

Organizadores:

Rejanny Monteiro Pereira
Lucimara Sampaio Basílio

Estudos Interdisciplinares da Contabilidade

2023



vol 1

**REJANNY MONTEIRO PEREIRA
LUCIMARA SAMPAIO BASÍLIO
(Organizadores)**

**ESTUDOS
INTERDISCIPLINARES DA
CONTABILIDADE**

VOLUME 1

EDITORA PASCAL

2023

2023 - Copyright© da Editora Pascal

Editor Chefe: Prof. Dr. Patrício Moreira de Araújo Filho

Edição e Diagramação: Eduardo Mendonça Pinheiro

Edição de Arte: Marcos Clyver dos Santos Oliveira

Bibliotecária: Rayssa Cristhália Viana da Silva – CRB-13/904

Revisão: Os autores

Conselho Editorial

Dr. Will Ribamar Mendes Almeida

Dr. Raimundo Luna Neres

Dr. Raimundo J. Barbosa Brandão

Dr. Saulo José Figueredo Mendes

Dr. José Ribamar Neres Costa

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

P436c

Estudos interdisciplinares da contabilidade / Rejanny Monteiro Pereira e Lucimara Sampaio Basílio (Orgs). São Luís - Editora Pascal, 2023.

275 f. : il.: (Estudos interdisciplinares da contabilidade; v. 1)

Formato: PDF

Modo de acesso: World Wide Web

ISBN: 978-65-80751-61-7

D.O.I.: 10.29327/5181918

1. Contabilidade. 2. Ferramentas . 3. Gerenciamento. 4. Pesquisa científica. I. Pereira, Rejanny Monteiro. II. Basílio, Lucimara Sampaio. III. Título.

CDU: 657+001.891;167

O conteúdo dos artigos e seus dados em sua forma, correção e confiabilidade são de responsabilidade exclusiva dos autores.

2023

www.editorapascal.com.br

contato@editorapascal.com.br

APRESENTAÇÃO

A literatura compõe um compilado de Estudos Interdisciplinares da Contabilidade, possui 21 capítulos que tratam de temáticas importantes no cenário de finanças e gestão no âmbito contábil.

Corroborar fortes e emblemáticos temas como empreendedorismo, a relevância da gestão financeira e contábil, a gestão contábil e a importância da contabilidade para empresas no cenário atual.

A partir dessa configuração, a obra traduz um eminente retrato dos negócios empresariais desde o planejamento até a execução tendo por objetivo enraizar o conhecimento técnico no meio acadêmico e profissional, fazendo uma revisão ampla da literatura e respondendo a demandas da sociedade acerca de pontos importantes da contabilidade.

Demonstra também o esforço dos alunos e professores do curso de Ciências Contábeis da Faculdade Anhanguera São Luís do período letivo de 2022.2 em estimular a produção do conhecimento científico, ao realizar pesquisa de revisão da literatura nos últimos dez anos sobre temáticas essenciais a manutenção da saúde das organizações e da sociedade de forma mais ampla.

Por fim, parabenizamos a todos os envolvidos na produção dos artigos publicados nesta obra, que direta e indiretamente, contribuíram para o êxito dessa publicação. Esperamos que esta obra atinja o objetivo de fornecer aos leitores bases conceituais e amplo conhecimento a certa da Contabilidade.

Rejanny Monteiro

ORGANIZADORES

Rejanny Monteiro Pereira

Profissional graduada em Ciências Contábeis pela Faculdade Pitágoras, MBA em Finanças, Auditoria e Controladoria - Faculdade Pitágoras, MBA Contabilidade, Auditoria e Gestão Tributária - IPOG, pós graduanda em Transformação Digital e Inovação - BBI of Chicago, Mestranda em Gestão e Produção Agroindustrial - UNIDERP. Co-fundadora da primeira empresa júnior de contabilidade do estado do Maranhão a ser reconhecida pelos órgãos reguladores (Maranhão Junior e Brasil Junior) em âmbito estadual e federal, com serviços de educação continuada relacionada a atualização profissional e preparatórios para o exame de suficiência, e responsável pela implantação do NAF (Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal). Experiência de mais de 10 anos na área contábil, com enfoque em controladoria, auditoria interna, planejamento tributário de impostos diretos, contenção de despesas e custos sobre a ótica basilar do controle interno e compliance organizacional.

Lucimara Sampaio Basílio

Possui graduação em Ciências Contábeis pela Faculdade de Ciências Humanas e Sociais Aplicadas - Faculdade São Luís (2010).Mestra em Contabilidade e Administração pela FUCAPE/MA (2021).MBA em Auditoria, Consultoria e Finanças pela Escola de Negócios Excellence.(2014) . Esp. Contabilidade e Planejamento Tributário (UFMA - 2018). Professora e coordenadora de Ciências Contábeis e Polo EAD da Faculdade Pitágoras Anhanguera. Professora do curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário Estácio. Membro representante dos coordenadores da CPA/ Faculdade Pitágoras Anhanguera.

SUMÁRIO

CAPÍTULO 1.....	8
CONTABILIDADE GERENCIAL APLICADA AO MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL Raphael de Moraes Freitas	
CAPÍTULO 2.....	21
OS BENEFÍCIOS DO BALANÇO PATRIMONIAL PARA A SAÚDE FINANCEIRA DAS EMPRESAS E SUAS TOMADAS DE DECISÕES Marco Antonio Barroso Ramos	
CAPÍTULO 3.....	35
A ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS E SUA IMPORTÂNCIA Nathália Pinheiro Barbosa	
CAPÍTULO 4.....	49
A IMPORTÂNCIA E OS BENEFÍCIOS DA CONTABILIDADE COMO FERRAMENTA DE AUXÍLIO PARA A GESTÃO DE ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR Joana Paula Souza da Silva	
CAPÍTULO 5.....	61
O USO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO FERRAMENTA DE GESTÃO Patricia Oliveira Lima	
CAPÍTULO 6.....	73
RECUPERAÇÃO JUDICIAL DE MICROEMPRESAS Lenyta Fernanda Carvalho de Azevedo	
CAPÍTULO 7.....	81
A CONTABILIDADE COMO FERRAMENTA DE CONTROLE PARA AS ORGANIZAÇÕES Clarissa Moraes Lima	
CAPÍTULO 8.....	96
A IMPORTÂNCIA DA ANÁLISE DA DEMONSTRAÇÃO DO BALANÇO PATRIMONIAL PARA AS ORGANIZAÇÕES Tatiana Azevedo Santos	
CAPÍTULO 9.....	110
CONHECENDO A CONTABILIDADE NO TERCEIRO SETOR: A TRANSPARÊNCIA COMO RESULTADO DE SUA APLICAÇÃO Clesiane do Nascimento Andrade da Silva	
CAPÍTULO 10.....	126
AUDITORIA: ORIGEM E EVOLUÇÃO Safira Dias Moreira	
CAPÍTULO 11.....	137
A CONTÁBILIDADE NO TERCEIRO SETOR INSTITUIÇÕES RELIGIÓSAS Guilherme Ribeiro	

CAPÍTULO 12.....	151
A IMPORTÂNCIA E AS CONTRIBUIÇÕES DA AUDITORIA CONTÁBIL PARA A GESTÃO DAS ORGANIZAÇÕES	
Matheus Lira da Silva	
CAPÍTULO 13.....	163
AUDITORIA CONTÁBIL: IMPORTÂNCIA E VANTAGENS DENTRO DO PROCESSO DE GESTÃO NAS ORGANIZAÇÕES	
Geanderson Sousa e Silva Almeida	
CAPÍTULO 14.....	177
OS BENEFÍCIOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL COMO FERRAMENTA DE APOIO PARA A GESTÃO EMPRESARIAL	
Carlos Magno Lima Santos	
CAPÍTULO 15.....	192
CONTRIBUIÇÕES DAS FERRAMENTAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL PARA A GESTÃO EMPRESARIAL	
Marciene Pinheiro Bastos	
CAPÍTULO 16.....	205
AS PARTICULARIDADES DO TERCEIRO SETOR	
Victor Hugo de Jesus Serra Sousa	
CAPÍTULO 17.....	214
BENEFÍCIOS DA ANÁLISE DO BALANÇO PATRIMONIAL NAS EMPRESAS COMO AUXÍLIO PARA O CRESCIMENTO DO RESULTADO E TOMADA DE DECISÕES	
Alcides Mayk Rocha Leite	
CAPÍTULO 18.....	228
BENEFÍCIOS DA CONTABILIDADE E DA CORRETA EVIDENCIAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL PARA A GESTÃO DAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR	
Claudio Luis Araujo Filho	
CAPÍTULO 19.....	246
A AUDITORIA CONTÁBIL NA GESTÃO PÚBLICA E A SUA IMPORTÂNCIA PARA UMA MELHOR APLICABILIDADE E CONTROLE DOS RECURSOS PÚBLICOS	
Yuri Pimentel Soares	
CAPÍTULO 20.....	260
IMPORTÂNCIA E CONTRIBUIÇÕES DA CONTABILIDADE PARA A GESTÃO DE ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR	
Ilsamara Rodrigues de Sousa Santos	



**CONTABILIDADE GERENCIAL APLICADA AO
MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL**

*APPLIED MANAGEMENT ACCOUNTING TO THE
INDIVIDUAL MICRO-ENTREPRENEUR*

Raphael de Morais Freitas



Estudos Interdisciplinares
da Contabilidade

Resumo

Esta pesquisa trata sobre a importância da contabilidade gerencial para os microempreendedores individuais, sendo esta primordial nas manutenções empresariais e tomadas de decisões. Assim, elaborou-se como problema de pesquisa a seguinte indagação: Quais as contribuições da Contabilidade Gerencial para a consolidação de Microempreendedores? Quanto ao objetivo geral, buscou entender os principais impactos da aplicação da contabilidade gerencial ao Microempreendedor Individual. Quanto aos objetivos específicos, estes tiveram como base: conceituar a Contabilidade Gerencial; discorrer a respeito do regime empresarial MEI; e apresentar os potenciais usos de ferramentas da contabilidade gerencial na perspectiva do MEI. Trata-se de uma pesquisa bibliográfica de caráter qualitativo, com base nas doutrinas de Crepaldi (2007); Lopes (1997) e Oliveira et al (2022). Conclui-se, que o estudo foi essencial para demonstrar o quão relevante é a contabilidade gerencial nas gestões de negócios, mostrando os benefícios na manutenção de controles usuais. A relevância desse trabalho permeia acerca das diversas situações em que o microempreendedor precisa nortear-se para as suas tomadas de decisões.

Palavras-chave: Microempreendedor. Contabilidade. Gerencial. Empreendedorismo.

Abstract

This research deals with the importance of management accounting for individual micro-entrepreneurs, which is paramount in business maintenance and decision-making. Thus, the following question was elaborated as a research problem: What are the contributions of Management Accounting to the consolidation of Microentrepreneurs? As for the general objective, it sought to understand the main impacts of the application of managerial accounting to the Individual Microentrepreneur. As for the specific objectives, these were based on: conceptualizing Management Accounting; discuss the MEI business regime; and present the potential uses of management accounting tools from the MEI perspective. This is a qualitative bibliographic research, based on the doctrines of Crepaldi (2007); Lopes (1997) and Oliveira et al (2022). It is concluded that the study was essential to demonstrate how relevant management accounting is in business management, showing the benefits in maintaining the usual controls. The relevance of this work permeates about the different situations in which the micro-entrepreneur needs to guide himself for his decision-making.

Keywords: Microentrepreneurs. Accounting. Managerial. Entrepreneurship.



1. INTRODUÇÃO

A Contabilidade Gerencial tem um importante papel dentro da entidade, no que diz respeito a sua organização e funcionamento. Vai muito além da realização do cálculo de impostos e geração de seus respectivos boletos; preparação da folha de pagamento dos funcionários e entre outras funções base de um contador. A aplicação da Contabilidade Gerencial envolve a participação ativa do profissional contábil no que tange a organização, direção e participação dos processos gerenciais e decisivos; o profissional contábil atua em conjunto com os administradores, ou representando eles, para que as práticas empresariais possam ser trabalhadas em prol dos melhores resultados, através da melhor aplicação de capital e dos colaboradores.

Ao se pensar na Contabilidade Gerencial dentro de uma Microempresa, o olhar vai além da estrutural cultural que se formou ao redor dessas entidades, no qual o profissional de contabilidade é visto apenas como o meio necessário para a abertura, emissão de DARFs e fechamento da empresa, sendo esta última uma das grandes características dessas entidades, a sua baixa permanência dentro do mercado.

A figura do microempreendedor surgiu em 2008, buscando a retirada da informalidade dos trabalhadores autônomos, a lei complementar 128/2008 instituiu o Microempreendedor Individual (MEI). Tal fato representou uma conquista de extrema relevância, pois garantiu direitos trabalhistas e previdenciários (como aposentadoria, auxílio-doença, auxílio maternidade e outros) a milhões de brasileiros. Contudo, as empresas criadas passaram a funcionar sem a devida atenção, os proprietários agindo arbitrariamente, sem qualquer conhecimento de contabilidade ou de administração; o fato é que existiam sonhos e vontade de empreender, além dos direitos que seriam assegurados.

Outro fator que corrobora para esse fenômeno é a inflação, pois diante da redução do poder de compra das famílias, muitos trabalhadores formais buscam novas fontes de renda. São trabalhadores que por anos se viam na condição de empregados e que, agora, foram compelidos a empreender.

Assim, elaborou-se como problema de pesquisa a seguinte indagação: Quais as contribuições da Contabilidade Gerencial para a consolidação de Microempreendedores?

O objetivo geral desta pesquisa, portanto, é buscar entender os principais impactos da aplicação da contabilidade gerencial ao Microempreendedor Individual.

Quanto aos objetivos específicos, estes têm como base: conceituar a Contabilidade Gerencial; discorrer a respeito do regime empresarial MEI; e apresentar os potenciais usos de ferramentas da contabilidade gerencial na perspectiva do MEI.

Esta pesquisa aduz como justificativa a pandemia da COVID19 em 2020, considerada um grande divisor de águas em amplos aspectos da vida humana, no que diz respeito aos microempreendedores a pandemia foi o que levou ao encerramento de diversos negócios, como é mostrado por Chegski e Andrade (2021), ao evidenciarem que cerca de 726 mil empresas tiveram suas atividades interrompidas, ou seja, encerradas, em virtude da COVID19. Desse montante, o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) aponta que 99,8% correspondem as Micro e Pequenas Empresas, que não conseguiram continuar com suas atividades em decorrência das grandes perdas econômicas.

Tal fato pode ser explicado pela cultura empregada pelos microempreendedores de somente pagar o DAS correspondente aos tributos que são recolhidos. Por não necessi-

tarem da prestação de inúmeras obrigações acessórias, o MEI não costuma investir em gestão e contabilidade, ferramentas que são imprescindíveis para a manutenção e continuidade dos negócios. Assim, é imprescindível que possa ser disseminada a importância prática da contabilidade gerencial para esses empresários, a fim de evidenciar para eles os mecanismos pelos quais eles podem ter maior controle e segurança no desenvolvimento de suas atividades.

Diante disso, a importância desta pesquisa está em mostrar que a contabilidade vai muito além do cumprimento de obrigações legais e fiscais, apresentando um outro lado da contabilidade pouco conhecido pelos microempreendedores. Esse trabalho é relevante pois, contribui para difusão da contabilidade como uma importante ferramenta que pode e deve ser utilizada no processo de tomada de decisão além de se fazer necessária para elevação nos níveis de gerenciamento das microempresas, melhorando as boas práticas de mercado e concorrência.

2. NOÇÕES DE CONTABILIDADE

A Contabilidade nasceu da necessidade do indivíduo em gerenciar seus negócios. Através do registro e comparação de dados, foi criada uma técnica contábil para administrar os bens. Essa técnica possibilita que o gestor tenha conhecimento do seu patrimônio, para movimentá-lo, realizando transações com terceiros, sem risco de lesões patrimoniais. Assim sendo, desde o princípio o objetivo da contabilidade não era apenas de registrar, mas de conhecer e auxiliar na administração do patrimônio daqueles que a utilizam.

Atualmente a Contabilidade é indispensável para as empresas, atuando como fornecedora de dados, gerenciando o patrimônio das empresas e fornecendo informações confiáveis, uma vez que, o profissional de contabilidade é responsável por fiscalizar as entradas e saídas da empresa, a fim de auxiliar na tomada de decisão.

Conforme Lopes Sá (1997), os responsáveis pelo desenvolvimento da contabilidade foram as primeiras sociedades, de maneira conjunta ao desenvolvimento dos Estados e dos Poderes Eclesiásticos. Neste mesmo sentido, Schmidt (2000), cita que durante a idade média, essas atividades dizem respeito aos pequenos comerciantes e artesãos, que necessitavam apenas de informações para o controle de suas dívidas, beneficiários e dos prazos de vencimentos.

Deste modo, é possível perceber de que forma surgiu os primeiros reinados da ordem econômica e controle dos registros e movimentações de bens.

Como é apresentado por Lopes de Sá (2005), entende-se que a contabilidade pode ser considerada uma ciência porque atende a todos os requisitos necessários para essa atribuição, isso significa que ela possui um objeto de estudo próprio, método específico, finalidade determinada, teoremas, hipóteses, teorias, tradição e entre outros.

O conhecimento científico da contabilidade e o seu desenvolvimento teve origem na Europa, mais precisamente na Itália. O contexto econômico e social daquele continente foi propício para que emergissem diversas correntes e inúmeros teóricos nesse campo de estudos (COELHO; LINS, 2010).

No Brasil, Peleias e Bacci (2004, p. 41) pontuam que “resultados obtidos de pesquisas indicam que os primeiros grandes movimentos para a profissão contábil no Brasil

ocorreram, no início do século XIX, com a chegada da Família Real”.

Portanto, tem-se que este foi um dos motivos que impulsionou o aumento do aparato estatal e conseqüentemente a obrigação para obter informações e controles relacionado à arrecadação e ao patrimônio público.

Ressalta-se, portanto, a importância do profissional contábil que é responsável pelos demonstrativos e demonstrações, embasados na escrituração adequada e confiável aos gestores das empresas, e com as decisões acertadas, as micro e pequenas empresas puderam se fortalecer, por conseguinte, desenvolverem-se economicamente no mercado.

