formalizado pelo DL nº 1.598/77. Na prática, porém, não se constatou isso. Houve resistência entre as diferenças entre a contabilidade societária e a fiscal. Hoje, contudo, a contabilidade conduz à sua efetiva independência, atuando como um instrumento informativo, tendo como foco o usuário externo.

Antes do processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade, as pequenas e médias empresas precisavam entregar apenas o Balanço Patrimonial e a Demonstração de resultados. A partir de 01 de janeiro de 2010 surgem mais três demonstrações: a de resultado abrangente (no balanço patrimonial), a de fluxo de caixa e a das mutações do patrimônio líquido, além de notas explicativas. Com isso, surge a necessidade de mudança na postura do contador, que sempre esteve voltado aos aspectos fiscais e terá então que adotar uma nova maneira de pensar a contabilidade. Os administradores também deverão assumir uma nova postura, visto que eles também são responsáveis pela elaboração e apresentação das demonstrações contábeis.

A NBC T 19.41 terá que ser adotada por empresas com faturamento de até R\$ 300 milhões ao ano. Trata-se de um número expressivo de empresas, já que, segundo dados divulgados pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), essa categoria de empresas representa, aproximadamente, 95% das empresas existentes no mundo. Apenas os empreendedores individuais não estão obrigados ao cumprimento da referida norma; referem-se àqueles que possuem faturamento anual de até 36 mil reais. Essas normas são consequência direta das Normas Internacionais para Pequenas e Médias Empresas - *International Financial Reporting Standard for Small and Medium Enterprise - IFRS for SME*.

A convergência da Contabilidade Brasileira às normas do IFRS constitui um dos fatores que contribuirá para mudar a relação da economia brasileira com o mundo. A forma de

pensar a contabilidade muda, pois, agora, precisa de números que reflitam a realidade econômica e financeira da empresa. As pequenas e médias empresas estão obrigadas a listar o valor real de seus bens, seguindo as bases de mensuração permitidas pela NBC T 19.41, que são custo histórico e valor justo. Com as novas regras as empresas terão instrumento muito mais seguro para comparar o desenvolvimento e a lucratividade dos negócios. As mudanças representam uma evolução na contabilidade brasileira e será benéfica para as empresas de pequeno e médio porte. A transparência das contas e a nova forma de mensuração são os principais benefícios.

No momento da concessão de crédito ao avaliar demonstrações contábeis com base na NBC T 19.41, os analistas financeiros darão maior credibilidade às informações nelas contidas, uma vez que elas mesmas permitirão uma melhor visualização, por se tratar de um instrumento que permite a avaliação dos negócios, tanto pelos credores com parceiros e fornecedores.

Os usuários externos são, em geral, os proprietários que não estão envolvidos na administração do negócio, credores existentes e potenciais e agências de avaliação de crédito. As empresas que têm obrigação pública de prestação de contas são aquelas em que seus instrumentos de dívida ou patrimoniais são negociados em mercado de ações, mesmo que estiverem no processo de emissão de tais instrumentos para negociação em mercado aberto (em bolsa de valores nacional ou estrangeira ou em mercado de balcão, incluindo mercados locais ou regionais) ou possuem ativos em condição fiduciária perante um grupo amplo de terceiros como um de seus principais negócios. Tem-se, como exemplo, bancos, cooperativas de crédito, companhias de seguro, corretoras de seguro, fundos mútuos e bancos de investimento.

O CPC considera as sociedades por ações fechadas aquelas sem negociação de suas ações ou outros instrumentos patrimoniais ou de dívida no mercado e que não possuam ativos em condição fiduciária perante um amplo grupo de terceiros, mesmo que obrigadas à publicação de suas demonstrações contábeis, como pequenas e médias empresas, desde que não enquadradas pela Lei nº. 11.638/07 como sociedades de grande porte. O mesmo ocorre com as sociedades limitadas e demais sociedades comerciais.

Uma controlada, cuja controladora utiliza os Pronunciamentos do CPC de forma completa, ou que é parte de grupo econômico que os utiliza, pode usar o Pronunciamento para PMEs na elaboração das suas próprias demonstrações contábeis se essa controlada não tiver obrigação de prestação pública de contas. Uma vez que as demonstrações contábeis de uma

empresa forem descritas como estando em conformidade com o Pronunciamento para PMEs, elas devem estar em conformidade com todas as regras nele contidas.

#### **4. RESULTADOS DA PESQUISA**

Nesta seção, encontra-se a análise dos resultados da pesquisa, a qual foi dividida em quatro blocos, com o objetivo de facilitar o processo de desenvolvimento e aplicação da pesquisa, como segue: diagnóstico organizacional, visão do Contador sobre as normas, Contador e atualização profissional e relação Contador–Empresa.

##### **4.1 Diagnóstico Organizacional**

O primeiro bloco de perguntas objetivou levantar um diagnóstico organizacional das empresas entrevistadas, número de colaboradores, ramo de atuação, nível de qualificação dos seus profissionais, bem como sua especialização. Entre as vinte e três empresas que responderam ao questionário, apenas duas contam com um número abaixo de dez funcionários; a maioria delas apresenta um número de colaboradores entre dez e trinta e cinco. Do universo das empresas entrevistadas apenas duas delas apresentam um número de funcionários superior a setenta.

Quando solicitados a responder acerca do ramo de atuação, 65% dos entrevistados responderam atuar na área de prestação e serviços contábeis convencionais, com vistas a atender às exigências legais e fiscais, e 19% afirmaram atuar na área de auditoria, apresentando, dessa forma, o perfil das empresas.

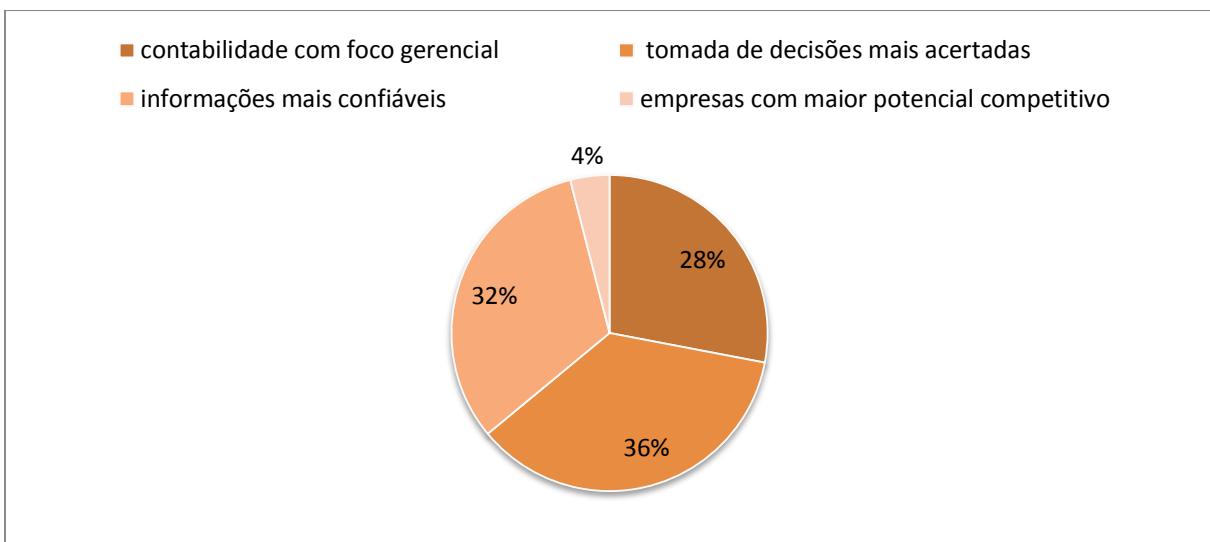
Perguntou-se sobre a qualificação dos profissionais dos escritórios de contabilidade entrevistados e inferiu-se que 56% dos seus colaboradores apresentam formação na área contábil, sendo, em sua maioria, bacharéis em Ciências Contábeis. O percentual de especialistas na área contábil foi de 16% e, de técnicos, 28%.

Questionou-se sobre a especialização dos serviços prestados pelas empresas entrevistadas, e 36% delas asseguraram ser especialistas na área tributária, 24%, em auditoria, e 20%, em controladoria.

##### **4.2 Visão do Contador Sobre as Normas**

Foi solicitada a opinião das empresas acerca dos principais benefícios trazidos pelas novas normas IFRS para PMEs. 36% dos entrevistados afirmaram ser a possibilidade de tomada de decisões mais acertadas. e 32% acreditaram que o principal benefício advindo desse processo de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais foi a elaboração de um conjunto de informações mais confiáveis. Apenas 4% das empresas que

responderam ao questionário reconheceu a possibilidade de as novas normas IFRS para PMEs alavancarem o potencial competitivo delas.



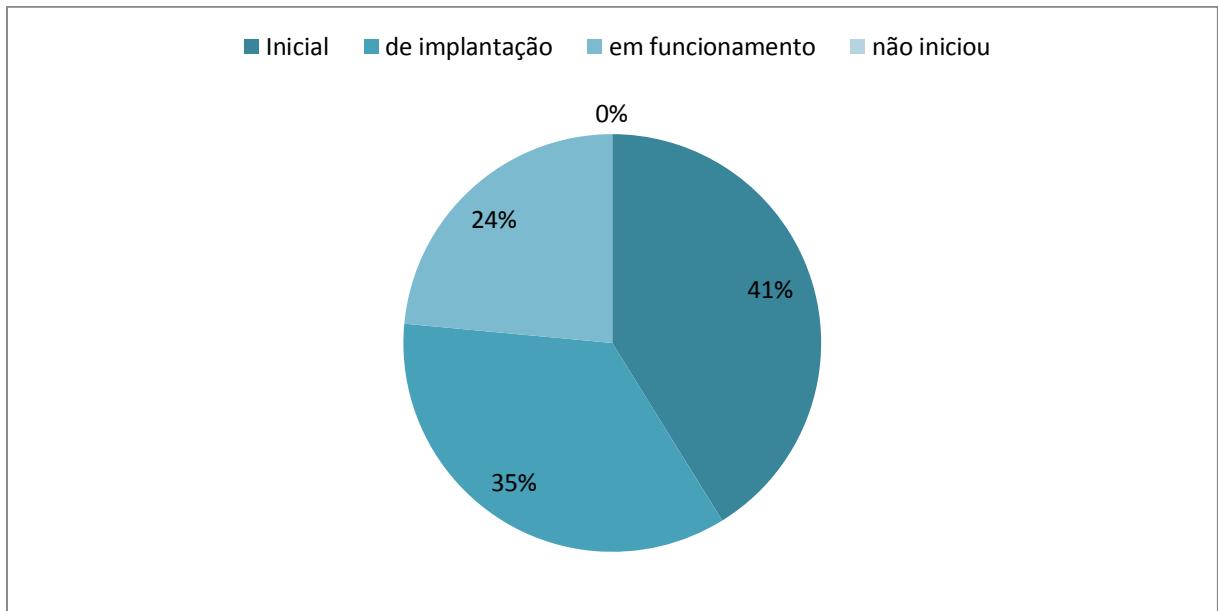
**Gráfico 1-** Benefícios trazidos pelas novas normas

Fonte: As autoras

O entendimento das empresas que participaram da pesquisa acerca do objetivo proposto pelas novas normas IFRS para PMEs foi variado. Algumas empresas afirmaram ser a utilização das novas normas para demonstrar a realidade de cada empresa, permitindo falar-se a mesma linguagem contábil em qualquer parte do mundo. Alcançar todas as empresas no que se refere à padronização das normas internacionais de contabilidade, estabelecendo demonstrações contábeis padronizadas em todos os países também foi apontado como objetivo. Houve empresas que apontaram a possibilidade de elaboração de demonstrativos que expressem a real situação das empresas. Além de citar a transparência, segurança e confiabilidade das informações contábeis, capaz de aumentar a qualidade delas e permitir análise coerente e precisa e sua posterior utilização no processo de tomada de decisões. Outras afirmaram que o objetivo proposto é o de manter uma unidade contábil, uma contabilidade harmônica entre os diferentes países, com o intuito de atender à necessidade do mercado. O objetivo de dar maior credibilidade e transparência às pequenas e médias empresas, com vistas a melhorar sua competitividade a níveis globais também foi mencionado.

Em relação ao estágio atual da implantação das normas internacionais de contabilidade para pequenas e médias empresas da cidade de Cuiabá, os resultados foram surpreendentes, uma vez que, entre as empresas que participaram da pesquisa, todas já iniciaram o processo de adequação. Dessa forma, é possível afirmar que essas empresas estão atuando de forma consciente e estão comprometidas nesse processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade, retratando, assim, a realidade vivida na cidade nesse

estágio de implantação das normas. A maioria das empresas, porém, encontra-se no estágio inicial da implantação das referidas normas, totalizando 41% do universo dos entrevistados, 35% estão no estágio de implantação e apenas 24% encontra-se no estágio de funcionamento.

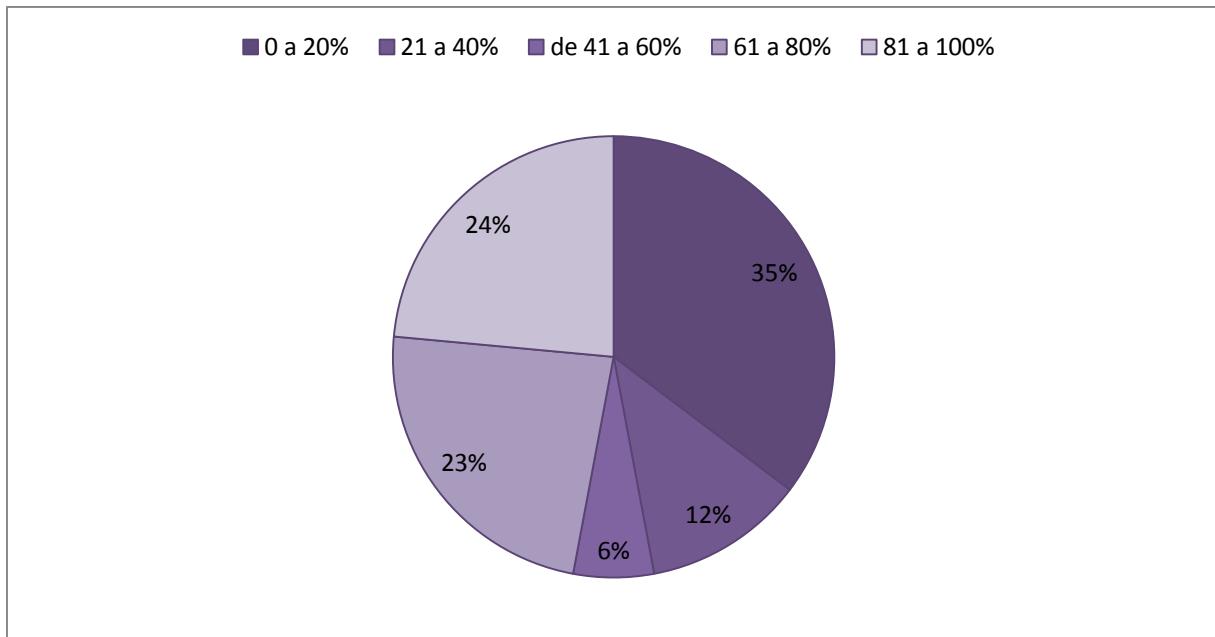


**Gráfico 2-** Estágio de implantação das normas

Fonte: As autoras

Em relação ao percentual das pequenas e médias empresas que já se adequaram às novas normas, 35% das empresas prestadoras de serviços contábeis afirmaram que o percentual de pequenas e médias empresas que já se adequaram às novas normas está entre 0 e 20%, e apenas 23% está entre 61 e 80%, e somente 24% está entre 81% e 100%.

Confirma-se, assim, que as pequenas e médias empresas ainda estão-se adequando ao novo conjunto de normas emitido pelo IFRS e traduzido no Brasil pela NBC T 19.41 pelo Conselho Federal de Contabilidade. Esse conjunto de normas de contabilidade para pequenas e médias empresas entrou em vigor no Brasil no início do ano de 2010. Após a realização da pesquisa, foi possível detectar que o cenário desse processo de convergência, na Cidade de Cuiabá, revela-se em andamento.



**Gráfico 3-** Percentual de PMEs que já se adequaram às novas normas

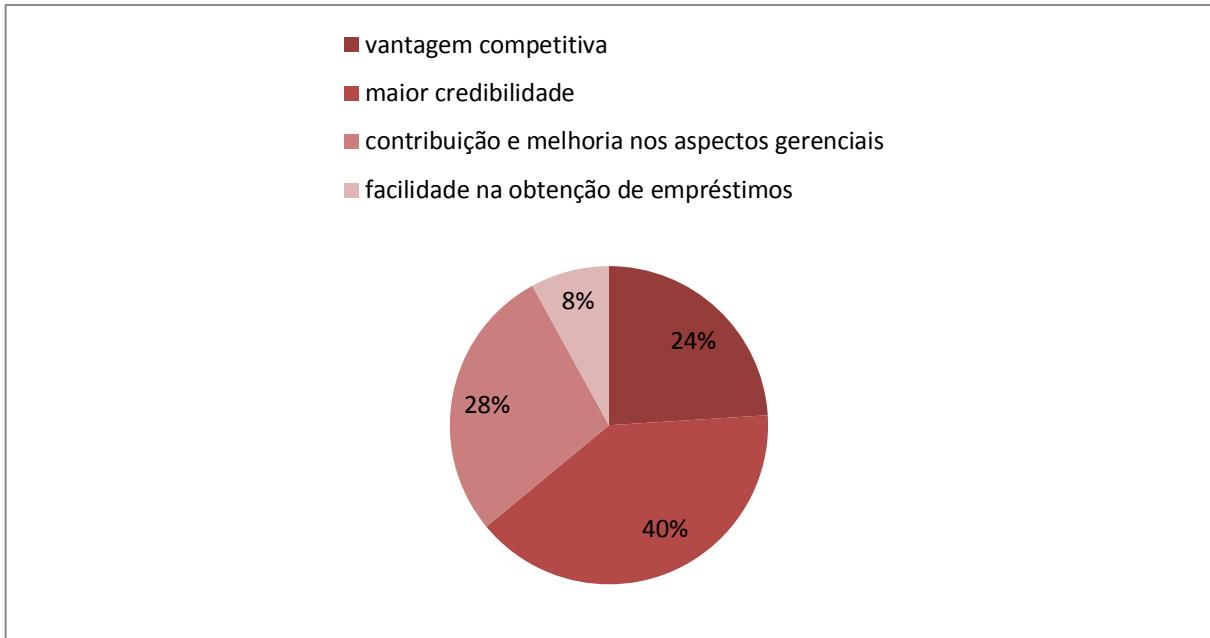
Fonte: As autoras

Quando questionados a respeito dos benefícios trazidos pelos lineamentos das práticas estabelecidas na NBCT 19.41, que se relaciona ao conjunto de normas brasileiras de contabilidade para Pequenas e Médias empresas, dentre as opções, o item maior credibilidade foi o mais citado, representando 40% da opinião dos entrevistados.

Dessa forma, afirma-se que um percentual considerável comprehende que demonstrações contábeis bem elaboradas e que sejam capazes de retratar a real situação da empresa permitem maior credibilidade perante investidores e credores.

O item contribuição e melhoria nos aspectos gerenciais representou 28% dos entrevistados, confirmando que eles percebem a contabilidade como ferramenta gerencial capaz de contribuir para decisões mais acertadas e maior controle.