Assim, as escrituras de bens, direitos, obrigações, capital, reservas e entre outros, são fatores que constituem as contas contábeis, tendo como principal finalidade o registro e movimentações de cada fato contábil que afeta o patrimônio da entidade.

Com esta junção de informações é possível definir o Controle e o Planejamento. Controle trata sobre a direção no qual a empresa vem agindo conforme a demanda estabelecida como vértice para a plenitude. Enquanto o planejamento é a ação tomada pela gestão para com base nos resultados exauridos pela contabilidade, ou seja, em cima das demonstrações contábeis define-se as metas e objetivos futuros para a entidade.

3. ASPECTOS E PRINCÍPIOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

A cada dia, a contabilidade gerencial vem ocupando um espaço mais significativo no ambiente empresarial. São empresas que estão em busca de soluções cada vez mais imediatas para problemas do seu cotidiano e tais empresas não se satisfazem mais em apenas receber os relatórios das demonstrações contábeis, elas buscam algo a mais do que a contabilidade por si só. Neste contexto, Matarazzo (2007, p.16) afirma que “dados analisados individualmente não representam algo, mas quando estes dados são processados e, transformados em informação, pode produzir reação ou decisão.”

Contabilidade Gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação, e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos. Não obstante, é por meio da implementação dos métodos da contabilidade gerencial que as mais diversas decisões podem ser tomadas, assim, decisões envolvendo: contratação de pessoas, descontinuidade de produção de um determinado produto ou prestação de um serviço ou que diz respeito a estrutura empresarial como um todo, são algumas das contribuições da Contabilidade Gerencial (OLIVEIRA, 2015).

A contabilidade gerencial existe para atender as demandas que os usuários da informação necessitam para a tomada de decisão para os mais diferentes aspectos mercadológicos, para os usuários internos da informação. No que diz respeito os usuários internos, a estes são destinados os relatórios realizados pela contabilidade gerencial, sendo assim:

Os relatórios são compostos por orçamentos, relatórios de desempenho, relatórios de custo, relatórios especiais não rotineiros para facilitar a tomada de decisão. Os custos e valores utilizados são históricos previstos, e as bases de mensuração usadas para quantificar os dados são várias, como moeda corrente, moeda estrangeira, moeda forte, Índices e entre outras maneiras. O intuito dos relatórios é passar uma orientação para o futuro, facilitando assim, o planejamento, controle e avaliação de desempenho antes do caso

(para impor metas), vinculada com uma orientação histórica para avaliar os resultados reais (GARCIA e BEZERRA, 2020, p.3).

É por meio desses relatórios que são tomadas as decisões necessárias para a continuidade dos negócios, bem como o estabelecimento de medidas que possam valorizar as relações entre empresa e mercado. Não obstante, contribuem para a eficiência e eficácia dos planos estabelecidos e objetivos a serem alcançados, sendo que estes são os responsáveis por guiar a empresa dentro da missão para a qual ela busca alcançar.

Diante destes conceitos, Brunner (2014) verificou sua importância e contribuição no processo de tomada de decisão e formação de valor para a empresa, evidenciando uma evolução nos resultados da mesma após a implantação da área específica. Ela é uma ferramenta que permite o monitoramento dos processos oriundos das tomadas de decisões, permitindo ajustes ainda durante sua execução, evitando possíveis transtornos ao final do processo (CARRARO et al., 2018).

Tendo em mente todos esses pilares que compõem a contabilidade gerencial, se torna imprescindível tratar sobre o profissional contábil responsável pela contabilidade gerencial. Sendo ele o responsável por tornar possível o controle das informações e da estruturação e sempre zelando para a qualidade delas, de forma a facilitar a compreensão das informações e dados que estão sendo apresentados, por parte dos usuários internos da informação. O contador gerencial desempenha um papel bem estabelecido, como aponta Garcia e Bezerra (2020, p.4):

O contador gerencial tem um papel fundamental no setor estratégico, porém, esse profissional não tem como responsabilidade a determinação da estratégia, ele tem como função a organização e o controle dos sistemas de informações que fornecem aos gestores da estratégia e de controle dos indicadores das metas. Sendo assim, a responsabilidade desse profissional em relação à estratégia, é equipar de informações os responsáveis pela estratégia empresarial.

Com isso se estabelece o papel do contador gerencial, delimitando as suas competências e a função que ele desempenha para a construção das informações, bem como da eficiência que elas irão apresentar para os usuários no processo de tomada de decisão.

Existem diversas ferramentas de contabilidade gerencial aplicáveis ao microempreendedor individual, para Crepaldi (2007), qualquer entidade, desde a microempresa, tem a possibilidade de implantar um sistema de informação, cabendo ao contador torná-lo gerencial, incorporando os dados quantitativos necessários à mensuração e análise da empresa.

A partir dos pontos levantados anteriormente, se consegue entender que a contabilidade gerencial, na figura do profissional contábil, não tem um viés administrativo, ou seja, a contabilidade gerencial não vai organizar e administrar pessoas, custos, despesas e demandas operacionais. A ferramenta principal da contabilidade gerencial é o fornecimento de informações seguras de confiabilidade, o que quer dizer que ela precisa ser fidedigna na sua informação, verificável e neutra, não sofrendo de parcialidade do profissional, sendo que este deve fornecer subsídios livres de opinião própria.

A contabilidade gerencial congrega elementos que complementam a contabilidade financeira, caracterizando-se como um enfoque especial, contribuindo com técnicas e procedimentos contábeis conhecidos e tratados na

contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira, de balanços e outras ferramentas. Dentro de uma perspectiva diferente, num grau mais detalhado e analítico, a contabilidade gerencial auxilia os gerentes na tomada de decisão (MORAIS e BARRETO, 2019, p. 908).

Dentro da contabilidade financeira uma figura chave é o orçamento que, segundo Padoveze (2008), é a ferramenta de controle por excelência de todo o processo operacional da empresa, pois envolve todos os setores da companhia, ou seja, é um plano de ação que ajuda na coordenação e implementação de um plano, processando dados constantes do sistema de informação contábil de agora, introduzindo dados previstos para o próximo exercício, com suas devidas alterações.

O fluxo de caixa é uma ferramenta gerencial que permite as empresas terem o conhecimento do volume de recursos necessário para arcar com os compromissos do dia a dia desta, evitando assim situações temerárias como insuficiência de caixa, suspensão de entregas de fornecedores, redução de créditos. Também o excesso de caixa pode ser gerido por esta mesma ferramenta. De acordo com Silva (2010, p.42), empresa organizada necessita não apenas das demonstrações financeiras, mas de outros relatórios gerenciais que independem da legislação obrigatória, mas decorrem das necessidades gerenciais para auxílio no processo decisório.

Ainda, a contabilidade gerencial apresenta mais duas ferramentas sendo “controle de capital de Giro, processo que controla os recursos destinados à manutenção das atividades operacionais; análise das demonstrações contábeis, que busca retratar a situação da empresa através de índices econômicos e financeiros” (PESSOA et al, 2022, p.157).

Em um ambiente concorrencial cada vez mais competitivo e dinâmico, novos empreendedores se aventuram no mercado empresarial por livre iniciativa e, em muitos casos, com pouca ou nenhuma experiência em atividades empresariais; e sem ferramentas de controle gerencial as decisões são tomadas baseadas no empirismo o que muitas vezes não se traduz em resultados positivos para o negócio.

Importante ressaltar que a contabilidade gerencial não é estática, ao passo em que as ferramentas de controle e gerenciamento em que ele atua também não são. Os estudos a respeito dos parâmetros que envolvem a contabilidade gerencial devem ser constantes, para que possam gerar visões de negócio atuais e tempestivas, em outras palavras, para que seja eficiente, as informações devem acompanhar o andamento das atividades da entidade, uma vez que se entende que as mudanças e oscilações de mercado estão sempre acontecendo e representam grandes mudanças dentro dos negócios, sendo bem significativas para as atividades deles.

Quando se aplica as ferramentas da contabilidade gerencial se consegue estabelecer avaliações individuais para cada elemento, de forma que cada um gere dados suficientes para que os usuários internos sejam capazes que tomar uma decisão precisa e que gere resultados eficazes para a empresa. O MEI necessita dessas informações para que possa melhorar suas estruturas organizacionais e financeiras, conforme mantém um equilíbrio entre as duas. Esses fatores são de extrema relevância para o microempreendedor, conforme conclui Silva et al (2017, p.4) ao analisar a importância dessas ferramentas da contabilidade gerencial:

Por meio do contato com a Contabilidade Gerencial pode-se constatar a mesma como uma fonte de informação valiosa para a empresa, devido ser alimentada com dados gerados por todos os centros que a compõem, assim vemos que é na mesma, pela gestão empresarial que os gestores recebem

auxílio e suporte para as mais diversas decisões tomadas pelos administradores, independentemente de a empresa ser do ramo comercial ou prestadora de serviços. As informações contábeis fornecem a empresa uma melhor compreensão dos fatos ocorridos em determinado momento, se for de caráter relevante, usará deste meio como oportunidade, pois diante do mercado atual, é necessário o uso das ferramentas e a contratação de um profissional contábil que preste assessoria e não só o trabalho voltado ao fisco. Hoje o mercado exige empresas bem-organizadas financeiramente para competir diretamente com seus concorrentes que fazem uso desses métodos.

Assim, ao se aplicar as ferramentas, deve-se ter em mente a continuidade delas, para que os resultados possam sempre se manter positivos diante das oscilações que podem ocorrer, e ainda proporcionar uma maior estabilidade ao se manter preparado para possíveis instabilidade futuras. Dessa forma, a empresa se mantém sempre atualizada sobre seus elementos financeiros e organizacionais, não sendo atingida de forma significativa frente a mudanças radicais de mercado. Fato que se apresenta bem representado diante da pandemia da COVID19, onde diversas empresas sofreram com os impactos que ela trouxe para as organizações, tendo que se readaptar diversas vezes e ainda dá conta das diversas alterações legais que foram aparecendo conforme as alternâncias no cenário pandêmico que o país enfrentou e que ainda sente os abalos na economia.

4. A CONSTRUÇÃO DA FIGURA DO MEI

Na década de 80 o Brasil passou por uma queda no seu crescimento econômico, fato que deu início ao aumento do número de desempregados do país, mas que serviu de incentivo para que microempresários pudessem abrir seu próprio negócio, servindo como uma solução para as pessoas que se encontravam desempregadas. Com o tempo, as microempresas, junto com as empresas de pequeno porte, adquiriram uma figura de destaque no cenário econômico brasileiro, sendo que no ano de 2013 estas foram responsáveis por empregar formalmente 17,1 milhões de pessoas e representava o montante de 6,6 milhões de estabelecimentos abertos (PITTA et al., 2018).

Se faz necessário entender que a abertura desses modelos de empresa parte da vontade das pessoas de empreender, serem donas dos seus próprios negócios. O empreendedorismo não é algo novo e tem sido cada vez mais crescente o interesse acadêmico nesse tema. A expressão empreendedorismo considera que a essência do empreendedor consiste em transformar ideias inovadoras em ações lucrativas (HESPANHA, 2010).

Segundo o Código Civil (Lei Nº 10406/2002), artigo nº 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços. Fato a ser exposto é a diferenciação entre o empresário e a figura da empresa, Coelho (2012a, p.12) dá as seguintes definições: “se empresário é o exercente profissional de uma atividade econômica organizada, então a empresa é uma atividade organizada, a de produção ou circulação de bens ou serviços”

O Brasil historicamente tem a cultura do empreendedorismo, porém boa parte desses empreendedores atuam na informalidade que, de acordo com Oliveira et al. (2018), grande parte desta informalidade reside na burocracia extrema para quem abre um negócio no Brasil. Outro fator que pesa nestes índices é a elevada carga tributária, que engessa o crescimento de micro e pequenas empresas. É uma situação de concorrência até desleal, conforme conclui Oliveira et al (2018).



De acordo com Pimentel (2012), tudo começou a mudar em 2006, com a aprovação do novo Estatuto das Micro e Pequenas Empresas, que instituiu uma série de estímulos ao empreendedorismo. Buscando retirar milhões de brasileiros da informalidade, o governo criou uma entidade jurídica, o Microempreendedor Individual (MEI).

Desde 1980 o Brasil já tinha começado a implementar políticas públicas que eram voltadas para o microempreendedor, dando incentivos para seu desenvolvimento, já em 1984 criou-se o primeiro estatuto a tratar da microempresa por meio da Lei n. 7259 "que regulamentava essas figuras empresariais e trouxe benefícios tributários, administrativos, trabalhistas, previdenciários, créditos e de desenvolvimento empresarial, unificando vários assuntos de interesse da microempresa" (OLIVEIRA et al., 2022, p.6). Sendo que esse amparo não foi originado do Brasil, mas, seguiu-se o modelo implementado pelos Estados Unidos como forma de conter as consequências pós segunda guerra mundial, onde era inviável para os pequenos negócios competirem com grandes organizações, assim, criando medidas voltadas para garantir e facultar a contratação dos pequenos negócios pelo Governo Estadunidense.

No ano de 1994, dez anos após a criação do primeiro estatuto voltado para as microempresas, reformulou-se o referido estatuto por meio da Lei n. 8864, na qual constava benefícios novos, como "a concessão de prazo de adaptação com os custos fiscais e exigências administrativas quando da transformação do regime de pequeno empreendedor para o regime jurídico empresarial geral" (OLIVEIRA et al., 2022, p.7). Em 1996 surge o Simples Nacional, um sistema unificado para pagamento de tributos, no qual estabelecia a cobrança única e mensal dos tributos, tal sistema de tributação foi criado para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, a fim de garantir um regime tributário mais justo e equivalente para esses empresários.

A lei complementar nº 128/2008 foi criada dentre outros temas, para incentivar a formalização da atividade empreendedora no Brasil. Um microempreendedor individual (MEI) possui um faturamento bruto anual até R\$ 81 mil, sem empregados ou com um empregado que receba um salário mínimo ou o piso de sua categoria e inscrito como MEI (SEBRAE, 2018). Quando o MEI é formalizado, o empreendedor passa a dispor de benefícios previdenciários como aposentadoria por idade. Além do mais, fica isento do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, PIS, COFINS, IPI e CSLL. A única contribuição mensal devida, além do SIMPLES, paga através de um documento chamado DAS, é devido o encargo de 5% sobre o salário-mínimo para o INSS, incidindo também porcentagens mínimas para ICMS e ISS de acordo com o ramo de atuação (CARVALHO, 2018).

Para melhor entender a relação da implementação da Contabilidade Gerencial com o Microempreendedor Individual, faz-se necessário a compreensão de como esses processos surgem e como podem começar a fazer parte do cotidiano das empresas, ainda mais quando se fala do MEI, tendo em vista que a sua competição com o mercado é bem desigual, uma vez que o MEI trabalha dentro de um escopo diferente das grandes organizações, em se tratando de mão de obra, capital, espaço no mercado, entre outros.

Quando se fala em cenário econômico do Brasil e das entidades públicas ou privadas, é preciso deixar claro o quão mutável é os processos que envolvem esse âmbito econômico, o mercado de hoje não é o mesmo de dez anos atrás, isso se dá em face das regras de mercado, a competitividade existente, surgimento de legislações novas e alteração das já existentes e necessidade de se implementar modelos mais atuais de trabalho, que possam suprir as demandas exigidas no momento presente. É em virtude dessas oscilações que muitas vezes se faz uso de teorias que buscam orientar e auxiliar na compreensão e implementação das novas exigências e métodos de operação mercadológica.

A Teoria Institucional teve seus primeiros pilares estabelecidos por Barley e Tolbert no ano de 1997, mas, Burns e Scapens (2000) reorganizaram as ideias iniciais a fim de que fosse possível instituir uma ferramenta que permitisse entender todas as mudanças de conceitos que fazem parte da Contabilidade Gerencial, permitindo uma maior clareza sobre as oscilações que acometem os processos mutatórios. Burns e Scapens (2000), apontam que as instituições limitam e esculpem as ações de forma estática, dentro de um momento específico do tempo; já as ações dão origem e estabelecem instituições que são formadas por processos cumulativos ao longo do tempo.

O processo de institucionalização começa com a estruturação dos princípios institucionais, que serão colocados em prática a partir das rotinas que são realizadas dentro das organizações, onde abre porta para o estabelecimento de novas regras. Em seguida, ocorre a incorporação dos princípios que foram organizados, ou seja, que serão inseridos por meio da rotina e das regras colocadas, por parte dos colaboradores da entidade, para que esses possam compreender o que será posto em prática; para que só então as rotinas e regras sejam executadas. O êxito será alcançado por meio da repetição dos novos métodos, ao passo que dependerá da devida compreensão das mudanças que estão ocorrendo, bem como da execução e finalidade. Por fim, é observado o resultado do processo de implementação dos novos processos e hábitos (BRUNS e SCAPENS, 2000).

Entendendo o processo da institucionalização, é preciso reconhecer que a empregabilidade da Teoria Institucional é utilizada dentro da organização e relação interna da entidade. Isso porque as organizações influenciam e são influenciadas por meio do meio no qual elas estão inseridas; isso é em decorrência da influência que organizações tidas como dominantes, ou seja, que se destacam dentro do mercado, tendem a impactar a maneira que as demais organizações se desenvolvem, o que acarreta na forma como as outras entidades passam a atuar e se desenvolver (LUZ et al., 2017).

Dentro da Teoria Institucional tem-se o chamado Isomorfismo Institucional, que nada mais é do que a unificação de modelos organizacionais adotados por entidades que já são consideradas legítimas, são assim ditas por serem reconhecidas dentro de uma sociedade por toda sua construção e estruturação, fazendo com que as entidades se sintam obrigadas a adotarem os mesmo métodos destas organizações a fim de que consigam se estabelecer como válidas e legítimas dentro do mercado (INGLAT, SANTOS e JUNIOR, 2017). Essa reestruturação para se equiparar as demais instituições parte de uma necessidade de sobrevivência; como visto anteriormente no mercado econômico brasileiro, o MEI tende a ser o mais vulnerável perante as demais empresas, por questões financeiras e de poder de mercado.

Com isso, a o Isomorfismo Institucional Coercitivo, um dos isomorfismos institucionais existentes, aponta que acaba existindo uma obrigação em mudar, uma vez que essa é a alternativa existente para adequação dos padrões exigidos para suprir as exigências do mercado e dos consumidores (DIMAGGIO e POWELL, 1993). Assim, por meio desse tipo de isomorfismo institucional, pode-se observar que a adoção da Contabilidade Gerencial por parte do MEI é explicada pela força que o mercado e o Estado exercem sobre essas microempresas, fazendo com que elas busquem mudar o seu modo de operar, para poder manter-se no mercado e ainda, garantir que sua forma de organização permita um maior controle sobre os seus custos e despesas, a fim de garantir a sua continuidade e rentabilidade, o que pode ocasionar ainda no crescimento do negócio.

Olhando por outro ângulo, pode-se observar que a sobrevivência dessas empresas dentro do mercado é bem curta. Podendo ser explicado pela forma desalinhada com que essas organizações tendem a operar, uma vez que muitas dessas empresas tendem a

somente se preocupar com as suas vendas e com o pagamento do DAS, atitude essa que acaba por enfraquecer as estruturas internas e externas do negócio.

De acordo com Machado, Rapé e Souza (2015), quando se fala em gestão estratégica, fala-se, igualmente, da visão global da empresa, ou seja, a tomada de decisão deve seguir aos objetivos da empresa, pois trarão benefícios para a organização. E, com o auxílio da contabilidade gerencial, o retorno será de grande relevância.

De tal modo, a contabilidade gerencial é de suma importância para o microempreendedor individual, pois atua como um excelente instrumento de informações, já que contribui e auxilia na tomada de decisões, sobretudo, no âmbito econômico, já que com os relatórios contábeis se tem maior clareza na observação e como aplicar os recursos.

Atkinson (2008) e Crepaldi (2011) observam a contabilidade gerencial como uma estratégia fundamental para negócios que objetivam uma gestão contábil mais sustentável e focada em uma metodologia de mercado mais dinâmica e emergente.

Frente a este contexto, observa-se que a contabilidade gerencial está diretamente ligada à gestão e tomada de decisão. Por isso, se torna primordial, já que o MEI, bem como a pessoa formalizada que atua como autônoma e não sendo sócio de outra empresa, cujo faturamento anual é de até R\$ 81.000,00, poderá usufruir das informações produzidas, por meio das ferramentas gerenciais e de controles e beneficiar-se com crescimento do seu negócio.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao final do trabalho foi possível alcançar os objetivos propostos e ainda responder ao problema levantado. O objetivo geral foi atendido ao passo em que foi realizável entender os impactos da aplicação da contabilidade gerencial para o Microempreendedor Individual, de forma que a contabilidade gerencial proporciona a melhoria da administração financeira e operacional desses negócios que, atualmente, vê-se como sendo deixados de lado na forma como esses empresários conduzem suas relações com clientes e fornecedores. A contabilidade gerencial fornece o controle adequado dos custos, receitas e despesas da organização, dando aos usuários da informação, em um primeiro momento o administrador e proprietário, uma análise criteriosa desses parâmetros com a finalidade de apontar quais pontos podem ser melhorados, quais não estão rendendo resultados e devem ser eliminados e o que precisar ser mudado na forma de gerir os custos e despesas.

Os objetivos específicos foram alcançados à medida que se conceituou Contabilidade Gerencial; foi dissertado a respeito do regime empresarial do MEI, tratando da sua legislação, constituição e organização; e por fim, foi apresentado a utilidade prática da implementação da contabilidade gerencial na perspectiva do MEI. Os objetivos sendo atendidos foi exequível responder ao problema ao qual a pesquisa se dispôs a responder, sendo: Quais as contribuições da Contabilidade Gerencial para a consolidação de Microempreendedores? Onde foi possível evidenciar que por meio da Contabilidade Gerencial o MEI obtém um maior controle sobre o orçamento, fluxo de caixa, controle de capital de giro e análise das demonstrações contábeis, demonstrações essas que mostram a realidade da financeira e patrimonial da entidade.

Com isso, a Contabilidade Gerencial se mostrou como sendo uma grande ferramenta da gestão e organização das informações necessária para a tomada de decisão do MEI no que diz respeito todo o seu operacional e financeiro. E diante dessas contribuições, torna-se evidente a necessidade dos MEIs de mudarem sua forma de pensar e atuar den-

tro do mercado; o fato é que apesar de representar uma grande evolução para o mercado brasileiro, o MEI ainda não apresenta estabilidade quanto a sua presença de mercado. Tal realidade pode ser explicada pela limitação autoimposta na forma de empreender do MEI, que por se tratar de um regime relativamente simples, tendem a não pensar com um olhar empreendedor. Empreender vai muito além de abrir o seu próprio negócio, é preciso inovar, trabalhar em cima de missão, visão e valores, além de aplicar um processo organizacional capaz de fornecer os subsídios necessários para o seu crescimento e fortalecimento dentro do mercado.

A pesquisa trata-se de uma revisão bibliográfica qualitativa e descritiva a qual foi realizada entre os meses de agosto e novembro de 2022 tendo como base artigos, monografias e doutrinas pertinentes a temática proposta. Ou seja, a pesquisa se desenvolve com base nas informações levantadas, fazendo um comparativo entre estas, a fim de demonstrar a importância da contabilidade gerencial para os microempreendedores individuais.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, L. B.; PARISI C.; PEREIRA, C. A. **Controladoria**. In: Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON. Armando Catelli (coordenador). São Paulo: Atlas, 1999.
- ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- ATKINSON, A. A. Contabilidade gerencial. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- BRUNNER, E. Contabilidade gerencial como mecanismo de criação de valor para as organizações: um estudo de caso na HS Transportes. 2014. 106 f. Dissertação (**Mestrado em Economia com ênfase em Controladoria**) - Programa de Pós- Graduação em Economia, Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2014.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 3, 2000. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1044500599901191>>. Acesso em: 25 set. 2022.
- CARVALHO, P. H. S. **Guia do MEI, passo a passo**. São Paulo: FENACON, 2018.
- COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. 16.ed. São Paulo: Saraiva, 2012a.
- COELHO, Claudio U. F.; LINS, Luis dos S. **Teoria da Contabilidade: abordagem contextual, histórica e gerencial**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- CHEGOSKI, D. dos S.; ANDRADE, T. S. de. Tributação em tempos de pandemia: reflexos nas pequenas e médias empresas (MPEs) sob a perspectiva do regime do Simples Nacional. **Caderno PAIC**, v.22, n.1, p. 153-178, 2021. Disponível em: <https://cadernopaic.fae.edu/cadernopaic/article/view/461>. Acesso em: 25 set. 2022.
- CREPALDI, S. A. Contabilidade gerencial: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. 373 p.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial, teoria e prática**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- DIMAGGIO, P. J.; POWELL, Walter W. The iron cage revisited: Collective rationality and institutional isomorphism in organizational fields. **American Sociological Review**, 48(2), 147-160. Disponível em: <https://www.uio.no/studier/emner/matnat/ifi/INF9200/v10/readings/papers/DeMaggio.pdf>. Acesso em: 02out. 2022.
- GARCIA, R. M; BEZERRA, D. O. A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS EM MEIO A PANDEMIA DO COVID-19. Revista Campo do Saber, v. 6, n. 2, 2020. Disponível em: <<https://periodicos.iesp.edu.br/index.php/campodosaber/article/view/353>>. Acesso em: 15 nov. 2022.
- HESPANHA, P. Microempreendedorismo. In: CATTANI, A. et al. (Orgs.) INGLAT, L. P. S.; SANTOS, E. T. P.; PUPO JUNIOR, C. S. ISOMORFISMO NORMATIVO: influência das instituições na construção do perfil do Administrador. **Revista Foco**, [S.l.], v. 10, n. 2, p. 11-28, jun. 2017. ISSN 1981-223X. Disponível em: <http://>

- revistafocoadm.org/index.php/foco/article/view/361/222. Acesso em: 25 ago. 2022.
- KOHAMA, H. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- KOHAMA, H. **Balancos públicos: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios**. São Paulo: Atlas, 2000.
- LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios**. São Paulo: Atlas, 2003.
- MATARAZZO, D. C. **Análise financeira de balanços**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- LARANJO, G. M. O.; ROVAI, A. L. POLÍTICAS PÚBLICAS DESTINADAS ÀS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE NO PERÍODO DE PANDEMIA. **Revista Eletrônica Direito e Política**, v. 16, n. 3, p. 852–870, 2021. Disponível em: <<https://periodicos.univali.br/index.php/rdp/article/view/18276>>. Acesso em: 2 nov. 2022.
- LOPES DE SÁ, A. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- LUZ, I. P.; LISBOA, F. V.; LAVARDA; C. E. F.; VICENTE, E. F. R. **Teoria Institucional e contabilidade: Revisão dos últimos vinte anos de pesquisa**. XIX ENGEMA, dez. 2017. INSS 2359-1048. Disponível em: <http://engemausp.submissao.com.br/19/anais/arquivos/190.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2022.
- MACHADO, J. R.; RAPÉ, S. F. L.; SOUZA, S. R. Contabilidade Gerencial e sua importância para a gestão e tomada de decisão das empresas contemporâneas. **Revista Eletrônica dos Curso de Administração e Ciências Contábeis**, v. 11, p. 1- 11, 2015.
- MATARAZZO, D. C. **Análise Financeira de Balanços: abordagem básica e gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- MORAIS, R. A. C.; BARRETO JÚNIOR, A. C. A Importância da Contabilidade Gerencial para Microempresas e Empresa de Pequeno Porte. ID on line REVISTA DE PSICOLOGIA, v. 13, n. 43, p. 903–921, 2018. Disponível em: <<https://idonline.emnuvens.com.br/id/article/view/1527>>. Acesso em: 15 nov. 2022.
- OLIVEIRA, A. B. D. S. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: SARAIVA, 2015. OLIVEIRA, A.; FRANCIS, C.; ALVES, S. **Trabalho e informalidade no Brasil**. Formadores, v.10, n.5, 2018.
- PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial - Um enfoque em sistema de informação contábil**. 5ª ed. São Paulo, Atlas, 2008.
- PELEIAS, I. R.; BACCI, J. **Revista Administração – FECAP**, VOLUME 5 nº 3, jul/ago/set/ 2004.
- PESSOA, M. L. J.; *et al.* A CONTABILIDADE GERENCIAL NA GESTÃO DE EMPRESAS DURANTE A PANDEMIA DA COVID-19. **Desafio Online**, v. 10, n. 1, 2021. Disponível em: <<https://periodicos.ufms.br/index.php/deson/article/view/13210>>. Acesso em: 15 nov. 2022.
- PIMENTEL, J. **Novo Estatuto beneficia empreendedores**. *Você Empreendedor*. Fortaleza: Diário do Nordeste, 26 de junho de 2012.
- PITTA, B. B.; MÉXAS, M. P.; PEREIRA, G. V. C. O Impacto Da Carga Tributária Brasileira E O Efeito Do Simples Nacional Em Microempresas E Empresas De Pequeno Porte. **Sustainable Business International Journal**, n. 74, 2018. Disponível em: <https://periodicos.uff.br/sbijournal/article/view/10258>. Acesso em: 25 ago. 2022.
- PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de, **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**, 2ª Ed., Novo Hamburgo - RS, Associação Pró-Ensino Superior em Novo Hamburgo - ASPEUR Universidade Feevale, 2013.
- RIBEIRO, O. M. **Contabilidade Básica**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. E-book.
- SCHMIDT, P. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- SILVA, A. A. **Estrutura, Análise e Interpretação das Demonstrações Contábeis**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- SILVA, F. J. M. *et al.* O IMPACTO DA UTILIZAÇÃO DAS FERRAMENTAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NA GESTÃO DE MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. Encontro de Extensão, Docência e Iniciação Científica (EEDIC), [S.l.], v. 4, n. 1, feb. 2019. ISSN 2446-6042. Disponível em: <<http://reservas.fcrs.edu.br/index.php/eedic/article/view/2697>>. Acesso em: 15 Nov. 2022.

2



**OS BENEFÍCIOS DO BALANÇO PATRIMONIAL
PARA A SAÚDE FINANCEIRA DAS EMPRESAS E
SUAS TOMADAS DE DECISÕES**

*THE BENEFITS OF THE BALANCE SHEET FOR THE
FINANCIAL HEALTH OF COMPANIES AND THEIR
DECISION-MAKING*

Marco Antonio Barroso Ramos



Estudos Interdisciplinares
da Contabilidade

Resumo

O presente trabalho de conclusão de curso aborda o tema “os benefícios do balanço patrimonial para a saúde financeira das empresas e suas tomadas de decisões” tendo-se proposto a estudar como as análises do balanço patrimonial podem contribuir para as tomadas de decisões e a saúde financeira das empresas. Com a finalidade de compreender a importância dos benefícios do balanço patrimonial para a saúde financeira das empresas e tomadas de decisões, dessa forma, utilizou-se como metodologia a pesquisa bibliográfica, desenvolvida fazendo uso da metodologia de revisão bibliográfica de literatura, pesquisas em livros, sites com rigor científico e artigos publicados, nos últimos dez anos. Inicialmente foi demonstrado a estrutura do balanço patrimonial e o conceito de seus itens componentes. Em seguida tratou-se dos métodos de análises financeiras do balanço patrimonial, que possui a análise horizontal e análise vertical como suas principais técnicas, com o objetivo de mostrar o crescimento ou queda da situação econômica financeira da empresa. Por fim, é destacado os benefícios do balanço patrimonial e seu impacto na tomada de decisão. Portanto, oferecendo informações detalhadas em relação aos seus bens direitos e obrigações, juntamente com a análise horizontal e vertical, o Balanço Patrimonial é uma demonstração contábil indispensável para tomadas de decisões.

Palavras-chave: Balanço Patrimonial, Análise Horizontal, Análise Vertical, Benefícios.

Abstract

The present course conclusion work addresses the theme “the benefits of the balance sheet for the financial health of companies and their decision making”, having proposed to study how the balance sheet analyzes can contribute to decision making and the health of companies’ finances. In order to understand the importance of the benefits of the balance sheet for the financial health of companies and decision making, in this way, bibliographic research was used as a methodology, developed using the methodology of bibliographic review of literature, research in books, sites with scientific rigor and articles published in the last ten years. Initially, the structure of the balance sheet and the concept of its component items were demonstrated. Then it was dealt with the methods of financial analysis of the balance sheet, which has the horizontal analysis and vertical analysis as its main techniques, with the objective of showing the growth or fall of the company’s economic and financial situation. Finally, the benefits of the balance sheet and its impact on decision making are highlighted. Therefore, offering detailed information regarding your assets, rights and obligations, along with horizontal and vertical analysis, the Balance Sheet is an indispensable accounting statement for assertive decision making.

Keywords: Balance Sheet, Horizontal Analysis, Vertical Analysis, Benefits.

1. INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, o meio financeiro vem sofrendo grandes mudanças, e com isso as organizações buscam sempre atualizações para implantar melhorias de ante seus investimentos. Em decorrência disso, as demonstrações contábeis vêm sempre buscando aprimoramentos para tais melhorias, dessa forma, trazendo fatos de suma importância para as entidades, com o intuito de mostrar e oferecer dados claros e precisos, que levam os seus usuários a tomarem decisões corretas e necessárias, elevando e organizando o setor financeiro de toda empresa.

Portanto, entre as demonstrações contábeis, o balanço patrimonial se torna uma ferramenta de grande conceito para a demonstração de dados financeiros, podendo mostrar se tal empreendimento é sustentável, seguro ou não. Assim, a presente pesquisa tem o objetivo de transparecer que o Balanço Patrimonial é capaz de obter informações contábeis significantes que podem trazer benefícios em relação a saúde financeira das organizações, e assim os levando a tomadas de decisões eficientes, salientando conhecimento e dados claros para os acadêmicos e usuários, para fins de melhoria econômica.

Diante disso, surge a questão que norteia o trabalho, sendo a seguinte: Como as análises do Balanço Patrimonial podem contribuir para as tomadas de decisões e a saúde financeira das empresas? Para tanto, sucedeu uma análise eficaz e correta no desempenho da demonstração contábil citada, onde tem por finalidade elevar o nível financeiro das empresas de forma simples e clara, buscando o aumento da lucratividade e diminuição das despesas, demonstrando que as análises patrimoniais são essenciais para a saúde financeira das empresas e para sua tomada de decisão.

Dessa forma, para resposta do problema apresentado, foi estabelecido o objetivo geral de compreender os benefícios das análises do Balanço Patrimonial para a saúde financeira das empresas e suas tomadas de decisões, como também os seguintes objetivos específicos: apresentar o conceito dos itens que compõem o balanço patrimonial; descrever os métodos de análise do Balanço Patrimonial; Apontar a importância do mesmo para a saúde financeira das organizações e suas tomadas de decisão.

Em vista disso, para que se alcance tais objetivos foi definido os assuntos abordados em cada capítulo. No primeiro capítulo é demonstrado o conceito do próprio Balanço Patrimonial e de todos seus os itens componentes, destacando a finalidade de cada um deles. O segundo capítulo descreve os tipos de análises patrimoniais mais importantes para utilização dos usuários. O terceiro capítulo do trabalho, aborda-se a importância dos benefícios dessa demonstração para a saúde financeira das empresas e seu impacto para tomada de decisão.

O trabalho foi desenvolvido a partir de pesquisas bibliográficas, em livros físicos, nos meios eletrônicos, sites com rigor científico e artigos publicados nos últimos 10 anos, baseado em autores como José Carlos Marion; Osni Ribeiro; Eliseu Martins; Alexandre Assaf Neto; Sergio de Iudícibus; Alexandre Alcântara da Silva; dentre outros.

2. BALANÇO PATRIMONIAL E O CONCEITO DE SEUS ITENS

O Balanço Patrimonial gera relatórios que relacionam todos os bens e direitos da empresa, visto como uma das demonstrações contábeis mais utilizadas no meio econômico, e sendo necessário para fornecer levantamentos financeiros de determinado período. Segundo Ribeiro (2014, p.21) O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil destinada a evidenciar, qualitativa e quantitativamente, numa determinada data, o Patrimônio e o Patrimônio Líquido da Entidade. Essa demonstração deve compreender todos os Bens e Direitos, tanto tangíveis (materiais) como intangíveis (imateriais), as Obrigações e o Patrimônio Líquido da Entidade.