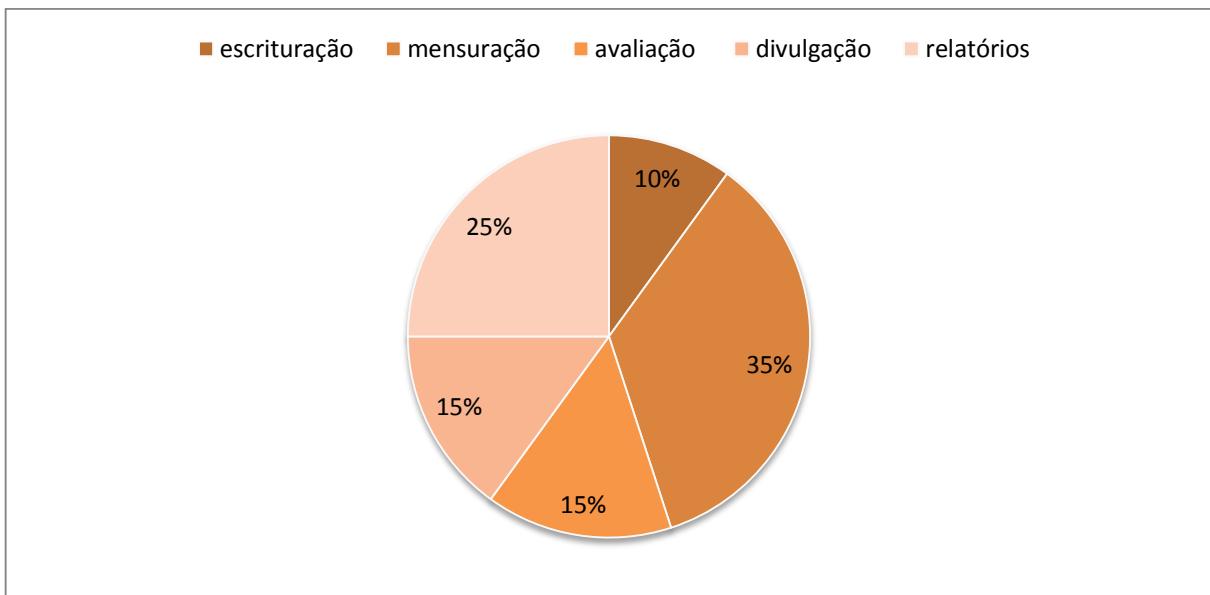
O item vantagem competitiva representou 24%, possibilitando afirmar que muitas empresas da cidade de Cuiabá entendem que uma contabilidade de qualidade permite à empresa auferir vantagem competitiva, uma vez que as informações por ela fornecida são confiáveis e reais, sendo capazes de auxiliar no processo de tomada de decisões, além de facilitar transações comerciais e negociações com terceiros. Apenas 8% dos entrevistados apontou o item facilidade na obtenção e empréstimos como benefício trazido, ao se adotar os padrões internacionais de contabilidade para Pequenas e Médias empresas.



**Gráfico 4-** Benefícios trazidos pela NBC T 19.41

Fonte: As autoras

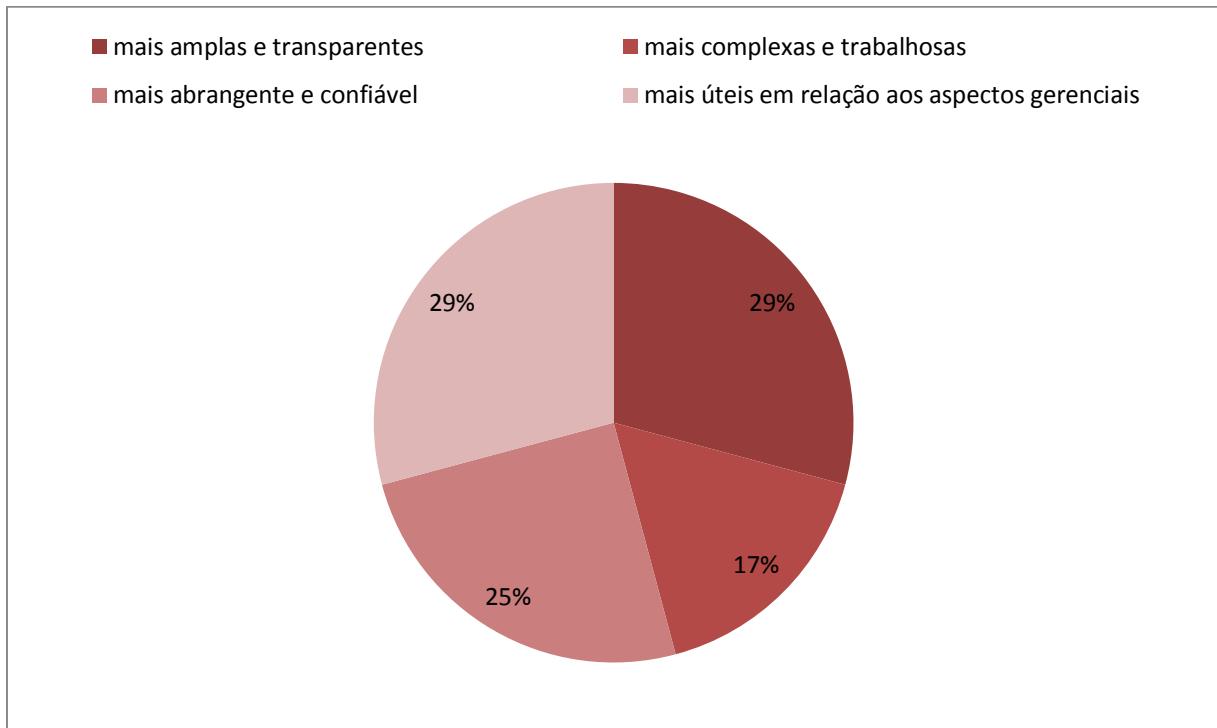
Em relação às mudanças introduzidas pela NBCT 19.41, o item mensuração foi apontado como sendo o aspecto mais difícil na opinião de 35% dos entrevistados, vindo, em seguida, os relatórios, com um percentual de 25%. O item avaliação e divulgação apresentou o mesmo percentual, 15%, e a escrituração foi avaliada como sendo o aspecto menos complicado da NBC T 19.41. Assim, torna-se possível detectar as principais dificuldades enfrentadas pelas empresas prestadoras de serviços contábeis da cidade de Cuiabá, no que diz respeito ao processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade.



**Gráfico 5-** Aspectos mais difíceis da NBC T 19.41

Fonte: As autoras

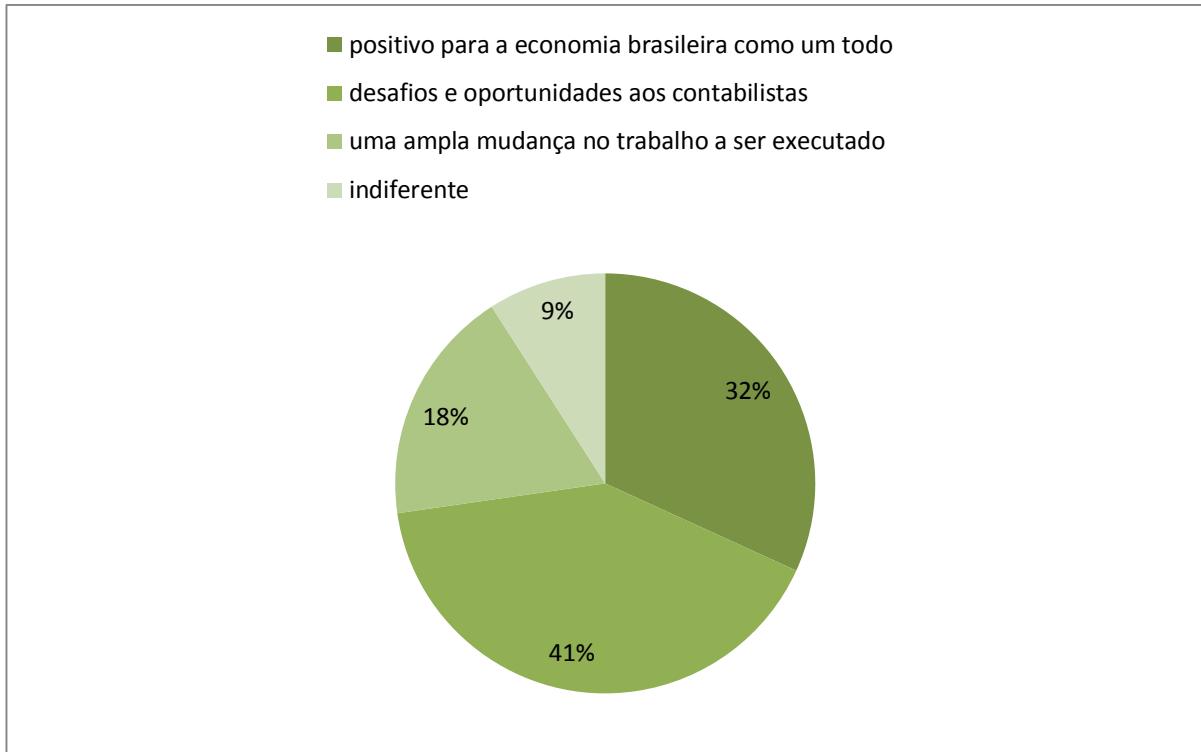
A opinião dos entrevistados sobre as informações e demonstrações preparadas com base nos padrões internacionais de contabilidade, IFRS para PMEs, foi coesa, visto que o item demonstrações mais amplas e transparentes e o item demonstrações mais úteis em relação aos aspectos gerenciais apresentaram o mesmo percentual, 29%. O item demonstrações mais abrangentes e confiáveis apresentou um percentual de 25%; já o item demonstrações mais complexas e trabalhosas representou apenas 17% dos entrevistados. Sendo assim, afirma-se que a maioria das empresas prestadoras de serviços contábeis da cidade veem vantagens em elaborar demonstrações contábeis com base no IFRS para PMEs.