Ativo	Passivo + Patrimônio Líquido
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Ativo Não Circulante	Passivo Não Circulante
Realizável a Longo Prazo	Patrimônio Líquido
Investimento	Capital Social
Imobilizado	(-) Gastos com Emissão de Ações
Intangível	Reservas de Capital
	Opções Outorgadas Reconhecidas
	Reservas de Lucros
	(-) Ações em Tesouraria
	Ajustes de Avaliação Patrimonial
	Ajustes Acumulados de Conversão
	Prejuízos Acumulados

Obs: Ações em Tesouraria é conta retificadora da reserva utilizada para tal fim.

Figura 1 - Modelo de Estrutura do Balanço Patrimonial

Fonte: Silva (2017, p. 43)

A figura 1, demonstra a divisão do Balanço Patrimonial e seus componentes, do lado direito se encontra o Ativo, que pode ser classificado em ativo circulante e Ativo Não circulante, composto com os seguintes itens: Realizável a longo prazo, investimento, imobilizado e intangível. Já do lado esquerdo se encontra o Passivo Circulante, Passivo Não Circulante e o Patrimônio Líquido, composto pelos seguintes itens: Capital social, (-) gasto com emissões de ações, reservas de capital, opções outorgadas reconhecidas, reservas de lucros, (-) ações em tesouraria, ajuste de avaliação patrimonial, ajustes acumulados de conversão e prejuízos acumulados.

O caput do artigo 178 da Lei no 6.404/1976 estabelece que, no Balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do Patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia. O Balanço Patrimonial, portanto, é composto por duas partes: Ativo e Passivo. Tradicionalmente, é apresentado em um gráfico em forma de "T". Como o "T" tem dois lados, ficou convencionado que o lado

esquerdo é o lado do Ativo e que o lado direito é o lado do Passivo. Portanto, ao olhar para um Balanço Patrimonial representado no gráfico em forma de "T", o lado direito, lado do Passivo, composto por Obrigações e Patrimônio Líquido, revela a origem dos recursos totais que a empresa tem à sua disposição e que estão aplicados no Patrimônio. As Obrigações representam os recursos derivados de Terceiros (Capitais de Terceiros), enquanto o Patrimônio Líquido mostra a origem dos recursos derivados dos proprietários (Capitais Próprios). O Ativo revela a aplicação desses recursos totais, isto é, mostra em que a empresa investiu todo o Capital (Próprio e de Terceiros) que tem à sua disposição. (RIBEIRO, 2014, p.21).

A citação expressa, que o balanço patrimonial de acordo a Lei 6.404/1976 artigos 178, deve apresentar as informações em seus grupos e subgrupos de forma a facilitar as análises financeiras dentro das organizações. O mesmo é dividido em duas partes em forma de um "T" do lado direito ficam os ativos e o lado esquerdo o passivo e o patrimônio líquido, no passivo se localiza as informações de obrigações, que representa os recursos derivados de terceiros, também conhecido como passivo exigível, o patrimônio líquido relaciona o direcionamento dos recursos dos proprietários, ou seja, os capitais próprios, sendo o resultado da diferença entre o ativo e o passivo. O ativo demonstra todos os bens e direitos da empresa, revelando a aplicação desses recursos totais, isto é, demonstrando onde a empresa investiu todo o capital, próprio e de terceiros.

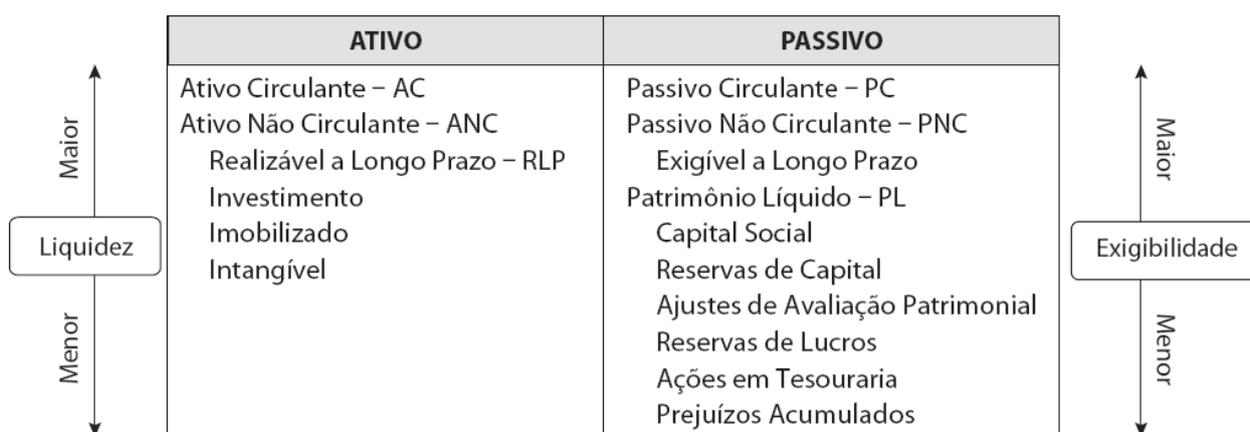


Figura 2- Estrutura básica do Balanço Patrimonial

Fonte: Assaf Neto (2020, p.62)

De acordo com a figura 2, dentre as três divisões do patrimônio da empresa, em cada um deles é destacado outros subgrupos, no ativo é destacado o ativo circulante – AC, e o ativo não circulante – ANC onde fica os investimentos, imobilizados e intangíveis; do lado direito o Passivo e o Patrimônio Líquido, o Passivo é constituído por passivo circulante – PC e passivo não circulante – PNC, ressaltado como exigível a longo prazo; no Patrimônio Líquido se encontra o capital social, reservas de capital, ajuste de avaliação patrimonial, reservas de lucro, ações em tesouraria e prejuízos acumulados, a figura além do mais manifesta o grau de liquidez e exigibilidade, no lado direito do balanço os bens e direitos e do lado esquerdo as obrigações.

De acordo com Assaf Net (2020) no ativo é vinculado todas as aplicações de recursos efetuadas pela empresa. Por outro lado, bens nos quais não se visualiza nenhum comprador potencial no mercado, e que também não possam representar um benefício para a empresa, não são classificados no Ativo, que leva sempre em considerações a elevação do patrimônio das empresas, especificando o grau de liquidez podendo ser maior ou menor

prazo no qual bens e direitos podem ser transformados em dinheiro.

O Ativo circulante, na nova regulamentação do balanço, ficou estabelecida uma prática, há muito utilizada pelos analistas, de considerar todas as contas de grande rotação (maior liquidez) como ativo circulante. Dessa maneira, todas as contas de liquidez imediata, ou que se convertem em dinheiro a curto prazo, serão classificadas neste grupo. Para esse efeito, consideram-se curto prazo todos os valores cujos vencimentos ocorrerão até o final do exercício seguinte ao encerramento do balanço, ou do ciclo operacional da empresa, no caso de esse ciclo ser superior a um ano (exercício social). (ASSAF NETO, 2020, p.66).

De acordo com Ribeiro (2018) Ativo Circulante, é constituído pelos bens e direitos que efetuam a movimentação do patrimônio nas entidades, que serão transformados em dinheiro até o fim do período imediato. A Lei n. 6.404/1976 estabelece que no Ativo Circulante devem constar as Disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social seguinte e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte. Na vida prática, o grupo dos direitos realizáveis no curso do exercício social seguinte, normalmente, é subdividido em: Clientes, Outros Créditos, Tributos a Recuperar, Investimentos Temporários de Curto Prazo e Estoques.

Já se tratando do Ativo Não Circulante, em concordância com Iudícibus (2017) é a localidade dos atos de menor liquidez, onde ocorre um processo que demanda mais tempo para o bem se transformar em dinheiro, ou seja, são os processos a longo prazo, ainda segundo Iudícibus (2017) o ativo não circulante é classificado com os subgrupos permanentes, que são: Investimentos, imobilizado e intangível.

Definição dos subgrupos permanentes segundo Iudícibus (2017):

Ativo Circulante Investimentos: as participações (que não se destinam a venda) em outras sociedades e outras aplicações de característica permanente que não se destinam à manutenção da atividade operacional da empresa, tais como: terrenos, imóveis alugados a terceiros (não de uso, mas para renda), obras de arte etc. Imobilizado: as aplicações que tenham por objetivo bens destinados à manutenção da atividade operacional da empresa, tais como: terreno e imóvel (onde está sediada a empresa), instalações, móveis e utensílios, veículos, máquinas e equipamentos. Entende-se por Ativo Imobilizado todo ativo de natureza relativamente permanente que se utiliza na operação dos negócios de uma empresa e que não se destina à venda. Podemos diferenciar, no conceito dado, três afirmações importantes que devem coexistir para que possamos classificar um Ativo Imobilizado com característica permanente. Intangível: a legislação diz que devem ser classificados no grupo Intangível os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com esta finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. Sem dúvida, o item mais importante do Intangível é a marca. Os bens intangíveis, portanto, são bens que não podem ser tocados, porque não têm corpo (IUDÍCIBUS, 2017, p.46).

O Passivo são as obrigações pertencentes a empresa, sendo elas a captação de recurso com terceiros, igualmente conhecido como passivo exigível. Neste grupo estão classificadas as obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos já ocorridos, cujas liquidações se espera que resultem em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos, um passivo é reconhecido no Balanço Patrimonial quando for provável que uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos seja exigida em liquidação de uma obrigação presente e o valor pelo qual essa liquidação se dará possa ser determinado em

bases confiáveis (MARTINS; MIRANDA; DINIZ, 2020, p.24).

Dentre as obrigações, assim como o Ativo o Passivo possui duas classificações sendo o Passivo Circulante e Passivo Não Circulante. “No Passivo Circulante estão todas as obrigações cuja liquidação deva ser feita no prazo de um ano, ou no prazo de um ciclo operacional, se este for maior” (MARTINS, 2020, p. 25). Sendo as dívidas que precisam ser quitadas em até 12 meses, segue alguns exemplos de contas classificadas nessa divisão do Balanço: contas mensais a pagar como luz, água, telefone, internet etc.; férias e 13º salário; pagamento e adiantamento de salário; outras obrigações tributárias e fiscais como os impostos a nível municipal, estadual e federal; obrigações com fornecedores; obrigações com bancos e instituições financeiras também a curto prazo; pagamentos de juros; pagamento de aluguel; toda e qualquer outra conta a pagar que vença em menos de 12 meses.

Para Ribeiro (2014, 22) O Passivo Não Circulante é dividido em dois grupos:

- a) Passivo Exigível a Longo Prazo. Neste grupo, são classificadas as contas representativas das obrigações cujos vencimentos ocorram após o término do Exercício Social seguinte ao do Balanço em que as contas estiverem sendo classificadas. Os mesmos subgrupos constantes do Passivo Circulante poderão figurar neste grupo, exceto aquele destinado às participações e destinações do resultado, que raramente abrangem obrigações de longo prazo.
- b) Receitas Diferidas. A Lei no 6.404/1976, em seu artigo 299-B, estabelece que as contas representativas das receitas recebidas antecipadamente devem ser classificadas no Passivo Não Circulante, deduzidas dos custos e despesas a elas correspondentes. Portanto, são classificadas neste grupo as contas que representam receitas recebidas antecipadamente, pertencentes a exercícios futuros, diminuídas dos custos e despesas geradas em decorrência dessa mesma receita (RIBEIRO, 2015, p.122)

Assim como informa a citação acima, o Passivo Não circulante são as obrigações que os vencimentos acontecem após o termino do exercício, ou seja, após os 12 meses. Os mesmos subgrupos constantes do Passivo Circulante poderão figurar neste grupo, exceto aquele destinado às participações e destinações do resultado, que raramente abrangem obrigações de longo prazo, sendo o passivo exigível. Nesse grupo são classificadas as contas que refletem receitas antecipadas de obrigações do exercício seguinte, como diz a Lei 6.404/1976, em seu artigo 299-B, as contas representativas das receitas recebidas antecipadamente devem ser classificadas no Passivo Não Circulante, deduzidas dos custos e despesas a elas correspondentes, sendo as Receitas Diferidas.

Por fim, o Patrimônio Líquido. “Na equação patrimonial, o Patrimônio Líquido se constitui no valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos. Representam os valores aplicados no empreendimento pelos sócios quotistas ou acionistas e pelas reservas, lucros retidos ou prejuízos acumulados” (SILVA, 2017, p. 46). Em outras palavras o Patrimônio Líquido (PL), também conhecido como Capital próprio, é constituído pela diferença do ativo com o passivo, sendo o resultado da diferença entre os dois, representando os valores pertencentes aos sócios e acionista em determinada empresa.

É de grande importância ressaltar que no Balanço Patrimonial existe as contas Retificadoras que expressão “o objetivo de ajustar os valores de outras contas ou grupo de contas a que pertencem, de forma que seja evidenciado o seu real valor. Dessa forma, os saldos devedores ou credores de todas as contas retificadoras deverão ser apresentados como valores redutores das contas ou grupo de contas que lhes deram origem” (SILVA,

2017, p.49). Em conformidade com Silva (2020) as contas retificadoras mais importantes de cada grupo são: Ativo Circulante e Não Circulante: Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa; Duplicatas Descontadas; Provisão para Redução ao Valor de Mercado; Provisão para Perdas em Estoque. Patrimônio Líquido; Provisão para Perdas Prováveis na Realização de Investimentos; Depreciação Acumulada; Amortização. Patrimônio Líquido: Capital a Realizar; Prejuízos Acumulados; Ações em Tesouraria.

3. MÉTODOS DE ANÁLISES FINANCEIRAS DO BALANÇO PATRIMONIAL

As demonstrações financeiras surgiram da necessidade da constante avaliação da saúde econômica das organizações. Elas têm o propósito de fornecer informações que sejam úteis para administradores, investidores/acionistas, financiadores, fornecedores e a todos aqueles que se utilizam delas. Por esse motivo, as demonstrações financeiras traduzem-se em informações úteis e direcionadas para tomadas de decisão, além de serem ferramentas para avaliar até mesmo o desempenho dos gestores da organização. (SOUZA, 2015, p. 9).

Souza (2015) também afirma que demonstrações financeiras podem ser apresentadas de diversas maneiras, dependendo do usuário principal e dos objetivos a serem atingidos. É imprescindível que os dados ali expressos atendam aos interesses e necessidades de determinado grupo podendo ser empresas de grande porte, ou até mesmo os investidores individuais. "O sistema de informação da contabilidade de uma organização é alimentado por documentos, fatos e informações de origem interna e externa. Nele são classificadas, analisadas e registradas as operações para posterior emissão de relatórios contábeis e gerenciais" (SOUZA, 2015, p. 13) demonstrados na figura 3.

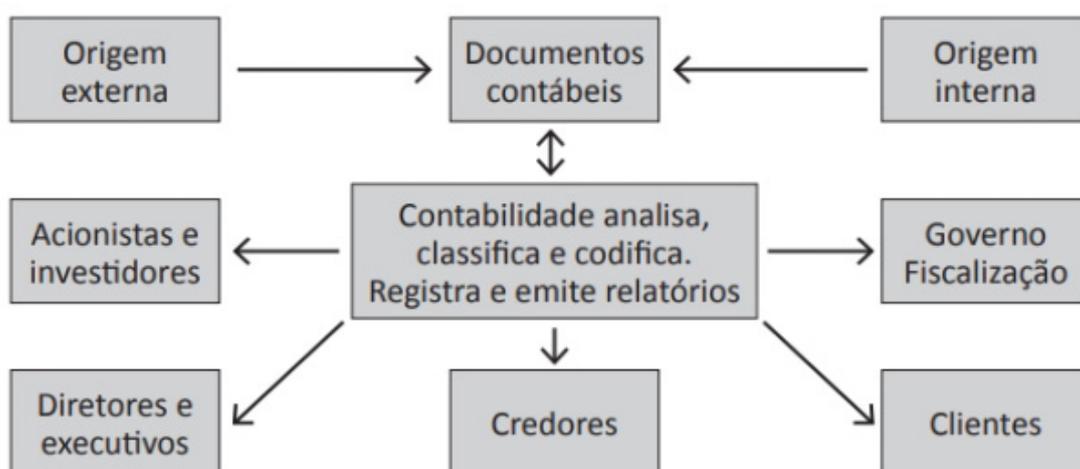


Figura 3- Métodos de análise das demonstrações contábeis

Fonte: Souza (2015, p.13)

Segundo Assaf Neto (2020) o raciocínio para análise de balanços é desenvolvido por meio de técnicas oriundas de diferentes áreas do saber. Essas técnicas apresentam uso bastante generalizado e sofrem periodicamente um processo natural de aprimoramento e sofisticação, métodos empíricos de avaliação de empresas, por sua vez, alcançaram evi-

dências científicas ao longo do tempo comprovando suas validades.