**Gráfico 6-** Demonstrações preparadas com base no IFRS para PMEs

Fonte: As autoras

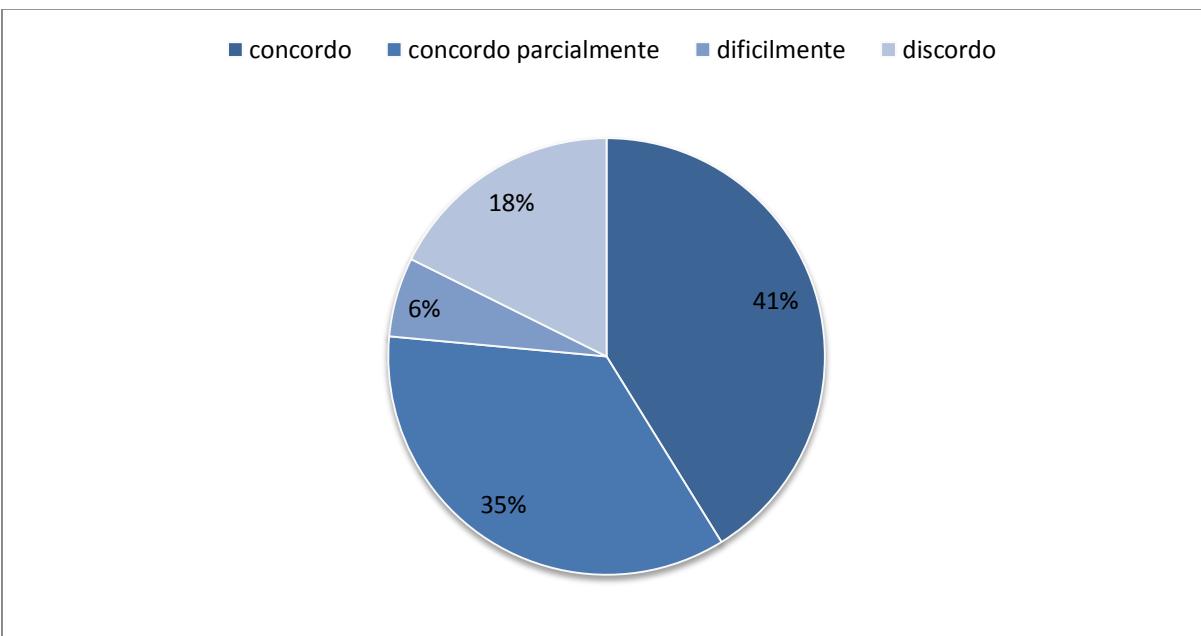
Um percentual de 41% dos entrevistados entende o processo de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais como sendo de desafios e oportunidades aos contabilistas, uma vez que eles terão que se adequar e buscar qualificação para se inteirar e se integrar realmente a esse processo de mudanças. Já 32% desse universo veem esse processo de convergência como algo positivo para a economia brasileira como um todo, visto que muitas empresas do país passaram a utilizar-se de uma contabilidade mais segura, capaz de elaborar demonstrativos confiáveis e reais, o que torna possível tomada de decisões mais acertadas e, consequentemente, um decréscimo do número de empresas fechando as portas, principalmente no que diz respeito às pequenas e médias empresas.



**Gráfico 7-** Convergência aos Padrões Internacionais

Fonte: Os autores

Para 41% dos entrevistados, o Brasil está caminhando rumo a uma contabilidade fiscal mais simplificada e a uma contabilidade gerencial mais apurada. Dos entrevistados, 35% concordam, parcialmente, com essa afirmação. Um percentual de 18% acredita que, dificilmente, isso aconteça, e apenas 6% discorda.

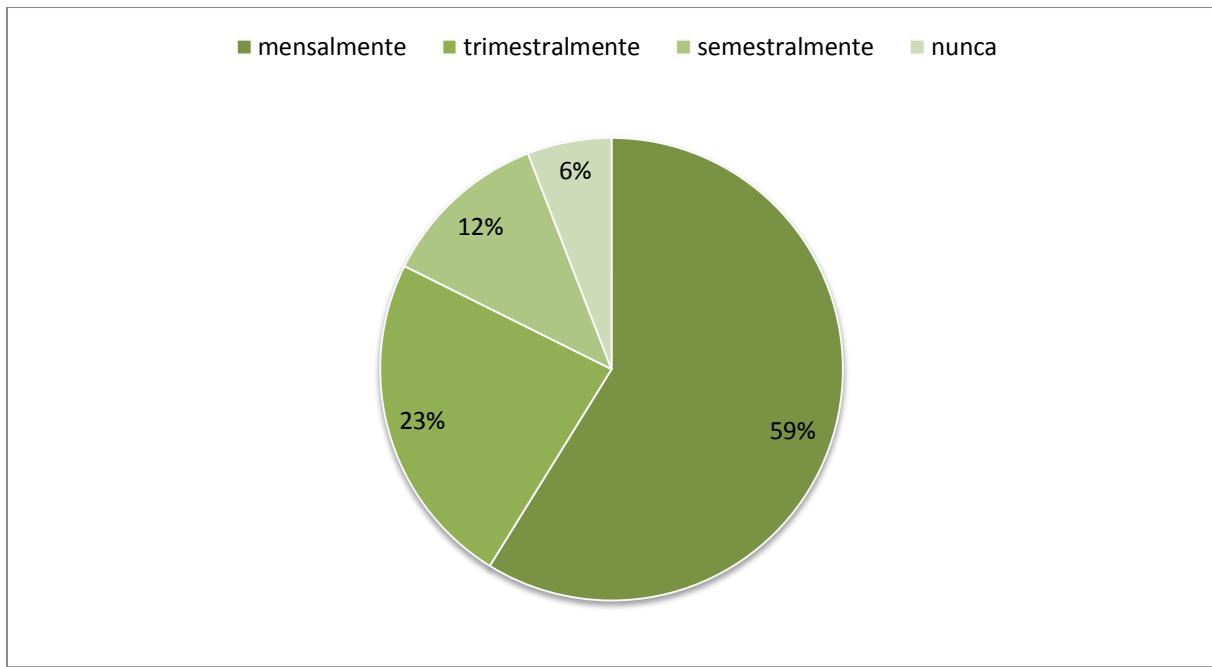


**Gráfico 8-** Rumo da Contabilidade Brasileira

Fonte: As autoras

#### 4.3 Contador e Atualização Profissional

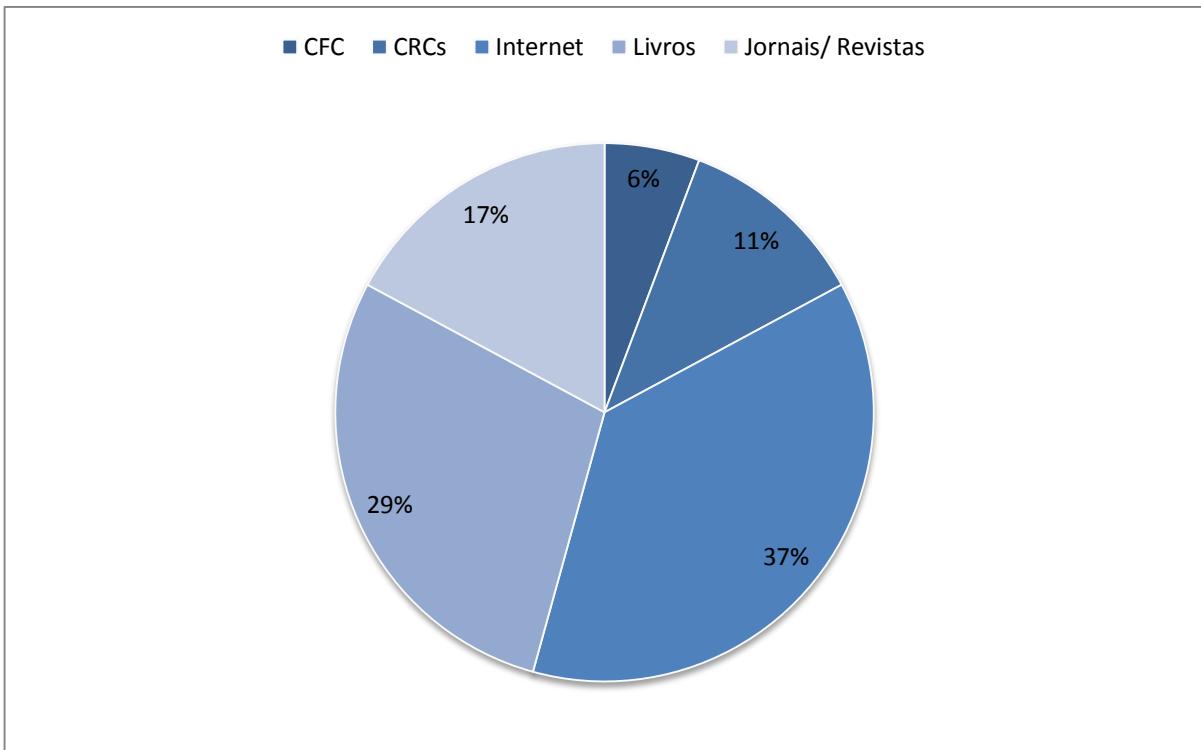
Foram elaboradas algumas questões, com o objetivo de se obter o perfil dos profissionais que são responsáveis pela contabilidade de pequenas e médias empresas, e constatou-se que 59% do universo dos entrevistados realizam atualização profissional mensalmente, 23% buscam atualização trimestralmente, 12%, semestralmente, e apenas 6% nunca procuram atualizar-se. A convergência das normas contábeis aos padrões internacionais significa uma ampla mudança no trabalho a ser executado, especialmente em relação às pequenas e médias empresas. Por isso, faz-se necessário que o profissional contábil busque conhecimento com frequência, para que ele seja capaz de proporcionar informações relevantes e úteis. Além das novas regras, o contador terá que adotar uma nova forma de agir na Contabilidade, tendo que pensar e participar desse processo ao tomar cada decisão durante a execução do seu trabalho e não apenas utilizar-se de regras mecanicamente.



**Gráfico 9-** Atualização profissional

Fonte: As autoras

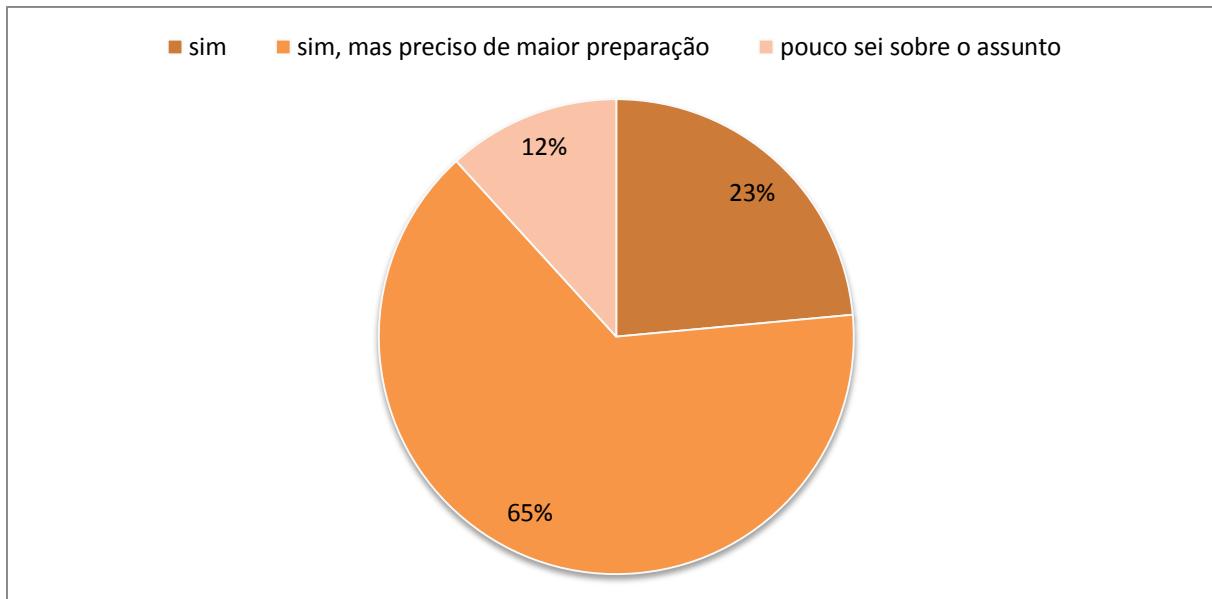
Conforme resultados obtidos com a pesquisa, as principais fontes de esclarecimento de dúvidas dos profissionais da área contábil são, respectivamente, internet, livros e jornais/revistas. Apenas 11% dos entrevistados têm o CRC, e 6% tem o CFC como principal fonte de informação e esclarecimento de dúvidas. É importante ressaltar que a pesquisa e disseminação do conhecimento do padrão IFRS para PMEs torna-se essencial nesse processo de mudanças. As universidades, empresas da área contábil e órgãos profissionais necessitam disseminar qualquer conhecimento novo que surja na área, para que os futuros profissionais e os profissionais realmente estejam preparados para aplicar as novas normas.



**Gráfico 10-** Fonte de esclarecimentos de dúvidas

Fonte: As autoras

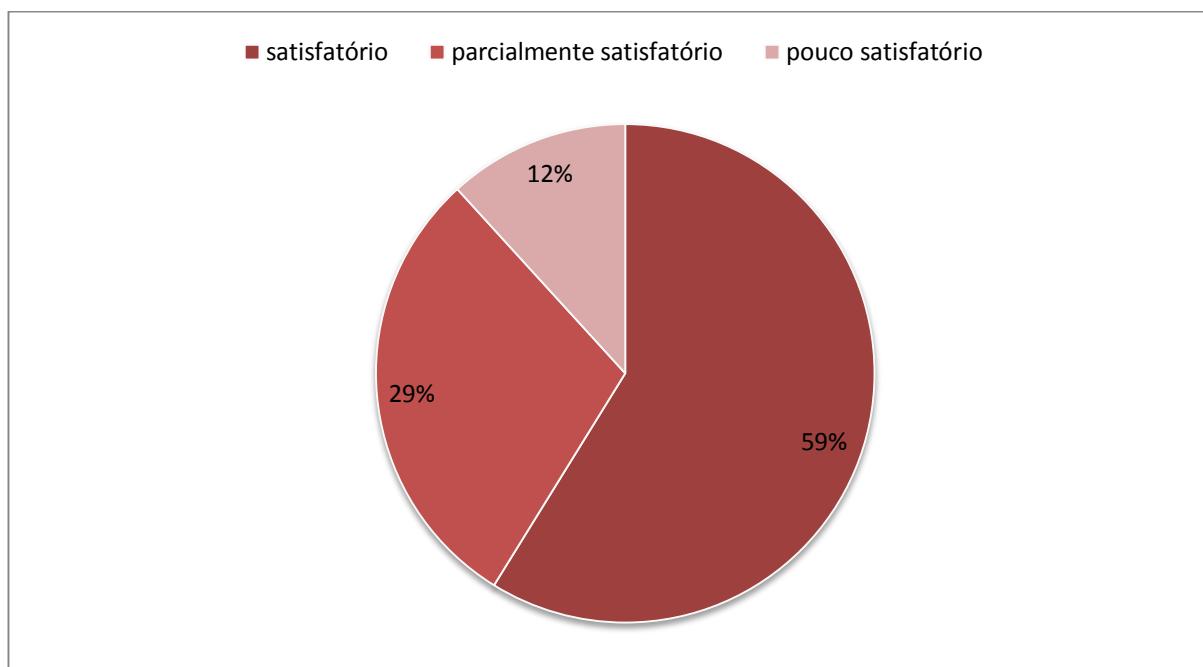
Questionou-se sobre o conhecimento do profissional contábil a respeito das seções contidas na NBC T 19.41. Entre os profissionais, 65% dos entrevistados afirmaram ter conhecimento, porém necessitam de maior preparação. Os profissionais que afirmaram ter pouco conhecimento sobre o assunto representaram 12%. Portanto, faz-se necessário maior disseminação sobre a NBC T 19.41, principalmente por parte dos organismos profissionais e reguladores. As empresas que atuam na área contábil também exercem um papel importante nesse processo. A comunidade contábil precisa mobilizar-se e promover cursos de capacitação, palestras e treinamento, objetivando preparar e qualificar os profissionais contábeis. O conhecimento acerca das novas normas para pequenas e médias empresas demanda leitura e debate sobre a matéria. Apesar de os resultados obtidos evidenciarem um percentual considerável de profissionais que já tomaram conhecimento sobre o assunto em questão, inúmeros profissionais pelo país ainda desconhecem o conjunto de novas normas de contabilidade para pequenas e médias empresas.



**Gráfico 11-** Conhecimentos sobre a NBC T 19.41

Fonte: As autoras

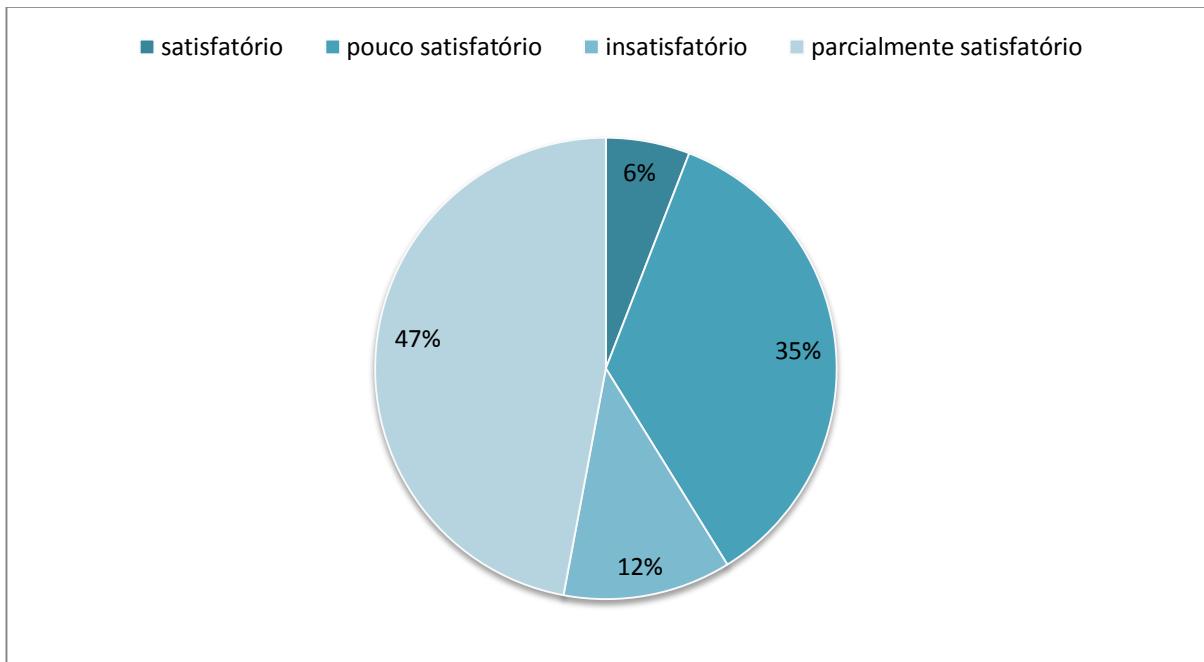
Foi solicitado aos entrevistados que avaliassem seus conhecimentos em relação às mudanças ocorridas na contabilidade das pequenas e médias empresas, e constatou-se que 59% deles afirmaram ser satisfatórios, 29% avaliaram como parcialmente satisfatórios, e 12% como pouco satisfatórios, retratando, desta forma, o cenário atual do profissional contábil da cidade de Cuiabá. Apesar de a maioria dos profissionais já ter tomado conhecimento das normas, é preciso que haja maior conscientização em relação à importância da atualização e qualificação profissional, no que diz respeito à NBC T 19.41.



**Gráfico 12-** Conhecimentos sobre as mudanças ocorridas

Fonte: As autoras

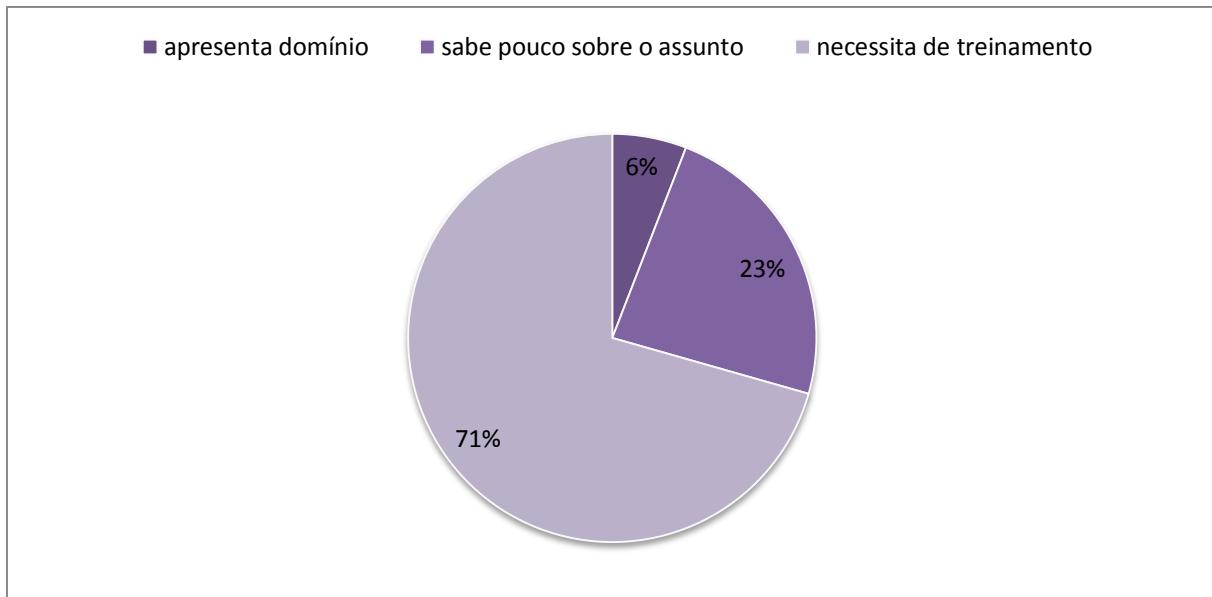
Em relação à variável suporte recebido pelos organismos profissionais em relação às normas IFRS para PMEs, 47% das empresas prestadoras de serviços contábeis da cidade de Cuiabá afirmaram ser parcialmente satisfatório, 35% avaliaram como insatisfatório. Sendo assim, é preciso ressaltar a importância da atuação dos Conselhos Regionais de Contabilidade e do Conselho Federal de Contabilidade nesse processo de mudança.