Assaf Neto (2020) classifica como as principais técnicas de análises de balanço:

Análise Horizontal – identifica a evolução dos diversos elementos patrimoniais e de resultados ao longo de determinado período de tempo. É uma análise temporal do crescimento da empresa, que permite avaliar a evolução das vendas, custos e despesas; o aumento dos investimentos realizados nos diversos itens ativos; a evolução das dívidas etc. 2. Análise Vertical – de maneira idêntica à análise horizontal, a análise vertical objetiva basicamente o estudo das tendências da empresa. Complementando as informações horizontais, o estudo vertical das demonstrações contábeis permite conhecer a estrutura financeira e econômica da empresa, ou seja, a participação relativa de cada elemento patrimonial e de resultados. 3. Indicadores Econômico-Financeiros – procuram relacionar elementos afins das demonstrações contábeis de forma a melhor extrair conclusões sobre a situação da empresa. Existem diversos índices úteis para o processo de análise, sendo metodologicamente classificados nos seguintes grupos: liquidez, operacional, rentabilidade, endividamento e estrutura, análise de ações e geração de valor. Visando a uma comparação interempresarial, é possível ainda obter-se em revistas especializadas indicadores de empresas concorrentes e padrões do setor de atividade e do mercado. 4. Diagrama de Índices – constitui-se em importante instrumento de análise de balanços, sendo desenvolvido pela decomposição dos elementos que exercem influências nos índices. A elaboração de um diagrama de índices é mais adotada quando se estuda a rentabilidade da empresa, sendo o modelo ROI (Retorno sobre o Investimento Operacional) amplamente conhecido pelos analistas. (ASSAF NETO, 2020, p. 49)

É valioso ressaltar, que a análise de balanços é fundamentalmente comparativa, que pode estabelecer a evolução e diferenças entre períodos e empresas. “Ou seja, determinado índice, quando avaliado isoladamente, não produz informações suficientes para uma correta conclusão. É indispensável que se conheça como evoluiu esse resultado nos últimos anos e em que nível ele se situa em relação aos concorrentes e aos padrões de mercado”. (ASSAF NETO, 2020, p. 49). Ainda consoante Assaf Neto (2020) a comparação que se processa na análise de balanços apresenta-se de duas formas: a) temporal – envolvendo resultados de períodos anteriores. São estudados geralmente os três últimos exercícios sociais da empresa. O essencial da análise está em compreender-se a tendência apresentada pelos indicadores de desempenho, e não limitar a avaliação num resultado restrito a um único período; b) interempresarial – relacionando o desempenho de uma empresa com o setor de atividade e o mercado em geral.

3.1 Análise Horizontal

Abordando sobre a técnica de análise Horizontal, Marion (2020) traz a ideia que ao comparar os indicadores de vários períodos, analisando as tendências dos índices, se deu o nome de análise Horizontal pois nossos olhos leem os dados apresentados em sentido horizontal, como pode ser visto na figura 4.

	Ano 20X7	Ano 20X8	Ano 20X9
Índice → $\frac{\text{Contas a Receber}}{\text{Contas a Pagar}} =$	1,50	1,46	1,39

Figura 4- Comparativo de períodos em sentido horizontal

Fonte: Marion (2020, p. 9)

Para Silva (2018) a análise horizontal convencional parte de um ano-base e compara os demais anos com essa base. Nada impede, entretanto, que a comparação seja feita com o ano imediatamente anterior, dependendo do tipo e do objetivo da análise que esteja sendo feita. No geral a evolução das contas operacionais do ativo circulante é decorrente da gestão dos prazos (estoque e recebimento de vendas) praticados pela empresa, bem como do seu volume de vendas.

A análise Horizontal, tem como objetivo usar os dados números estabelecidos para gerar comparações, porém de um total entre períodos ou até mesmo empresas diferentes. Segundo Ribeiro (2020) a Análise Horizontal é feita por meio de números-índices, que é uma operação estatística, utilizada pela análise de Balanços, que consiste em substituir os valores constantes das contas de cada exercício (período) por um número percentual, que facilita a comparação entre eles. O mecanismo consiste em escolher um exercício (período) – geralmente o mais antigo – como base, atribuindo aos seus valores o percentual de 100 e, a partir desse exercício (período), calcular os demais valores dos outros exercícios, por meio de regra de três, sempre em relação ao primeiro.

Para Iudícibus (2020) alguns itens, como, por exemplo, o Disponível, desejamos controlá-los de maneira especial. Todavia, frequentemente a análise horizontal ganha sentido apenas quando aliada à vertical. Por exemplo, o disponível pode ter crescido em valores absolutos, mas sua participação percentual sobre o ativo circulante ou total pode ter-se mantido constante ou até ter diminuído por causa do aumento do giro e das dimensões da empresa. Se o objetivo é manter o Disponível a um mínimo possível, é preciso tomar muito cuidado com a análise do seu crescimento.

3.2 Análise Vertical

Outra técnica de análise do Balanço que deve ser utilizada em conjunto com a análise Horizontal é a análise Vertical, não sendo tão diferente, a mesma tem a finalidade de demonstrar a evolução dos itens individuais do balanço, gerando essa comparação entre eles no mesmo período. De acordo Ribeiro (2020) essa técnica evidencia a porcentagem de participação de cada elemento no conjunto. O cálculo do percentual, que cada elemento ocupa em relação ao conjunto, é feito por meio de regra de três, em que o valor-base é igualado a 100, sendo os demais calculados em relação a ele.

$$\left(= \frac{1.500 \downarrow}{1.000} \right)$$

Figura 5– Visão dos valores no sentido Vertical

Fonte: Marion (2020, p.9)

Marion (2020) informa o mecanismo da seguinte forma, quando é feita a divisão de uma grandeza por outra, nossos olhos leem no sentido vertical, daí chamada de Análise Vertical, considerando dados de um mesmo período (ou de um mesmo ano) dessa forma pode ser observado na figura 6. Em conformidade com Silva (2018) com os percentuais obtidos pela análise vertical, para saber se os mesmos são compatíveis com a realidade do segmento de atuação da empresa, o analista poderá comparar os dados dessa empresa com os de outras empresas atuantes no mesmo segmento, preferivelmente que sejam do mesmo porte e estejam localizadas em região geográfica de características semelhantes. Ainda assim, as políticas adotadas pelas empresas podem determinar estruturas diferentes de ativos.

4. BENEFÍCIOS DO BALANÇO PATRIMONIAL E SEU IMPACTO NA TOMADA DE DECISÃO

Realizar e verificar os relatórios da empresa é uma tarefa de suma importância em meio as análises do Balanço, e a partir dessa demonstração contábil pode-se encontrar muitas e valiosas informações em características da saúde financeira da organização. Seguindo esse parecer, o Balanço Patrimonial se torna uma ferramenta indispensável para qualquer empresa que busca uma boa visão numérica em suas análises, dessa forma trabalhando com um mecanismo transparente e preciso em prol do crescimento analítico referente ao setor financeiro.

Para Martins, Miranda e Diniz (2020) o método proposto ensina a dar alguns passos certos, em uma ordem definida e com fim de garantir um ótimo resultado, para isso os mesmos desenvolveram três etapas a serem seguidas para uma análise bem elaborada, o primeiro passo é Observação, que são perguntas a serem feitas ao visualizar as informações, e assim atuando como um “médico” fazendo o diagnóstico inicial; o segundo passo se trata do Exame, nessa etapa será necessário entender os significados das contas e tentará encontrar um sentido para as demonstrações, assim, após levantar os exames, é preciso de um parecer, de uma interpretação, do “médico”; já o terceiro passo é a Interpretação, é a fase do processo que se destina a tirar conclusões sobre a condição financeira da empresa. A experiência revela que muitas pessoas começam a fazer análise das demonstrações contábeis calculando uma série de índices indiscriminadamente, sem fazer uma crítica aos dados e aos índices encontrados, daí a análise padecer de conteúdo para levar a decisões acertadas.

A análise das Demonstrações Financeiras é uma forma de transformar dados em informações úteis à tomada de decisão. Por exemplo, no ativo são apresentados dados

referentes aos direitos da empresa, enquanto que no passivo são apresentados dados referentes às obrigações. Através da análise desses dados são obtidas informações sobre a situação financeira da empresa e sua capacidade de liquidação de dívidas. (JR; BEGALLI, 2015, p. 302). Ainda de acordo com Jr e Begalli (2015), o objetivo geral da análise de Demonstrações Financeiras é transformar dados em informações úteis à tomada de decisão, conforme o interesse do usuário da informação contábil e financeira.

De posse das demonstrações financeiras, o analista irá decompô-las por meio do exame minucioso de cada uma das contas que compõem essas demonstrações, transcrevendo-as em mapas padronizados, a fim de facilitar o processo de análise. Além disso, o analista coletará dados, escolherá os indicadores apropriados para a obtenção dos resultados pretendidos, efetuará os cálculos de quocientes, coeficientes e números-índices, interpretará isolada e conjuntamente esses dados, comparando-os com padrões, para finalmente apresentar suas conclusões por meio de relatórios. (RIBEIRO, 2015, p. 69)

Em outras palavras, com tamanha informação nas mãos, os usuários devem analisar as informações de cada uma das contas que compõem a demonstração com bastante rigor, transcrevendo e anotando cada passo dado para que assim facilite o processo da análise em questão. Para mais, o analista coletará dados, escolherá os indicadores apropriados para a obtenção dos resultados pretendidos, efetuará os cálculos de quocientes, coeficientes e números-índices, interpretará isolada e conjuntamente esses dados, comparando-os com padrões, para finalmente apresentar a conclusão do estudo por meio de relatórios.

“Por meio de estudos e interpretações de dados extraídos das demonstrações financeiras, a Análise de Balanços tem por finalidade prestar informações sobre a situação econômica e financeira da Entidade, para que as pessoas interessadas possam tomar decisões” (RIBEIRO, 2015, p. 69). Ainda em concordância com Ribeiro (2015) quando o analista de Balanços desenvolve suas tarefas tendo acesso aos controles internos da empresa objeto da análise, ele tem condições de formar opinião completa acerca da estrutura patrimonial da empresa; quando a análise, contudo, estiver sendo efetuada fora da empresa, e o analista tiver em mãos apenas as demonstrações financeiras que foram publicadas, certamente este processo de análise ficará um pouco prejudicado: o analista efetuará os exames valendo-se apenas dos saldos de contas apresentados nas citadas demonstrações, das Notas Explicativas e de outras informações constantes dos relatórios que acompanham as respectivas publicações.

Entre os benefícios da análise desse demonstrativo se pode destacar a saúde financeira da empresa, uma vez que o Balanço relata como está o Patrimônio da entidade. Logo, quando o profissional contábil expõe as informações contidas no Balanço ele conseguirá mostrar aos gestores se o patrimônio empresarial corre risco, se a empresa deve mais do que possui, entre outros dados que podem vir a ser apresentados. Ademais, podemos ser destacado com um grande ponto de relevância a possibilidade de disponibilizar os indicadores financeiros através dos números fornecidos no Balanço Patrimonial, ferramenta essencial para o controle e planejamento.

Deste modo, conclui-se que o resultado de cada análise feita depende do analista, ou seja, pode ser utilizado as mesmas informações para análises entre dois analistas, porém os resultados serão diferentes, e ao mesmo tempo podendo ser ideias bem próximas, como os indicadores de análises são utilizados da forma desejada de cada usuário, o parecer final da análise vai depender do conhecimento técnico, experiência e até mesmo a própria intuição do analista. Portanto, por meio desses estudos e interpretações de da-

dos extraídos das demonstrações financeiras, a Análise de Balanços tem por finalidade prestar informações sobre a situação econômica e financeira da Entidade, para que as pessoas interessadas possam tomar decisões assertivas para bem financeiro da empresa (RIBEIRO, 2015).

Segundo Iudícibus (2017) as normas contábeis destacam que as demonstrações contábeis para fins gerais são dirigidas às necessidades comuns de vasta gama de usuários externos à entidade, por exemplo, sócios, acionistas, credores, empregados e o público em geral, essas demonstrações contábeis têm como objetivo oferecer informação sobre a posição financeira, tal como o Balanço que fornece o desempenho das entidades e por isso se torna uma ferramenta indispensável.

A necessidade de analisar demonstrações contábeis é pelo menos tão antiga quanto a própria origem de tais peças. Nos primórdios da Contabilidade, quando está se resumia, basicamente, à realização de inventários, o “analista” se preocupava em anotar as variações quantitativas e qualitativas das várias categorias de bens incluídos em seu inventário (IUDÍCIBUS, 2020, p. 9).

Para a base do Balanço Patrimonial é apresentado os dois métodos mais importantes para utilização das análises; análise Horizontal e Vertical, nelas os usuários irão se aprofundar nas informações, para assim buscar dados sobre a organização. A metodologia de análise se torna ainda mais objetiva quando é aplicada pelos seus usuários com o máximo de informações detalhadas, com isso, para um bom resultado analítico, é necessário que o usuário tenha uma análise favorável de todos os dados fornecidos, juntamente uma boa relação e conhecimento de sua organização, de maneira a melhor avaliar as decisões a serem tomadas.

Portanto, oferecendo informações detalhadas em relação aos seus bens direitos e obrigações, juntamente com a análise Horizontal e Vertical como suas principais formas de vistoria, o Balanço Patrimonial se torna uma ferramenta essencial e necessária para qualquer organização que buscar manter bem a saúde financeira de seus investimentos, sempre com um claro panorama financeiro, oferecendo vastos recurso, capazes de orientar os usuários se cada investimento é benéfico para empresa ou não, ou seja, evidenciando os pontos fortes e fracos da organização, e assim levando os dirigentes a tomadas de decisões assertivas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

De acordo com o exposto, conclui-se que os benefícios do balanço patrimonial para a saúde financeiras das empresas e suas tomadas de decisões se torna meios indispensáveis e de suma importância para as organizações que buscam uma boa visão numérica e financeira do seu patrimônio, com uma estrutura bem elabora e detalhada, fornecendo dados claros e ricos em informações para seus usuários.

O Balanço Patrimonial tem como objetivo visar o andamento do patrimônio das organizações, por meio de suas mais importantes técnicas de vistoria, análise horizontal e análise vertical, que fornecem aos usuários levantamentos que auxiliam a tomadas de decisões assertivas para a saúde financeira de seus investimentos presentes, e também impactando na tomada de decisão para investimentos futuros.

Fazem-se necessários novos estudos sobre os benéficos do Balanço Patrimonial, para

o desenvolvimento das empresas e tomada de decisão, com o objetivo de ampliar o conhecimento sobre a todos benefícios que a demonstração contábil citada tem a oferecer. Portanto, a pesquisa em questão deixa evidente que para aqueles que pretendem ter uma boa visão de todo seu patrimônio empresarial, informações claras e detalhadas de seus bens direitos e obrigações, devem usar como método de auxílio para gestão e tomada de decisão o Balanço Patrimonial.

REFERÊNCIAS

ASAF NETO, Alexandre Assaf Neto. **Estrutura e Análise de Balanços um Enforque Econômico-financeiro**. São Paulo: Atlas, 2020.

DA SILVA, José Pereira. **Análise financeira das empresas – 13ª edição revista e ampliada**. São Paulo: Cengage Learning Brasil, 2018. E-book. ISBN 9788522125784. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522125784/>. Acesso em: 29 out. 2022.

IUDÍCIBUS, Sergio. **Análise de Balanços**. São Paulo: Atlas, 2017.

JR., José Hernandez P.; BEGALLI, Glaucos A. **Elaboração e Análise das Demonstrações Financeiras**, 5ª edição. São Paulo: Atlas, 2015.

MARTINS, Eliseu; MIRANDA, Gilberto José; DINIZ, Josedilton Alves. **Análise Didática das Demonstrações Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2020.

PEREIRA, Antônio Gualberto. **Análise das Demonstrações Contábeis**. Salvador: Universidade Federal da Bahia, 2018.

RIBEIRO, Osni Moura. **Estrutura e Análises de Balanço**. São Paulo: Saraiva, 2018.

RIBEIRO, Osni Moura. **Estrutura e análise de balanço fácil**. São Paulo: Editora Saraiva, 2015. E-book. ISBN 9788502621879. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502621879/>. Acesso em: 29 out. 2022.

SILVA, Alexandre Alcântara. **Estrutura, Análise e Interpretação das Demonstrações Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2017.

SOUZA, Ailton F. **Análise financeira das demonstrações contábeis na prática**, 1ª edição. São Paulo: Trevisan, 2015.

3



**A ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS E
SUA IMPORTÂNCIA**

*THE ANALYSIS OF FINANCIAL STATEMENTS AND
ITS IMPORTANCE*

Nathália Pinheiro Barbosa



Estudos Interdisciplinares
da Contabilidade

Resumo

O presente trabalho de conclusão de curso demonstra sobre a análise das demonstrações contábeis e seus usuários. Em seguida tratou-se dos indicadores financeiros das demonstrações contábeis que possui o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício como os principais elementos e a análise vertical e horizontal como principais técnicas de análises e foi falado sobre os índices financeiros com o objetivo de mostrar o crescimento ou queda da situação econômica financeira da empresa. Por fim, é destacado as formas de evidenciação contábil e a avaliação de desempenho econômico-financeiros nas demonstrações contábeis. Portanto, com a finalidade de compreender a importância da análise das demonstrações contábeis para a saúde financeira das empresas e tomadas de decisões, utilizou-se como metodologia a pesquisa bibliográfica, desenvolvida fazendo uso da metodologia de revisão bibliográfica de literatura acerca do tema citado, enfatizando os pontos fortes e fracos de uma boa análise das demonstrações contábeis onde os recursos que foram utilizados se constituem a partir de pesquisas em livros, sites com rigor científico e artigos publicados, nos últimos dez anos.

Palavras-chave: Demonstrações, Análise financeira, Evidenciação contábil, indicadores, Relatórios.

Abstract

This course completion work demonstrates the analysis of financial statements and their users. Next, the financial indicators of the financial statements that have the Balance Sheet and the Income Statement for the Year as the main elements and the vertical and horizontal analysis as the main analysis techniques were discussed and it was talked about the financial indexes with the objective of showing the growth or decline of the company's economic and financial situation. Finally, the forms of accounting disclosure and the evaluation of economic and financial performance in the financial statements are highlighted. Therefore, in order to understand the importance of analyzing financial statements for the financial health of companies and decision-making, bibliographical research was used as a methodology, developed using the methodology of bibliographical review of the literature on the aforementioned theme, emphasizing the strengths and weaknesses of a good analysis of financial statements where the resources that were used are based on research in books, websites with scientific rigor and articles published in the last ten years.

Keywords: Statements, Financial analysis, Accounting disclosure, indicators, Reports.

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade surgiu da necessidade do homem de acompanhar e controlar a evolução do seu patrimônio. Com o passar do tempo e com a ampliação das necessidades sociais, novos usuários foram surgindo na busca de informações precisas e concretas para a melhor tomada de decisão. Em vista disso, criou-se a necessidade nas empresas de buscar maior conhecimento a respeito do mercado, da economia e da sua própria situação econômico-financeira para alcançar melhores resultados em seus empreendimentos.

A análise das demonstrações contábeis é uma ferramenta de grande utilidade, o seu objetivo é fornecer informações pertinentes sobre a posição financeira da empresa, que podem ser utilizadas por acionistas, executivos, investidores, funcionários, entre outros. Através dela, é possível traçar o cenário econômico e patrimonial de uma empresa baseados em um raciocínio sólido para determinar o que aconteceu no passado e avaliar as tendências futuras.

No decorrer da pesquisa buscou-se responder a seguinte indagação: como as informações fornecidas pela análise das demonstrações contábeis podem contribuir para as tomadas de decisões e a saúde financeira das empresas? Dessa forma, com as informações fornecidas pela análise das demonstrações contábeis é possível analisar possíveis oscilações, a capacidade financeira de quitar ou contrair dívidas e financiamentos e o crescimento ou endividamento da organização para que, assim, seja possível analisar e corrigir o que for necessário no intuito de evitar problemas futuros e inseguranças nos investimentos.

Portanto, foi estabelecido como objetivo geral averiguar a importância da análise das demonstrações contábeis e seus benefícios. Os objetivos específicos foram definidos em evidenciar a importância da análise das demonstrações contábeis, apresentar os conceitos das demonstrações contábeis e os indicadores financeiros e descrever sobre a evidência contábil, aspectos econômico-financeiro nas Demonstrações Contábeis.

A pesquisa científica em questão foi desenvolvida fazendo uso da metodologia de revisão bibliográfica de literatura. Para obter informações eficientes e concretas, terá fundamento dos Pronunciamentos Técnicos CPC's e NBC TG's, assim como a Lei das sociedades por ações (Lei nº 6.404/76). Os recursos que foram utilizados no decorrer da construção do trabalho se constituem a partir de pesquisas em livros, sites com rigor científico e artigos publicados a fim de ter base suficiente para conclusão da mesma. Tais dados terão base de pesquisa no período de 2012 a 2022, visando analisar dados e informações mais atualizados possíveis.

2. ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

É também chamada de análise financeira ou análise de resultado, tem o objetivo de demonstrar como anda a saúde econômica e financeira da entidade analisada em determinado período, onde são utilizados relatórios gerados pela contabilidade. Assim Crepaldi (2013) apresenta que a contabilidade realiza o levantamento de dados e transforma os mesmos em relatórios e demonstrações contábeis que serão utilizados por seus usuários



internos e externos contribuindo assim, para uma tomada de decisão que seja mais aproximada do acerto em relação a suas transações.

É de grande utilidade quando se busca uma boa administração pois é a partir da análise das demonstrações contábeis que os dados se tornam informações que também serve de base para a melhor tomada de decisão. Conforme Ferrari diz:

A análise das demonstrações contábeis visa ao estudo da situação econômica e financeira da entidade, bem como do seu desempenho operacional, através da decomposição e comparação das demonstrações, objetivando a interpretação individual e conjunta de índices e quocientes calculados a partir de itens extraídos dessas demonstrações (FERRARI; ED LUIZ, 2012, p.4).

Em outras palavras Basso, Filipin e Enderli (2015) afirmam que a análise contábil tem como objetivo melhorar a compreensão dos números expostos nas demonstrações, sendo possível obter uma visão estratégica para a empresa analisada, percebendo-se suas potencialidades bem como suas limitações. Dessa forma, por meio da análise contábil é possível extrair informações sobre a posição passada, presente e futura de uma empresa para, assim, ter ciência de seus pontos fortes, fracos, ameaças e oportunidades.

Segundo estudiosos, a análise das demonstrações contábeis é tão antiga quanto a contabilidade, e com o passar do tempo foi se desenvolvendo. A análise das demonstrações contábeis surgiu e se desenvolveu no sistema bancário onde os banqueiros americanos solicitavam as demonstrações das empresas que desejavam contrair empréstimos (MARTINS; et al., 2014).

Atualmente, a análise financeira é o meio mais utilizado pelas instituições financeiras para consignação de créditos e muito utilizada nas organizações possibilitando novas decisões da melhor forma possível. Por isso, há uma grande importância na análise de forma adequada, pois são apresentadas para usuários internos e externos em geral, considerando necessidades diversas. Segundo Martins et al (2014, p. 4) "O objetivo da análise depende do usuário, porque cada usuário demanda um tipo específico de informação".

Posto isso, Basso, Filipin e Enderli (2015) afirmam que as demonstrações financeiras são relatórios que apresentam informações de natureza econômica e financeira das entidades e são elaboradas visando ampliar a quantidade de dados disponibilizados aos vários usuários da Contabilidade.

Além de analisar as demonstrações contábeis, é necessário uma interpretação precisa do período analisado. O objetivo é entender o comportamento dos indicadores patrimoniais, financeiros e econômicos, onde deve haver uma comparação de valores de períodos passados e entre vários períodos para poder observar a evolução dos resultados e identificar propensões e demais fundamentos.

De acordo com Assaf Neto (2012, p. 105) As duas principais características de análise de uma empresa são a comparação dos valores obtidos em determinado período com aqueles levantados em períodos anteriores e o relacionamento desses valores com outros afins. Dessa maneira, pode-se afirmar que o critério básico que norteia a análise de balanços é a comparação. A análise e sua adequada interpretação devem caminhar juntas pois além de apresentarem a situação presente da empresa, podem apontar perspectivas futuras.

Ribeiro (2013, p. 04) reforça que a análise de balanços é o "exame e interpretação dos dados contidos nas demonstrações contábeis, com o fim de transformar esses dados em informações úteis aos diversos usuários da contabilidade." Posto isso, observamos

que a análise feita por um investidor é diferente da feita por um gestor que é diferente da feita por um administrador, pois a análise dos demonstrativos permitem que diversos usuários tenham entendimentos diferentes acerca do seu propósito, e por isso podem chegar a conclusões parecidas mas não idênticas e ambos sempre apontando tendências diferentes.

Sabemos que os demonstrativos precisam ter uma qualidade em seu processo de elaboração. Segundo Ribeiro (2014, p. 207), “a análise propriamente dita, consiste em um exame minucioso, abrangendo cada uma das contas que compõem a demonstração financeira objeto da análise.” Por esse motivo, a união da experiência, intuição e conhecimento do analista é muito importante para que os riscos se tornem menores e as tomadas de decisões tenham maiores chances de acertos.

2.1 Usuários da análise das demonstrações contábeis

De acordo com Martins; et al. (2014), no princípio, a contabilidade se destinava somente ao dono do patrimônio, seu objetivo era exclusivamente atender às necessidades informacionais do proprietário, utilizada para controlar e medir as mudanças sucedidas da sua riqueza. Com o passar do tempo novos usuários foram surgindo. No momento atual são inúmeros usuários dessas informações, cada um com o seu tipo de informação específica.

A técnica de analisar as demonstrações contábeis de uma corporação pode atender a diferentes objetivos consoante as preferências de seus usuários, pessoas físicas ou jurídicas que apresentam algum tipo de relacionamento com a empresa. Nesse processo de avaliação, cada usuário buscará pontos específicos e conclusões próprias e, muitas vezes, não coincidentes.

Os principais interessados da análise das demonstrações são: os fornecedores, intermediários financeiros, clientes, concorrentes, acionistas, governo e os próprios administradores. Estes usuários da informação, também são conhecidos pela expressão *stakeholders*, que tem como significado “interessados”, em inglês. Segundo Assaf Neto (2012) Cada usuário está interessado em algum aspecto particular da empresa que traga resposta a seus interesses.

3. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS E OS INDICADORES FINANCEIROS

Dentre as principais ferramentas contábeis, para a importância da contabilidade no processo de tomada de decisão, ressaltamos a análise das demonstrações contábeis. A análise das demonstrações contábeis é uma das ferramentas mais úteis à disposição do gestor da empresa, pois através dessa análise podemos dispor de uma interação total da vida econômica, financeira e patrimonial da empresa.

Pode-se afirmar que a análise das demonstrações contábeis é o ramo da contabilidade que consiste na decomposição, comparação, verificação, interpretação, cálculos e estatísticas de, pelo menos, dois exercícios para obter informações mais detalhadas sobre a situação do patrimônio da empresa e de duas variações. Para Iudícibus (2017), a análise das demonstrações financeiras é uma importante ferramenta que busca desmistificar o universo dos números dos relatórios financeiros contábeis através da utilização de quo-

cientes algébricos.

Conforme Marion (2019, p. 6)

As operações a prazo de compra e venda de mercadorias entre empresas, os próprios gerentes (embora com enfoques diferentes em relação aos outros interessados), na avaliação da eficiência administrativa na preocupação do desempenho de seus concorrentes, os funcionários, na expectativa de identificarem melhor a situação econômico-financeira, vem consolidar a necessidade imperiosa da Análise das Demonstrações Contábeis.

Portanto, é de grande importância conhecer quais as demonstrações contábeis suscetíveis de análise e qual a melhor forma de analisá-las.

3.1 Principais elementos das Demonstrações Contábeis

Os principais elementos das demonstrações contábeis são: ativo, passivo, patrimônio líquido, receita e despesa. O ativo, é um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados. O passivo, é uma obrigação presente de transferência de um recurso econômico como resultado de eventos passados. Patrimônio líquido é o interesse residual nos ativos das entidades depois de deduzidos todos os seus ativos. As receitas, são os aumentos nos ativos ou redução nos passivos e as despesas são reduções dos ativos ou aumentos dos passivos que irão provocar uma diminuição no patrimônio líquido.

3.1.1 Estrutura das Demonstrações Contábeis

Os relatórios elaborados periodicamente pela empresa, são os insumos básicos do processo de análise das demonstrações. Dentre os quais temos o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício. Silva; Souza; Ribeiro (2017) descrevem que, as demonstrações contábeis mais relevantes para qualquer modelo de empresa, que são chamados de: Balanço Patrimonial (BP) e a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE).

3.1.1.1 Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial é um relatório contábil que apresenta a posição patrimonial e financeira de uma empresa em determinado momento. Por isso, é essencial para manter o controle de custos e acompanhar seu patrimônio. O nome "balanço" vem do entendimento de que os ativos devem ser iguais aos passivos mais o patrimônio líquido, para compor um equilíbrio financeiro. De acordo com Braga (2012), o balanço tem como principal objetivo fornecer informação sobre o patrimônio da entidade em uma determinada data, mostrando a situação dos seus bens, valor monetário em caixa e bancos, bem como suas obrigações com terceiros.

A estrutura do Balanço Patrimonial é um levantamento exigido por lei, por isso, exis-

te um padrão na sua composição, onde se dá de três partes essenciais: ativo, passivo e patrimônio líquido. Cada uma dessas partes apresenta suas subdivisões e diversas contas classificadas em grupos, os quais são dispostos em ordem decrescente de grau de liquidez para o ativo e em ordem decrescente de exigibilidade para o passivo. Segundo Assaf Neto (2012), “O corpo do balanço é constituído por duas colunas sendo que, do lado esquerdo, apresenta-se o ativo e, do lado direito, o passivo e o patrimônio líquido.”

3.1.1.2 Demonstração do Resultado do Exercício

Após a entidade ter seus resultados no período temos o demonstrativo que melhor nos mostra e evidencia o resultado que a empresa alcançou, que é a Demonstração do Resultado do Exercício. Trata-se de um relatório contábil que evidencia em detalhes o resultado de todas as operações de uma empresa, confrontadas por receitas, custos e despesas. Para Tófoli (2012), a DRE é composta pelas receitas e despesas incorridas no exercício social, que são ordenadas de forma harmoniosa.

Este demonstrativo pretende expor os resultados líquidos do seu desempenho auferidos pela empresa em determinado exercício social detalhando a real situação operacional, os quais são transferidos para as contas do patrimônio líquido. A elaboração da Demonstração do Resultado do Exercício deve obedecer ao princípio do regime de competência, de modo que as receitas e despesas sejam lançadas no período em que ocorreram, independente de recebidas ou pagas.

3.2 As técnicas de análise

O raciocínio básico da análise de balanços é desenvolvido por meio de técnicas proveniente de diferentes áreas do saber. Segundo Ribeiro (2014, p. 207), “a análise propriamente dita, consiste em um exame minucioso, abrangendo cada uma das contas que compõem a demonstração financeira objeto da análise”. Mas somente analisar os demonstrativos sem ferramentas adequadas não adianta para uma análise fundamental. Para que a análise demonstre a realidade mais próxima existente da empresa em dado momento, é necessário conhecimentos técnicos e interpretação suficiente para um melhor conhecimento dos dados registrados nos demonstrativos por parte dos gestores e analistas.

3.2.1 Análise Horizontal

É chamada de horizontal pois a avaliação é feita através da comparação entre valores atuais, de uma mesma conta ou grupo de contas, com períodos anteriores. Se trata de um processo temporal, que possui a seguinte expressão: $\text{Número-índice} = \frac{\text{valor da conta (em determinada data)}}{\text{seu valor obtido na data base}} \times 100$.

A importância deste cálculo está nos indicativos que ele pode trazer sobre o crescimento ou redução em itens importantes a serem controlados, como valores a receber e a pagar, endividamento, entre outros. Segundo Marion (2012, p. 112) “na análise horizontal é possível analisarmos a variação dos valores das contas nos períodos, buscando a tendência de crescimento ou decréscimo”. A análise horizontal traz consigo informações

que podem analisar a evolução patrimonial ou de resultado de vários exercícios, dessa forma, é possível avaliar o desempenho passado da empresa e a traçar uma tendência futura.

3.2.2 Análise Vertical

Também chamada de “análise de tamanho comum” ou “análise de estrutura”, a análise vertical é um processo onde é analisada a estrutura de composição de um grupo ou subgrupo de determinados elementos patrimoniais ou de resultado, destacando a participação de cada conta em relação a um total comparável do demonstrativo financeiro. Tófoli (2012) afirma que é um estudo sobre as alterações dos principais conjuntos de contas, ao longo de um período. Dessa maneira, observa-se indicadores que facilitam a avaliação estrutural do Ativo e Passivo, ou seja, o ativo total ou passivo total está para 100% e a conta analisada está para X%.

Tem como base um item, onde é possível verificar quanto cada um dos demais item representa em relação àquele tido como base. O propósito é estudar a tendência da empresa e complementar as informações da análise horizontal, para que seja possível conhecer a estrutura econômica e financeira da entidade. Desse modo, pode-se realizar a apuração da participação de cada item contábil no ativo, passivo ou na demonstração do resultado, e sua evolução no tempo.

3.3 Índices Financeiros

Os índices financeiros servem para avaliar e priorizar a capacidade de pagamento da obrigação das entidades. Com os indicadores econômico-financeiros, é viável relacionar elementos afins das demonstrações contábeis para extrair conclusões da empresa. Segundo Marion (2019, p. 74), os índices financeiros “são utilizados para avaliar a capacidade de pagamento da empresa, isto é, constituem uma apreciação sobre se a empresa tem capacidade para saldar seus compromissos”.

Para Tófoli (2012), “quanto maior o resultado dos índices, melhor, pois assim maior apresenta sua folga financeira”. Os indicadores financeiros evidenciam a situação patrimonial de uma empresa frente a seus compromissos financeiros, de forma que possa ter uma visão completa da situação atual e real da empresa, com base em dados e não apenas em achismos.

3.3.1 Índice De Liquidez Imediata

Este índice demonstra a capacidade financeira da empresa de arcar com a porcentagem das dívidas a curto prazo em condições de serem liquidadas imediatamente. Por conta do pouco interesse das empresas em manter recursos monetários em caixa, geralmente esse índice tem um resultado baixo. Como afirma Assaf Neto (2012, p. 163), “esse quociente é normalmente baixo pelo pouco interesse das empresas em manterem recursos monetários em caixa, ativo operacional de reduzida rentabilidade”.

Marion (2012), afirma que “o índice de liquidez imediata está relacionado à capaci-

dade da empresa em saldar suas dívidas de curto prazo com o disponível no momento”. Tófoli (2012) complementa ao afirmar que, “este representa quanto das dívidas de curto prazo podem ser quitadas imediatamente”.

Pode ser encontrado da seguinte forma:

Liquidez imediata = Disponível / Passivo Circulante

3.3.2 Índice De Liquidez Seca

A liquidez seca determina a capacidade de uma empresa de pagar as suas obrigações no curto prazo por meio da utilização das contas do disponível e valores a receber. Assim como afirma Tófoli (2012), “esse índice mede a capacidade da organização pagar seus compromissos de curto prazo, sem levar em conta a venda de estoques e os valores destinados para despesas antecipadas”.

Essa exclusão do estoque se deve ao fato de que esses direitos são menos realizáveis no curto prazo pois na maioria das vezes, para transformar o estoque em dinheiro, é um processo mais demorado. As despesas antecipadas é uma conta excluída, porque esses valores não se converterão em numerários.

Pode ser encontrado da seguinte forma:

Liquidez Seca = (Ativo circulante – Estoques- Despesas Antecipadas) / Passivo Circulante

3.3.3 Índice De Liquidez Corrente

Este índice, mostra a capacidade da empresa de converter imediatamente os ativos em dinheiro para honrar com suas obrigações a curto prazo, ou seja, o quanto a empresa dispõe do Ativo Circulante para cada R\$ 1,00 de Passivo Circulante (RIBEIRO, 2014). Trata-se da relação entre os valores previstos de entrada em caixa e também de saída, em um curto período de tempo.

Ao realizar a análise do resultado da liquidez corrente, é viável saber se a empresa tem condições ou não de pagar suas dívidas em curto prazo. Para Tófoli (2012), “esse índice mostra a relação direta entre bens e direitos de curto prazo e as obrigações de curto prazo”.

Pode ser obtido através da seguinte formula:

Liquidez Corrente = Ativo Circulante / Passivo Circulante

3.3.4 Liquidez Geral

Este índice pode detectar a saúde da empresa e revelar a liquidez em logo e curto prazo. Segundo Marion (2019, p. 76) o índice de liquidez geral mostra a capacidade de pagamento da empresa a longo prazo, considerando tudo o que ela converterá em dinheiro (a curto e longo prazo), relacionando com tudo o que já assumiu como dívida (a curto e longo prazo). Para Tófoli (2012), esse índice indica a saúde financeira da organização em longo prazo. Geralmente é utilizado como uma medida de segurança financeira a longo

prazo da empresa, revelando a capacidade de saldar todos seus compromissos.