**Gráfico 13-** Suporte recebido pelos Organismos Profissionais

Fonte: As autoras

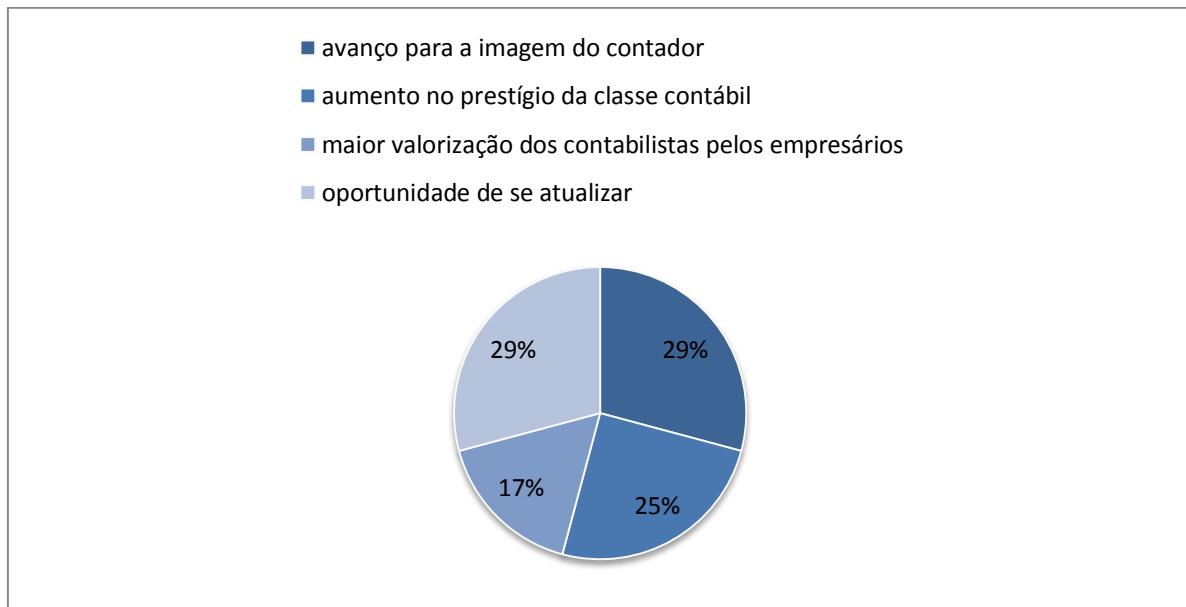
No que diz respeito às seções 11 e 12 da NBC T 19.41, 71% dos entrevistados reconheceram necessitar de treinamento, e 23% sabem pouco sobre o assunto. Apenas 6% apresentou domínio sobre o assunto em questão. Isso evidencia a necessidade de capacitação a ser promovida, principalmente por parte dos órgãos profissionais, e uma maior mobilização no que diz respeito ao processo de conscientização tanto dos profissionais contábeis como da comunidade contábil em geral.



**Gráfico 14-** Conhecimentos sobre as seções 11 e 12 da NBC T 19.41

Fonte: As autoras

Perguntou-se a opinião dos entrevistados sobre a adoção aos padrões internacionais de contabilidade em relação ao profissional da área contábil, e os itens avanço significativo para a imagem do contador e oportunidade de se atualizar e se tornar um profissional diferenciado no mercado apresentaram o mesmo percentual de 29%. O item aumento no prestígio da classe contábil detectou um percentual de 25%, e o item oportunidade de se atualizar, 17%.

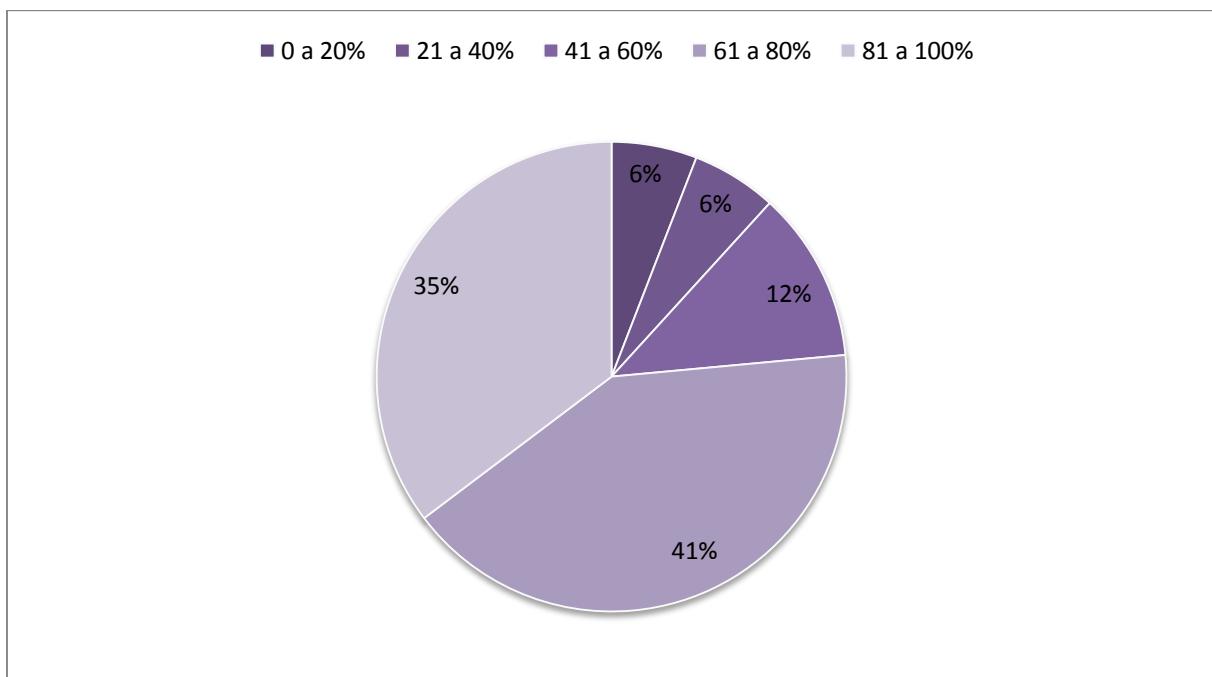


**Gráfico 15-** Padrões internacionais e o profissional da área contábil

Fonte: As autoras

#### 4.4 Relação Contador–Empresa

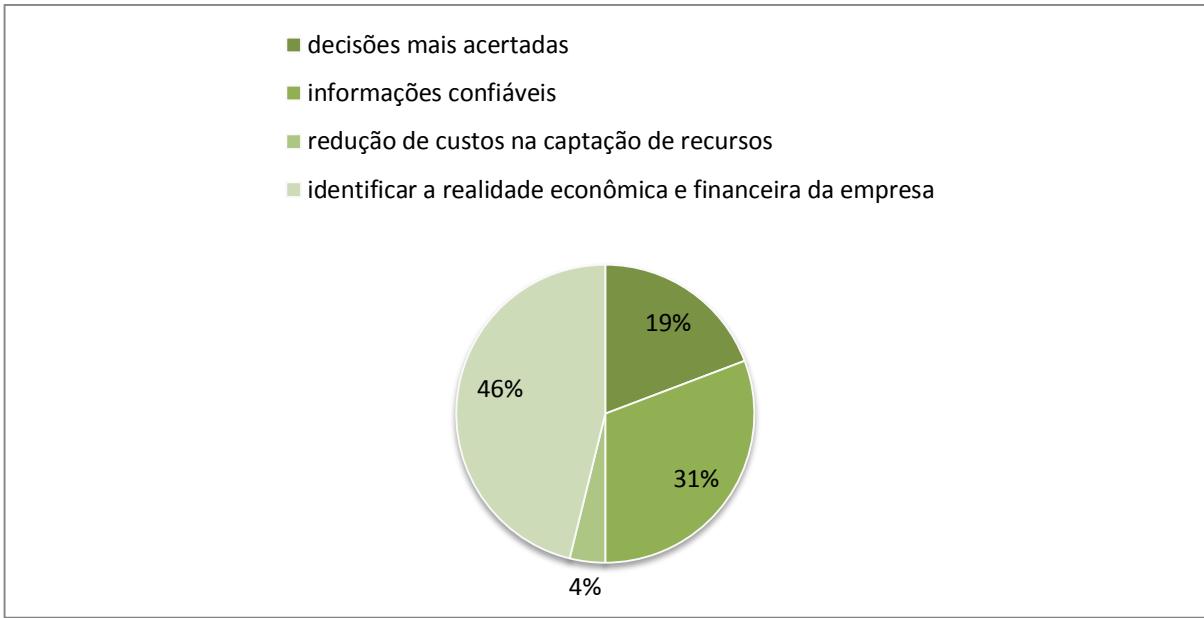
Após realização da pesquisa, constatou-se que 41% dos entrevistados têm de 61 a 80% de pequenas e médias empresas como clientes, e 35%, de 81 a 100%. Dessa forma, é possível afirmar que as pequenas e médias empresas representam um percentual expressivo para a economia da cidade de Cuiabá, não sendo diferente no que diz respeito ao cenário brasileiro como um todo. O IASB estima que 95% das empresas brasileiras sejam representadas pelas pequenas e médias empresas, confirmado sua importância para a economia do Brasil e justificando a elaboração de um conjunto de normas simplificadas para atendê-las.