É dado pela seguinte equação:

Liquidez geral = (Ativo Circulante + Ativo Realizável a Longo Prazo) / (Passivo Circulante + Passivo Não circulante)

3.4 Índices de Endividamento

Os índices de endividamento fazem parte dos indicadores de análise financeira de uma empresa. O objetivo destes índices é demonstrar se a empresa utiliza mais recursos de terceiros ou recursos próprios, ou seja, mostra o quanto a empresa tomou de empréstimo para cada \$ 1 de capital próprio aplicado. Conforme afirmam Martins, Miranda e Diniz (2020, p. 123) O índice de endividamento mostra quanto a empresa tem de dívidas com terceiros (Passivo Circulante + Passivo Não Circulante) para cada real de recursos próprios (Patrimônio Líquido).

De acordo com Almeida, Machry e Popik (2017), é necessário que seja observada a real origem que leve ao endividamento. Existe duas situações que estes índices podem mostrar, onde algumas empresas recorrem ao endividamento por questões produtivas e para um crescimento planejado da organização com um endividamento sadio, enquanto outras geram dívidas para quitar as já existentes, levando a um ciclo vicioso que pode levar a empresa a falência.

3.5 Índices de Rentabilidade

Os índices de rentabilidade medem a capacidade da empresa quanto à geração de lucros, pois indicam o retorno que a empresa está tendo dos seus investimentos para saber se são bons em relação ao desenvolvimento da empresa. Para Assaf Neto (2012), os índices de rentabilidade medem o retorno obtido pelas operações da empresa e os valores encontrados devem ser confrontados com empresa do mesmo segmento de negócio. Tendo então a Margem Bruta, que conforme Tófoli (2012) representa qual o percentual de lucro bruto em comparação às vendas líquidas. Com isso, é fundamental ter esse controle que pode ajudar a organização a mudar para estratégias mais vantajosas e, assim, obter o sucesso.

A margem é o valor que a empresa ganha ao vender seu produto. É dividido em duas partes: margem operacional e margem líquida. As Margem Operacional medem o lucro puro de cada unidade comercializada, sem contar com as despesas financeiras e outras obrigações. Podemos encontrá-la dividindo o lucro operacional pelo número de unidades vendidas ou serviços prestados.

Já na Margem Líquida, mostra o grau de lucratividade do negócio depois de deduzir todos os gastos, ou seja, os descontos com despesas, custos e outras obrigações já entram e o valor obtido mostra se a empresa está indo em direção a bons resultados ou está estagnado. Podemos encontrá-la multiplicando o lucro líquido por 100 e dividindo o resultado pelas vendas líquidas.

4. EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL, ASPECTOS SOCIOAMBIENTAIS E ECONÔMICO-FINANCEIROS NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A evidenciação contábil ou disclosure, pode ser definido como o processo de divulgação de informações contábeis inerentes às atividades de uma entidade. Para que todos os usuários tenham total compreensão as informações contábeis, é necessária uma maior transparência na divulgação dessas informações, para que possa diminuir as irregularidades e fraudes. Como afirmam Nascimento, Santo e Vicente (2012, p. 34) “a evidenciação está relacionada intrinsecamente à transparência da informação contábil”.

Segundo Ribeiro (2013) “todo documento extraído dos registros contábeis da empresa — seja em forma de relatório, mapa, demonstração, quadro etc. — deve ser elaborado observando-se os aspectos qualitativo e quantitativo”. Os aspectos qualitativos se referem à natureza do componente patrimonial e os aspectos quantitativos se refere à expressão dos componentes patrimoniais em valores. Dessa forma, a fim de possibilitar uma base adequada de informação para os usuários, os demonstrativos formais devem considerar o maior número de informações qualitativas e quantitativas de forma ordenada.

Além disso, a informação contábil deve ser evidenciada de forma objetiva para que cada usuário dessa informação possa tomar decisões com um grau elevado de segurança, através dos dados divulgados. Assim, Souza e Borba (2017, p.83), expõem “que um maior nível de disclosure acarreta redução da assimetria informacional, ocorrendo uma redução no risco”.

Para uma maior transparência nos demonstrativos elaborados, o contador pode utilizar todas as formas de evidenciação conhecidas. A análise das demonstrações contábeis tem por objetivo fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira de uma entidade, revelando os fatores antecedentes e determinantes da situação atual, e, também, pode delinear o comportamento futuro da empresa. A interpretação dos elementos obtidos nas análises, considerando as Demonstrações Contábeis, faz com os valores obtidos possam ter relevância como informação e não apenas como um conjunto de dados.

Na análise das demonstrações contábeis, não existe uma forma científica ou metodológica comprovada de associar os índices para um diagnóstico preciso, embora existam cálculos razoavelmente formalizados. Dessa maneira, com o mesmo conjunto de informações e quocientes, cada analistas poderá chegar a conclusões parecidas ou completamente diferentes, mas nunca idênticas sobre a situação atual da empresa.

4.1 Formas de evidenciação

A evidenciação deve mostrar as informações aos usuários de maneira clara, precisa, íntegra, e que reflita a situação atual da empresa para uma ampla compreensão. Assim, deve haver um cuidado especial, por parte dos profissionais de contabilidade, ao evidenciar as informações, tanto em termos de quantidade quanto de qualidade, respeitando os conceitos de materialidade e relevância.

Portanto, as principais formas de evidenciação das informações contábeis são: O Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício, a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, as Notas Explicativas, o Parecer da Auditoria e o Relatório da Administração.



4.2 Avaliação do desempenho econômico-financeiro

A avaliação de desempenho engloba várias ferramentas. É por meio dos indicadores financeiros tradicionais que é possível medir a liquidez de curto e longo prazo, a rentabilidade, a gestão do giro e o valor de mercado. Com isso, é viável adquirir uma base para a comparação entre empresas do mesmo setor, ter conhecimento da viabilidade financeira e da real situação da empresa, para evitar erros e fornecer informações necessárias para o crescimento das organizações.

4.2.1 Capital de giro

O capital de giro equivale aos recursos necessários que uma empresa precisa para manter o seu empreendimento, financiar suas necessidades operacionais e garantir a continuidade da empresa, abrange valores em caixa e equivalente de caixa. É o que melhor expressa a avaliação de equilíbrio financeiro de uma empresa, para uma análise econômico-financeira. Segundo Neto e Silva (2012, p. 14), “giro refere-se aos recursos correntes (curto prazo) da empresa, geralmente identificados como aqueles capazes de serem convertidos em caixa no prazo máximo de um ano”.

Para Padoveze (2012), o capital de giro é formado fundamentalmente por dois tipos de ativos: valor de estoques e valor de duplicatas e usualmente o caixa mínimo - valor que a empresa mantém em dinheiro, saldo bancário ou aplicações financeiras, para garantir a sua capacidade mínima de liquidez, honrando todas as obrigações de curtíssimo prazo.

O capital de giro pode ser considerado como fixo ou variável. O capital de giro fixo refere-se ao volume mínimo do ativo circulante necessário para que possa manter a organização em funcionamento de forma normal. Já o capital de giro variável, define-se pelas necessidades adicionais e temporais de recursos em determinados períodos e motivadas por compras antecipadas de estoque, maiores vendas em determinados meses do ano, etc.

4.2.2 Valor Econômico Agregado (EVA)

O EVA, que significa *Economic Value Added* ou Valor Econômico Agregado, refere-se ao lucro econômico de uma empresa, o valor que significa que a atividade produtiva ultrapassa o mínimo de retorno esperado pelos investidores, ou seja, visa identificar o quanto a empresa está agregando ou destruindo valor econômico. Portanto, o conceito compreendido no EVA afirma que as empresas devem criar retornos a uma taxa acima do seu custo de capital para serem atrativas aos investidores e, dessa forma, alcançar mais sucesso em suas operações. De acordo com Assaf Neto (2014, p.111) o conceito original de valor econômico agregado foi proposto por economistas do século XIX, assumindo diversas denominações e interpretações ao longo do tempo, sendo algumas denominações como lucro supranormal, e lucro residual.

Segundo Kamiji (2013) o EVA é basicamente o lucro econômico de uma organização ou projeto, se diferencia do lucro contábil pelo fato de levar em consideração somente o quanto a empresa conseguiu gerar de lucro após ter pagado todos os custos, despesas e impostos do período. Para Hoji (2017), o EVA indica a verdadeira lucratividade das ativi-

dades organizacionais, pois evidencia o valor adicionado ao patrimônio líquido em determinado período.

O EVA se torna um indicador coerente por levar em conta principalmente o custo do capital e pode fazer uma série de ajustes nas demonstrações financeiras para que o resultado seja mais relevante, e com base nesses resultados a administração possa definir estratégias futuras (Bandeira, Reis & Carvalho, 2018). Dessa forma, o EVA resume quanto e de onde uma empresa criou ou gerou tal riqueza e pode ser uma alternativa para auxiliar e controlar as operações estratégicas da companhia pois é um indicador de fácil compreensão pelos diretores e gestores onde podem analisar o desempenho de cada atividade e priorizar os mais eficientes. Contribui, principalmente, no processo de tomada de decisões.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Podemos concluir então, que a análise das demonstrações contábeis tem como objetivo demonstrar como anda a saúde econômica e financeira da empresa analisada em determinado período, onde são utilizados relatórios gerados pela contabilidade. Se trata de uma ferramenta fundamental e importante para auxiliar, tanto as empresas de grande, como de pequeno e médio porte, em todo o processo de planejar, controlar e acompanhar as atividades operacionais, pois fornece dados bem elaborados e informações claras para os usuários.

Os benefícios da análise das demonstrações contábeis para a saúde financeira das empresas e suas tomadas de decisões são inúmeras. O conhecimento da contabilidade, de seus instrumentos contábeis e as diversas formas de analisá-los e extrair as informações são essenciais. Portanto, para a melhor tomada de decisões e minimização de riscos, é importante analisar as Demonstrações Contábeis para que, assim, deixem de ser apenas um conjunto de dados e passem a ter valor como informações.

É necessário novos estudos acerca dos benefícios dessas análises, para ampliar o conhecimento e evidenciar, ainda mais, a sua importância para o desenvolvimento das empresas e a melhor tomada de decisões. Dessa forma, a pesquisa em questão deixa evidente que para aqueles que almejam informações precisas e detalhadas da situação econômico-financeira das organizações, faz-se necessário a utilização da análise das demonstrações contábeis.

REFERÊNCIAS

- ABDEL-AAL, R.E.; AL-GARNI, Z. Forecasting Monthly Electric Energy Consumption in eastern Saudi Arabia using Univariate Time-Series Analysis. **Energy**, v. 22, n.11, p.1059-1069, 1997.
- ABRAHAM, B.; LEDOLTER, J. **Statistical Methods for Forecasting**. New York: John Wiley & Sons, 1983.
- ALMEIDA, Carla Priscila; MACHRY, Deisy Braun; POPIK, Fabiane. **Análise dos indicadores de endividamento: um estudo nas empresas de energia elétrica da BM&FBOVESPA**. Artigo. Faculdade La Salle de Lucas do Rio Verde, 2017.
- ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- ASSAF NETO, Alexandre. **Métricas de valor & avaliação de empresas**. São Paulo: Atlas, 2014.



- ASSAF NETO, Alexandre; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Administração do capital de giro**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- BANDEIRA, M. L., DOS SANTOS REIS, W., & DE CARVALHO, J. A. (2018). **Avaliação de empresas: um estudo sobre o valor econômico agregado e o fluxo de caixa descontado**. NEGÓCIOS EM PROJEÇÃO, 9(1), 249-265.
- BASSO, Irani Paulo; FILIPIN, Roselaine; ENDERLI, Stela Maris. **Estrutura, Análise e Interpretação de Demonstrações Contábeis**. Ijuí: Ed. Unijuí, 2015.
- BRAGA, Hugo Rocha. **Demonstrações Contábeis. Estrutura, análise e interpretação**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade: resumo da teoria, atendendo às novas demandas da gestão empresarial, exercícios e questões com respostas**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- FERRARI, Ed Luiz. **Contabilidade Geral: Teoria e mais de 1.000 questões**. 12. ed. rev. Niterói, RJ: Impetus, 2012.
- HOJI, M. **Administração financeira e orçamentária**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de balanços**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- Kamiji, D. (2013). **Mensuração do valor econômico adicionado (EVA®) das empresas brasileiras de capital aberto e os reflexos nos preços das ações**.
- MAKRIDAKIS, S.; WHEELWRIGHT, S.; HYNDMAN, R.J. **Forecasting Methods and Applications**. 3. ed. New York: John Wiley & Sons, 1998.
- MARION, José Carlos. **Análise das Demonstrações Contábeis**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- MARION, José Carlos. **Análise das Demonstrações Contábeis**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2019.
- MARTINS, E.; MIRANDA, G, J.; DINIZ, J, A. **Análise Didática das Demonstrações Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2014.
- MONTOTO, Eugenio. **Contabilidade geral e avançada esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- Nascimento, L. S., Santo, S. P. E., & Vicente, E. F. R. (2012). **Relação entre evidenciação contábil dos investimentos públicos e assimetria informacional**. Revista Reuna, 3(17), 33-52.
- PADOVEZE, L.C. **Contabilidade Gerencial**, Curitiba, 2012.
- PELLEGRINI, F.R.; FOGLIATTO, F. **Estudo comparativo entre modelos de Winters e de Box-Jenkins para a previsão de demanda sazonal**. Revista Produto & Produção, v. 4, número especial, p.72-85, 2000.
- RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Básica**. 3. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2013.
- RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Geral Fácil**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- RIBEIRO, Osni Moura. **Estrutura e Análise de Balanços Fácil**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ROSS, S. A. et al. **Administração financeira**. 10. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.
- SILVA, B. C; SOUZA, B. F V; RIBEIRO, N. G. C. **Análises Financeiras das Demonstrações Contábeis: Advanced Iteam Soluções e Serviços de Tecnologia da Informação LTDA**. 2017, 82 p. Trabalho de conclusão de curso (monografia) – Centro Universitário Católico Salesiano Auxilium. Lins. 2017.
- SOUZA, M. M., & BORBA, J. A. (2017). **Value Relevance do Nível de Disclosure das Combinações de Negócios e do Goodwill Reconhecido nas Companhias de Capital Aberto Brasileiras**. Revista Contabilidade & Finanças, 28(73), 77- 92.
- TÓFOLI, I. **Administração financeira empresarial**. Lins: Raízes gráfica e editora, 2012. 7.

4



**A IMPORTÂNCIA E OS BENEFÍCIOS DA
CONTABILIDADE COMO FERRAMENTA DE
AUXÍLIO PARA A GESTÃO DE ENTIDADES DO
TERCEIRO SETOR**

*THE IMPORTANCE AND BENEFITS OF
ACCOUNTING AS A TOOL TO HELP THE
MANAGEMENT OF THIRD SECTOR ENTITIES*

Joana Paula Souza da Silva



Estudos Interdisciplinares
da Contabilidade

Resumo

As entidades do terceiro setor, apesar de não buscarem lucros, devem prestar contas das suas informações contábeis, com o intuito de garantir transparência aos envolvidos no financiamento de suas atividades e do fisco. Nesse sentido, a contabilidade tem papel de destaque, ao fornecer ferramentas que assegurem, da melhor forma possível, a prestação de contas, o correto gerenciamento dos recursos e a legalidade perante os órgãos fiscalizadores. Este trabalho teve como objetivo compreender a importância e os benefícios da contabilidade como ferramenta de auxílio para a gestão de entidades do terceiro setor. O trabalho foi feito a partir de uma revisão de literatura com artigos obtidos através de pesquisa em bases de dados. A relevância das organizações do terceiro setor para a sociedade é fundamental, pois busca desenvolver atividades de responsabilidade pública a partir da iniciativa privada. É mantido principalmente por meio de subvenções, projetos e doações do público em geral. Por isso, deve atuar de forma transparente e responsável para dar credibilidade às ações que pratica, permitindo o aumento da captação de recursos e sua manutenção em conformidade com a legislação vigente.

Palavras-chave: Contabilidade, Terceiro Setor, Sem Fins Lucrativos.

Abstract

Third sector entities, despite not seeking profits, must account for their accounting information, in order to ensure transparency for those involved in financing their activities and the tax authorities. In this sense, accounting has a prominent role, by providing tools that ensure, in the best possible way, accountability, correct management of resources and legality before the supervisory bodies. This work aimed to understand the importance and benefits of accounting as an aid tool for the management of third sector entities. The work was done from a literature review with articles obtained through research in databases. The relevance of third sector organizations to society is fundamental, as it seeks to develop activities of public responsibility from the private sector. It is maintained primarily through grants, projects, and donations from the general public. Therefore, it must act in a transparent and responsible manner to give credibility to the actions it practices, allowing the increase in fundraising and its maintenance in accordance with current legislation.

Keywords: Accounting, Third sector, Non-profit.

1. INTRODUÇÃO

O terceiro setor pode ser entendido como uma combinação do primeiro (Estado) com o segundo setor (Mercado), pois as organizações que constituem esse setor possuem características tanto de instituições públicas quanto de privadas. O terceiro setor já constitui um fator importante na economia mundial e gera milhões de empregos.

Apesar de não buscar lucros, essas entidades precisam de legalidade junto ao fisco, saber os seus deveres e direitos, buscar arrecadação de dinheiro e demonstrar transparência, para todos os interessados, sobre o destino desses recursos adquiridos e, é aí onde a contabilidade entra como um papel fundamental.

Esse trabalho irá proporcionar aos interessados uma fonte de pesquisa a respeito de contabilidade como ferramenta auxiliadora para a gestão desse setor.

Esta pesquisa justifica-se pela relevância do terceiro setor para a sociedade que com o passar dos anos passou por diversas transformações, evoluíram e adquiriram uma consciência de responsabilidade social. Contudo, para atender às demandas advindas da sociedade atual é necessário que essas empresas atuem de forma transparente, demonstrando de forma clara, correta e tempestiva cada atividade realizada.