**Gráfico 16-** Percentual de pequenas e médias empresas

Fonte: As autoras

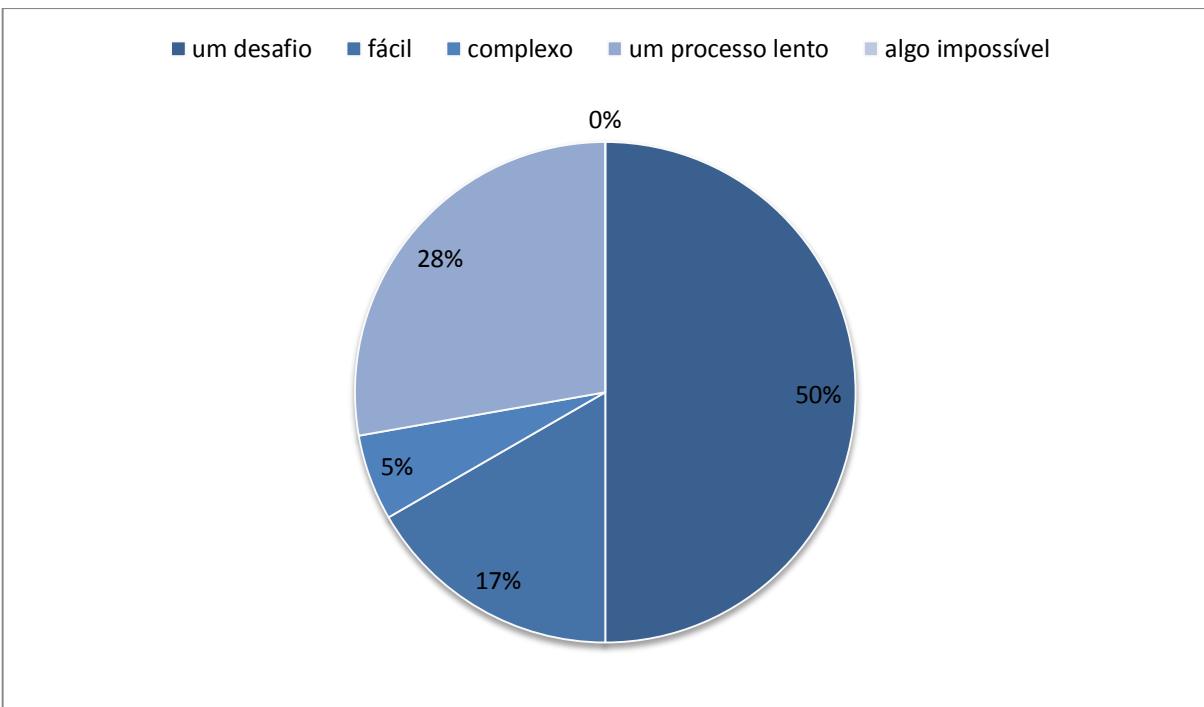
Perguntou-se quais as vantagens advindas da adoção do conjunto das normas para PMEs para os administradores. Deles, 46% afirmaram a possibilidade de identificar a realidade econômica e financeira da empresa, e 31%, ser a possibilidade de se proporcionar informações confiáveis. Apenas 4% dos entrevistados apontou ser a redução de custos na captação de recursos, porém o conjunto de novas normas para PMEs irá facilitar muito no que diz respeito à captação de recursos, pois, ao se elaborar demonstrações financeiras confiáveis capazes de oferecer um retrato real da situação econômica e financeira da empresa, os credores terão mais segurança em conceder crédito e, consequentemente, os custos com empréstimos irão reduzir-se, uma vez que as pequenas e médias empresas não mais terão que se submeter a taxas de juros altas por falta de melhores opções de crédito.



**Gráfico 17-** Vantagens para os administradores

Fonte: As autoras

Entre os entrevistados, 50% veem a divulgação sobre as novas normas de contabilidade para PMEs, tanto para os profissionais da área contábil como para o ramo empresarial de grandes centros ou fora deles, como um desafio para o profissional contábil, 28% acreditam tratar-se de um processo lento, e 17% enxergam a problemática como algo fácil. Apenas 5% afirma ser um processo complexo.



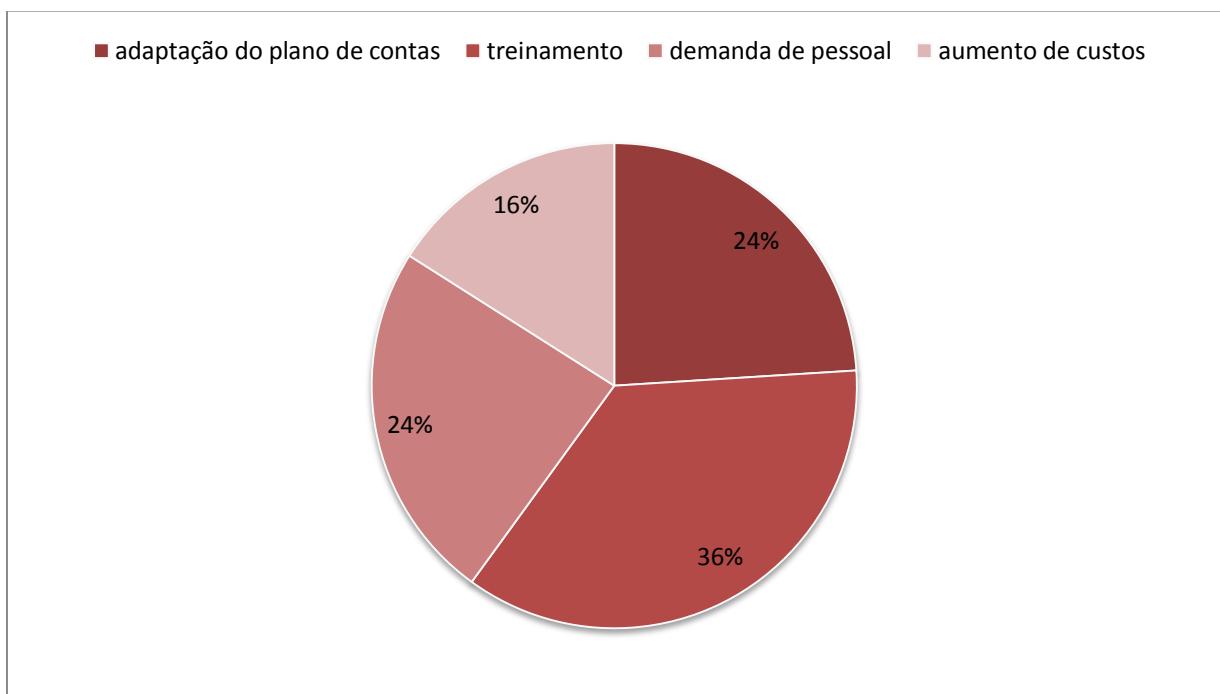
**Gráfico 18-** As novas normas e o profissional contábil

Fonte: As autoras

Entre os entrevistados, 36% deles acreditam que as pequenas e médias empresas terão, como principal desafio nesse processo de convergência, dificuldades com treinamento de pessoal, pois, além de representar aumento de custos, exige interesse e qualificação por parte dos profissionais.

Os itens adaptação do plano de contas e demanda de pessoal apresentaram o mesmo percentual, 24%. A elaboração de demonstrações contábeis com base no IFRS para PMEs irá aumentar o trabalho dos profissionais contábeis, por tratar-se de informações mais precisas e detalhadas, que exigirão rotinas antes não praticadas, devido ao conjunto das novas normas.

Dessa forma, as pequenas e médias empresas irão aumentar a demanda de pessoal. Dos entrevistados, 16% afirmaram que o desafio encontrado pelas pequenas e médias empresas, nesse processo de mudança, trata-se do aumento dos custos decorrentes da aplicação da NBC T 19.41, seja com treinamento e qualificação dos profissionais seja na contratação de pessoal.



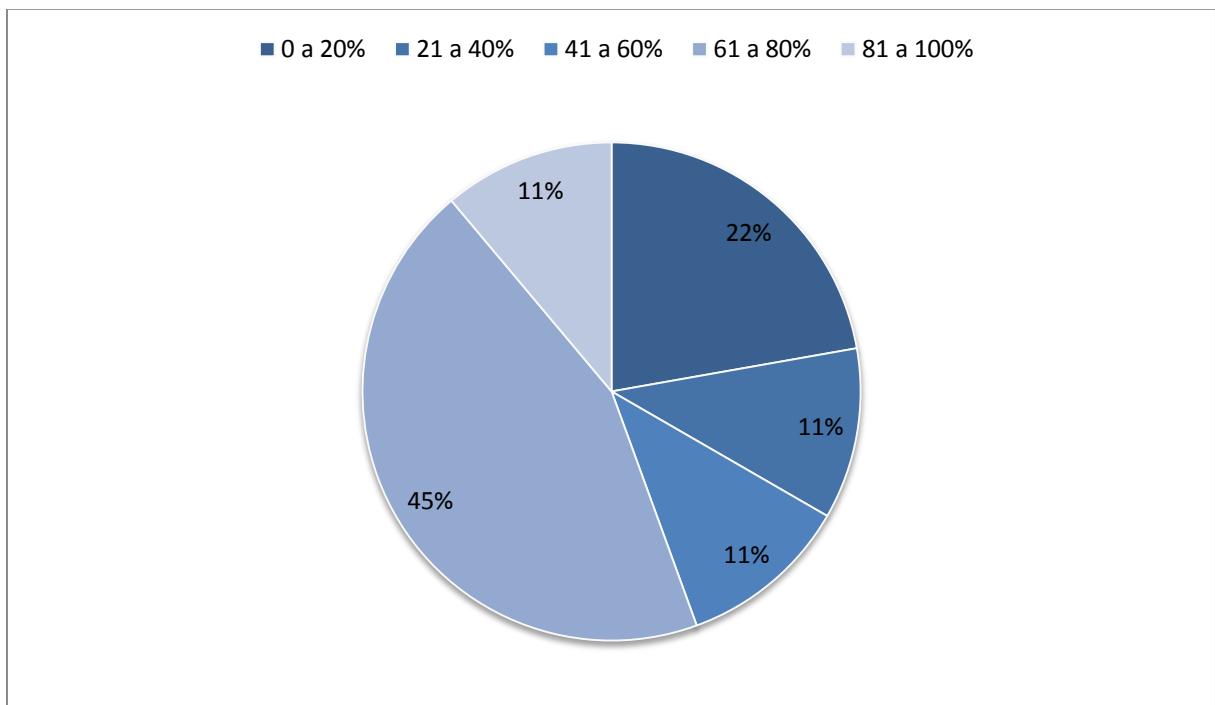
**Gráfico 19-** Desafios encontrados pelas empresas

Fonte: As autoras

Dos entrevistados, 65% concordaram com que as novas normas de contabilidade para pequenas e médias empresas trarão benefícios futuros, além de representar uma nova maneira de pensar na Contabilidade, e 35% concordaram parcialmente. Fica, portanto, evidente que os profissionais de contabilidade percebem que as referidas normas irão oferecer benefícios às pequenas e médias empresas, uma vez que possibilitará uma contabilidade bem elaborada e de maior qualidade.

Em relação à intensificação da relação contador–empresa, devido ao aumento do volume de informações que o contador irá solicitar aos administradores das pequenas e médias empresas, 65% dos entrevistados concordaram e 35% concordaram parcialmente.

Entre as empresas prestadoras de serviços contábeis da cidade de Cuiabá, 45% afirmaram que um percentual de 61 a 80% das pequenas e médias empresas que utilizam seus serviços reconhece as vantagens trazidas pelas novas normas para PMEs. Já 22% acreditam que apenas 0 a 20% das pequenas e médias empresas reconheça as vantagens trazidas. Esse percentual é expressivo e permite dar ênfase à importância da divulgação e explicação das vantagens oferecidas pelo conjunto de normas para pequenas e médias empresas, com base no IFRS para PMEs por parte dos profissionais de contabilidade.



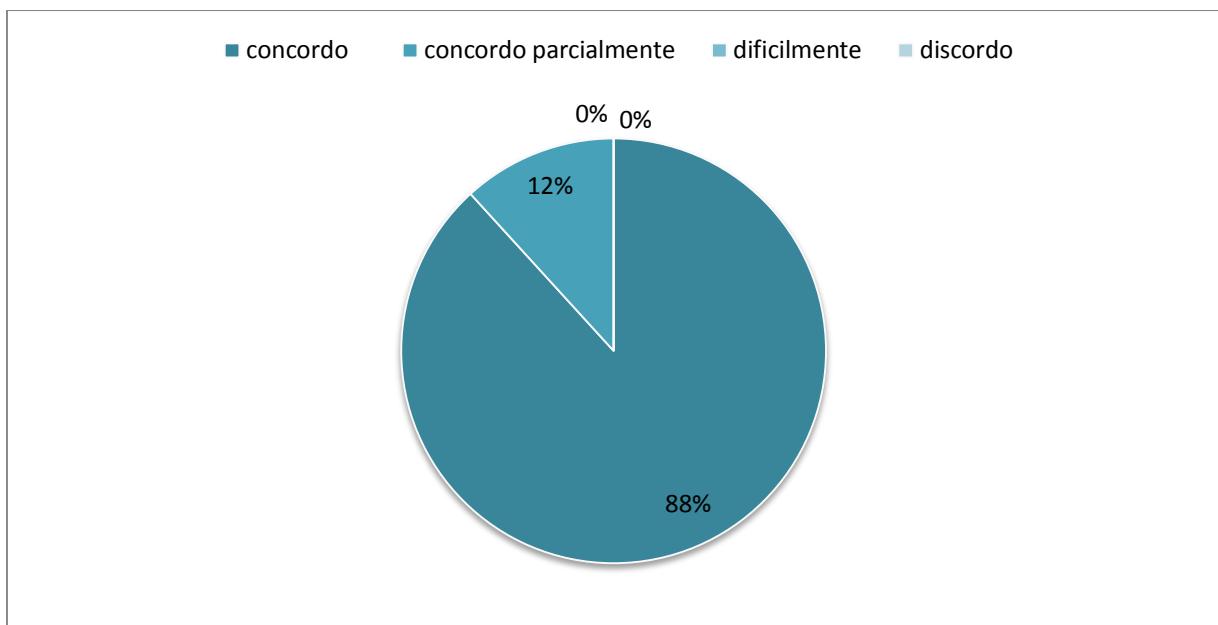
**Gráfico 20-** Reconhecimento das vantagens trazidas pelas novas normas para PMEs

Fonte: As autoras

Um percentual expressivo dentre o universo dos entrevistados concorda que, após a adequação aos padrões internacionais de contabilidade, o contador buscará informações que antes não buscava junto às pequenas e médias empresas, totalizando 88%, e 12% concordam parcialmente com essa afirmação.

Dessa forma, evidencia-se que, ao adotar os lineamentos da NBC T 19.41, as empresas irão mudar sua relação com os profissionais contábeis, contribuindo para elaboração de demonstrações mais confiáveis, precisas, reais e transparentes, além de contribuir para a valorização e reconhecimento do profissional de contabilidade por parte dos proprietários e

administradores das referidas empresas, uma vez que estes irão acompanhar mais de perto e contribuir mais com a realização do trabalho desempenhado por esses profissionais.



**Gráfico 21-** Interação contador – empresa

Fonte: As autoras

Questionou-se acerca das dificuldades em ressaltar a necessidade de avaliação dos bens e determinação da vida útil quando da implantação da norma para os proprietários das pequenas e médias empresas, quando 35% responderam ser em função da falta de registro, 26%, devido à necessidade de treinamento de pessoal, 22%, devido a gastos adicionais, e 17%, em função da falta de informação.

Na verdade, todos esses fatores dificultam o trabalho dos profissionais da área contábil, ao avaliarem os bens e determinar a sua vida útil, exigência presente na NBC T 19.41. Além de ser fundamental realizar um trabalho de conscientização com os proprietários de pequenas e médias empresas no que diz respeito à importância de registros efetivos e divulgação de informações quando solicitadas, faz-se necessário realizar treinamento do pessoal envolvido nesse processo de avaliação e determinação de vida útil dos bens, para atender a esse quesito das empresas prestadoras de serviços contábeis.

O percentual dos entrevistados que concordam com a afirmação de que os empresários estão mais preocupados em relação ao futuro de suas empresas e com essas mudanças passam a compreender melhor a importância da contabilidade como ferramenta gerencial foi de 47%, sendo o mesmo em relação aos que concordam parcialmente. Apenas 6% discorda dessa afirmativa. Com um mercado cada vez mais competitivo e, a cada ano, a divulgação de que inúmeras empresas em todo país fecham as portas por falta de um

gerenciamento efetivo, os empresários estão-se conscientizando a respeito da utilização da contabilidade como instrumento gerencial e de controle.

## **CONCLUSÃO**

Com a atual convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, observa-se um avanço nas negociações globais, uma vez que mais de cem países se adaptaram aos Padrões Internacionais de Contabilidade, utilizando uma linguagem contábil global. Dessa forma, possibilita a imediata utilização pelo público internacional, permitindo ainda um aumento do fluxo de capitais para as empresas brasileiras e reduzindo custos de adaptação dos relatórios financeiros.

O Brasil caminha rumo a uma contabilidade fiscal mais simplificada e uma gerencial mais apurada, pois o estabelecimento de padrões internacionais irá contribuir para alterar a forma como a empresa percebe seu próprio desempenho, visto que as demonstrações baseadas no IFRS para PMEs serão mais transparentes e reais, facilitando uma percepção mais objetiva desse desempenho pelo mercado.

Ao adotar os padrões internacionais de contabilidade explicitados pela NBC T 19.41, as pequenas e médias empresas brasileiras estarão optando por um controle mais preciso, seja em relação à avaliação dos estoques, dos custos ou do patrimônio, visto que as avaliações, apuração e determinação de valores irão refletir com maior fidelidade sobre o que realmente a empresa possui. Enfim, um melhor controle administrativo e gerencial irá permitir decisões mais precisas e acertadas.

Conclui-se do estudo que as PMEs de Cuiabá estão em processo de adequação às normas internacionais de contabilidade para pequenas e médias empresas, traduzidas na NBC T 19.41. Algumas empresas já estão em fase de implantação das normas, e as demais já têm conhecimento acerca delas e estão-se preparando para colocá-las em prática. Os contadores reconhecem a importância de se elaborar demonstrativos contábeis de qualidade por meio de dados confiáveis e transparentes, além de grande parte deles identificar as vantagens auferidas, ao se adotar os padrões internacionais de contabilidade para pequenas e médias empresas.

## **REFERÊNCIAS**

- Contabilidade para pequenas e médias empresas: Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 19.41 / Conselho Federal de Contabilidade. – Brasília: CFC, 2010.**
- FURASTÉ, Pedro Augusto; Normas técnicas para o trabalho Científico: Explicitação das Normas da ABNT. – 15. Ed. – Porto Alegre: s.n., 2010.**
- GIL, Antônio Carlos; Métodos e técnicas de pesquisa social. – São Paulo: Atlas, 2006.**

- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, Carlos; FARIA, Ana Cristina de. **Introdução à Teoria da Contabilidade.** – 5. Ed. - São Paulo: Atlas, 2009.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo. **Manual de Contabilidade Societária.** São Paulo: Atlas, 2010.
- Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras/ Ernst & Young, Fipecafi.** – 1. Ed. – 2. Reimpr. – São Paulo: Atlas, 2009.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica.** São Paulo: Atlas, 2006.
- NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade internacional** – 1. Ed. – 6. Reimpr. – São Paulo: Atlas, 2008.
- PADOVEZE, Clóvis Luís, **Contabilidade Gerencial: Um Enfoque em Sistemas de Informação Contábil.** – 6 ed. – São Paulo: Atlas, 2009.
- Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade.** Brasília, Conselho Federal de Contabilidade, 2001.
- Rbc- Revista Brasileira de Contabilidade: Brasil começa a adotar IFRS na Contabilidade de PME's** (revista editada pelo conselho Federal de Contabilidade- ano XXXIX N°186 – Novembro/Dezembro 2010).
- SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; FERNANDES, Luciane Alves. **Contabilidade Internacional Avançada.** – 2.ed. - São Paulo: Atlas, 2007.
- Vade Mecum RT** – 2. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.