Este trabalho teve como objetivo compreender a importância e os benefícios da contabilidade como ferramenta de auxílio para a gestão de entidades do terceiro setor; Feito a partir de uma revisão de literatura com artigos obtidos através de pesquisa em bases de dados. Utilizando as palavras-chave contabilidade, terceiro setor e sem fins lucrativos, foi feita uma pesquisa nas bases de dados do google acadêmico (<https://scholar.google.com.br/?hl=pt>), lilacs (<https://lilacs.bvsalud.org/>), scielo (<https://www.scielo.org/>) e periódicos capes (<https://www-periodicos-capes-gov-br.ezl.periodicos.capes.gov.br/index.php?>). Os artigos encontrados foram lidos com o intuito de verificar se estavam de acordo com o tema proposto.

2. DE CONTABILIDADE E TERCEIRO SETOR

O surgimento da contabilidade como um sistema de informação capaz de atender às necessidades da sociedade revelou o fenômeno real e genético que pode garantir a qualidade da informação contábil (ARAÚJO; LEAL; LOURENÇO, 2021), ou seja, a contabilidade visa fornecer informações para auxiliar a tomada de decisão sobre o patrimônio.

A contabilidade, entendida como um “banco de dados” que inclui informações sobre todos os eventos econômicos e comerciais, medidos por medidas físicas e monetárias, não se limita a gerar informações sobre eventos executados, mas também sobre eventos planejados, até o que há de mais moderno. contabilidade e sistemas de informação de forma semelhante como um dos sistemas de informação mais valiosos. Isso ocorre principalmente porque os contadores se apresentam de forma metódica e sistemática desde a primeira atuação, com objetivos claros e uma visão global. Os usuários internos (diretores, gerentes, colegas, trabalhadores etc.) estão interessados nas chamadas informações gerenciais, que fazem parte da contabilidade gerencial e são projetadas para tomar decisões especiais, como orçamento de capital, maximização de lucros de portfólios de produtos, investimentos em expansão, entre outros (MÁRIO et al., 2013).



Antes de falar sobre 3º setor, primeiramente tem que entender quais são os outros setores que compõe a sociedade civil, que é dividida em três setores: O primeiro setor é denominado como Governo, o segundo setor é definido como mercado (formado pelas empresas privadas) e, por fim, o terceiro setor são as entidades sem fins lucrativos de iniciativa privada.

O primeiro setor, ou Setor Público, é regido por ordenações que compõem o Estado. O governo é quem controla os bens públicos para atender as demandas da sociedade. Já o segundo setor é composto pelas organizações privadas que visam lucratividade e interesses pessoais. Quanto ao termo aplicado ao terceiro setor, ele é empregado para definir organizações sem fins lucrativos que prestam serviços de esfera pública para a sociedade.

A expressão "terceiro setor" é uma tradução do termo em inglês "*third sector*", que, nos Estados Unidos, é usado junto com outras expressões, como "organizações sem fins lucrativos" (*non profit organization*) ou "setor voluntário" (*voluntary sector*). (ALBUQUERQUE, 2021, p. 14):

No Brasil e na América Latina, utilizam-se o conceito "Sociedade civil". Esse conceito tem origem no século XVIII. Na época, designava um plano intermediário entre o Estado e a natureza pré-social e inicialmente incluía as organizações particulares que interagiam na sociedade – inclusive as empresas e seus negócios – limitadas pelos sistemas legais nacionais. A sociedade civil também pode ser entendida como um conjunto de associações e organizações livres, não pertencentes ao Estado e não econômicas que, entretanto, têm comunicação com o campo público e com os componentes sociais.

As entidades do terceiro setor prestam serviços à população que envolvem direitos civis, como saúde, educação, etc. Embora algumas entidades sejam autossuficientes, a maioria é financiada conjuntamente pelos setores público e privado. Os recursos do setor público são normalmente fornecidos por meio de projetos com agências do primeiro setor, enquanto os recursos do setor privado são principalmente derivados de doações do segundo setor (GOLLO; SCHULZ; ROSA, 2014).

Markioni et al. (2022, 1296), inferem que, diferente do segundo setor, essas entidades não têm objetivo de lucrar. O ganho positivo delas é reforçado na legislação como superávit, e a obtenção deste não é objetivo de distribuição seus mentores, mas de sobreposição na própria organização, buscando atingir seus propósitos sociais e garantindo sua continuidade.

O surgimento do terceiro setor é fruto do não atendimento do Estado às necessidades da sociedade, o que justifica a situação por meio de uma atuação muito abrangente, gerando uma situação de insuficiência (SILVEIRA; BORBA, 2010). O autor menciona que a partir daí, a sociedade se organiza para realizar atividades específicas por meio de entidades sem fins lucrativos para preencher a lacuna deixada pelo governo.

No entanto, como as entidades do terceiro setor são financiadas principalmente por recursos doados por governos e/ou empresas do setor privado, essas instituições financeiras exigem transparência no custo dessas doações para garantir que os recursos sejam utilizados adequadamente para promover as atividades principais da entidade em benefício da sociedade (CALABRESE, 2011).

A contabilidade, então, surge nesse sentido com seu papel importante de colaborar com os trabalhos feitos por essas entidades sem fins lucrativos, registrando fatos e recursos captados, já que são isentas de tributos, e assim mostrando de maneira clara

suas atividades, para continuarem usufruindo desses benefícios e utilizando uma correta administração contábil e financeira.

É importante que as entidades sem fins lucrativos sejam transparentes, já que a Lei nº 13.019/2014 instituiu questões referentes à apresentação das informações dadas por meio de prestações de contas e em relação aos valores recebidos e utilizados (ZITTEI; POLITELO; SCARPIN, 2016). Portanto, é nítida a necessidade de uma maior clareza nas informações contábeis do terceiro setor.

Olak e Nascimento (2006, p. 1) afirmam que “buscar uma definição clara e objetiva para uma entidade sem fins lucrativos não é uma tarefa fácil. O termo sem fins lucrativos é amplamente utilizado para designar entidades fora do Estado e do mercado (para reunir entidades para fins econômicos), e por si só não reflete o que são e o papel efetivo que desempenham na sociedade.

Landin e Beres (1999, p. 8) afirmam que a noção de terceiro setor evoca não apenas um conjunto diversificado de organizações como também metaforicamente, um espaço de afirmação de valores e práticas sociais que não pertencem ao terreno do mercado, como altruísmo, compromisso social, solidariedade, laços comunitários, ambientalismo e outros. Já Coelho (2000, p. 58) apresenta que o termo Terceiro Setor é usado pela literatura como se fosse um termo genérico, onde todas as organizações privadas, sem fins lucrativos e que visam à produção de um bem coletivo são enquadradas.

Araújo (2006, p. 4) conclui que as entidades do Terceiro Setor quer sejam:

sindicatos, associações, igrejas, cooperativas ou quaisquer outras organizações que fazem contraponto ao capital, que não distribuam seu patrimônio aos associados, que ajam independentemente do estado e de forma autônoma em relação a este, são organizações do terceiro setor.

As organizações do Terceiro Setor são normalmente classificadas de acordo com as atividades que exercem, e em conformidade com a *International Classification of Non-profit Organizations*, as mesmas são classificadas em grupos como: a) Cultura e Recreação; b) Educação e Pesquisa; c) Saúde; d) Serviços Sociais; e) Meio Ambiente; f) Desenvolvimento e Habitação; e assim por diante (MÁRIO et al., 2013).

Segundo Silveira (2007), entidades sem fins lucrativos incluem fundações e associações. As fundações diferem das associações na medida em que servem a um propósito público, enquanto em uma associação o propósito é coletivo e de interesse de seus membros. Portanto, a contabilidade desempenha um papel importante nessas entidades, que é responsável por levar transparência e sustentabilidade das demonstrações contábeis aos provedores de recursos e receptores de resultados para que eles expressem o quão bem os recursos aplicados produziram resultados sociais. Portanto, a publicação e divulgação da informação contábil de tais entidades não devem ser vistas apenas como o escopo de exigências legais, mas de forma transparente e clara para todos que a utilizam, sendo está a chave para sua sobrevivência.

3. DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS UTILIZADOS NO 3º SETOR

As demonstrações contábeis podem ser descritas como relatórios técnicos elaborados com base nas informações geradas pelas instituições. Os usuários desses relatórios compreendem o público interno e externo (COUTO; SILVA, 2021, p. 5). A estruturação

das demonstrações contábeis é importante porque avalia a situação real da empresa, tanto nos seus aspectos econômicos, quanto patrimoniais, financeiros e operacionais.

A chamada Lei das Sociedades Anônimas, nº 6.404/76, prevê que, em geral, o relatório obrigatório para as empresas é o Balanço Patrimonial, Demonstração Anual de Lucros e Perdas, Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados, Demonstração de Fontes e Aplicações de Recursos e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

Com a Lei nº 11.639/2007, duas alterações foram feitas nas demonstrações financeiras, a Demonstração dos Fluxos de Caixa, que substituiu a Demonstração de Fontes e Aplicações de Recursos e passou a ser opcional, e a Demonstração de Valorização, que era obrigatória apenas para as companhias abertas (SANTOS, 2010, p. 31).

A Lei nº 11.941/2009 surgiu para atualizar o que se tornou obsoleto em nível internacional, especialmente no que diz respeito à estrutura do balanço. Juntas, a Lei 11.638/2007 e a Lei 11.941/2009 trazem mudanças significativas nos procedimentos contábeis adotados no Brasil, aumentando a transparência de suas demonstrações financeiras.

O item 22 da Interpretação Técnica Geral 2002 – Entidade sem Finalidade de Lucros, indica as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas entidades sem fins lucrativos.

22. As demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pela entidade sem finalidade de lucros, são o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas, conforme previsto na NBC TG 26 ou na Seção 3 da NBC TG 1000, quando aplicável.

Esses dados são importantes tanto para manter a entidade dentro das normas legais vigentes, quanto para otimizar a rotina e melhorar o fluxo de trabalho. Afinal, essas análises trazem importantes informações que ajudam na tomada de decisão estratégica da entidade do terceiro setor.

Até os anos de 2000 as pessoas não tinham tanta preocupação com a contabilização ou demonstrações contábeis para o terceiro setor. Afinal, não havia regras claras sobre a importância ou como fazer isso. Somente anos depois, o Conselho Federal de Contabilidade começou a criar normas reguladoras sobre o assunto. Assim, ele determina que, ao nível de contabilidade, são necessárias pelo menos cinco demonstrações contábeis. São elas: Balanço Patrimonial; Demonstração no Resultado do período; Demonstrações das mutações do patrimônio líquido; Demonstração do Fluxo de Caixa; e Notas Explicativas. As receitas e despesas das entidades, por sua vez, devem ser reconhecidas mensalmente.

De forma geral, as informações contábeis são dispostas da mesma maneira que nas empresas que visam o lucro, conforme a Lei nº 6.404/76, conhecida como a lei das sociedades anônimas. A maior diferença está na maneira de nomear os itens que fazem parte da análise contábil: em todas as Demonstrações de Resultado, as palavras lucro e prejuízo devem ser substituídas por superávit e déficit e no Balanço Patrimonial a nomenclatura da conta Capital é substituída por Patrimônio Social.

No terceiro setor, a Demonstração do Resultado deve apontar as contas de receitas e despesas identificáveis por tipo de atividade de forma separada e as notas explicativas devem conter informações mínimas, como os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de

recursos.

As organizações do terceiro setor usam a evidenciação como forma de tornar públicas suas ações. Segundo Silveira e Borba (2010), as organizações possuem um propósito com aspecto social, o que reflete a necessidade de transparência e responsabilização das entidades por suas ações, que devem ter impacto social.

No mesmo contexto, Rengel *et al.* (2012) destacam que as entidades do terceiro setor desenvolvem ações de interesse público. Por isso, a transparência na gestão das atividades realizadas é muito importante, principalmente porque são financiadas por doações, subsídios e doações de voluntários.

Segundo Calabrese (2011), as entidades do terceiro setor e seus gestores têm buscado recentemente uma regulamentação mais rígida das divulgações das demonstrações financeiras para aumentar a prestação de contas ao público.

Gandía (2011) salienta que a divulgação é fundamental para promover um ambiente mais eficiente e sustentável para organizações sem fins lucrativos, pois a divulgação de informações relevantes cria confiança e melhora as decisões de financiamento. Diferentes partes e níveis de complexidade podem exigir diferentes níveis e tipos de divulgação.

Para Silveira e Borba (2010, p. 43):

A Evidenciação Contábil é a forma mais usual, e em muitas entidades é a única forma para demonstrar à sociedade o valor social de suas atividades. Assim, a adequação da evidenciação contábil das entidades do Terceiro Setor pode ser considerada como índice de transparência dessas entidades, informação de suma importância para gerar crédito a essas Entidades diante da sociedade.

Zhuang, Saxton e Wu (2011), destacam que a doação é fundamental para o funcionamento de entidades sem fins lucrativos, mas requer transparência organizacional e mitigação das assimetrias de informação que muitas vezes existem entre organizações e doadores no mercado de doações de caridade. Os autores argumentam que a divulgação de desempenho, informações financeiras e relacionamentos com doadores são ferramentas importantes para organizações sem fins lucrativos que tentam atrair mais doações, aumentando a responsabilidade e a confiança do público.

No que diz respeito à transparência no terceiro setor, Assis, Mello e Slomski (2006, p. 6) explicam que a divulgação no terceiro setor é ator determinante da sua sobrevivência, é preciso que estas entidades prestem contas dos seus atos aos investidores sociais". Portanto, todas as ações do terceiro setor devem ser apresentadas qualitativa e quantitativamente para que sejam confiáveis e úteis aos seus investidores.

As organizações do terceiro setor possuem vantagens fiscais e são garantidas pela Constituição Federal Brasileira (Brasil, 1988), conforme artigo 150, inciso VI, alínea "d". No entanto, para usufruir desses benefícios, alguns requisitos estabelecidos no artigo 14 da Lei Tributária Nacional (BRASIL, 1966) devem ser atendidos. Os requisitos são os seguintes:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título; II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.



Para o futuro saudável da entidade, precisa ter atenção, investir e se preocupar em deixar a contabilidade em dia. No entanto, mais do que isso, é preciso ser dinâmico e encontrar soluções ágeis para os problemas que surgem ao longo do caminho.

As entidades do terceiro setor complementam ações do governo, representam uma alternativa para a sociedade, atuam na implementação de políticas sociais e por serem relevantes os serviços prestados. Nessa parceria, em contrapartida, tem o benefício da imunidade tributária, conforme os artigos 150 e 151 da Constituição Federal de 1988:

DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTÁRIO

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

O número de entidades sem fins lucrativos tem crescido muito no Brasil nos últimos anos. De acordo com dados do Programa de Voluntários das Nações Unidas (UNV), o chamado Terceiro Setor representa mais de 5% do PIB nacional e envolve mais de 12 milhões de pessoas que atuam direta ou indiretamente nessa área. Pela própria característica dessas organizações, a contabilidade do Terceiro Setor tem papel fundamental para a demonstração da aplicação de recursos obtidos por elas.

4. IMPORTÂNCIA E BENEFÍCIOS DA CONTABILIDADE COMO FERRAMENTA DE GESTÃO PARA ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

O estudo do terceiro setor torna-se cada vez mais oportuno devido seu papel dinâmico na sociedade, por ser um tipo de sociedade que reaviva uma sociedade civil ativa e participativa, que presa pelo interesse público e por proporcionar melhores serviços à comunidade (ARAÚJO et al., 2019).

A transparência é a base de qualquer fundação institucional. A mensagem tem que ser clara porque em alguma medida afeta a sociedade direta ou indiretamente, como é o caso do terceiro setor. A transparência no terceiro setor baseia-se no pressuposto de que os recursos fornecidos aos gestores devem ser informados por seus financiadores de forma sistemática, transparente e de livre acesso (FRANÇA, 2007).

Zittei, Politelo e Scarpin (2016) esclarecem que:

A transparência e a prestação de contas não são vistas com a devida importância pelas organizações do terceiro setor, uma vez que a divulgação dos resultados e demonstrativos contábeis é realizada pela minoria das organizações sociais.

Portanto, a demonstração adequada dessas entidades é essencial. Os provedores de recursos querem saber onde o dinheiro para o investimento está sendo alocado, se o projeto está realmente sendo executado com sucesso e se estão satisfeitos com os serviços sociais que compensam suas ações. Portanto, é preciso considerar a publicação das informações contábeis não apenas como uma exigência legal, mas também ética, pautada no princípio da transparência essencial à sua continuidade.

Olak e Nascimento (2006) demonstram a importância e definição da contabilidade como um sistema de informação e mensuração exigido por diversas organizações governamentais e não governamentais para produzir demonstrações financeiras e outras informações ao longo do tempo para atingir os seguintes objetivos: a conduta das entidades responsáveis.

Portanto, a prestação de contas dessas instituições, ou seja, a contabilidade, torna-se crítica. A Contabilidade, como ciência social, visa visar o patrimônio de uma entidade a fim de apontar dados sobre a condição econômico-financeira de uma organização a fim de fornecer a seus usuários, fornecedores, governos, acionistas e outros a real situação sobre a organização da referida pessoa jurídica.

No Brasil não existia qualquer ato contábil preciso para as entidades sem fins lucrativos, pois estruturavam procedimentos contábeis fora do padrão, mesmo que lhe fossem exigidas o cumprimento dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Markioni et al., (2022, p. 1300) explicam que, para amparar o progresso das organizações do terceiro setor, os órgãos estatutários do ofício contábil, como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Comissão de Valores Mobiliários e Instituto Brasileiro do Concreto, juntamente com o Banco Central do Brasil, Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), Ministério da Educação, Tesouro Nacional, Receita Federal, Secretaria Nacional de Controle e Superintendência de Seguros Privados, modificaram as Normas Brasileiras Contábeis Técnicas (NBC T) das entidades diversas, visando regulamentar os mecanismos contábeis. As normas são as seguintes:

- **NBC T₁₀** – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas;
- **NBC T_{10.4}** – Fundações (Resolução do Conselho Federal de Contabilidade Nº 837/99, de 22 de fevereiro de 1999);
- **NBC T_{10.18}** – Entidades Sindicais e Associações de Classe (Resolução do Conselho Federal de Contabilidade Nº 838/99, de 22 de fevereiro de 1999);
- **NBC T_{10.19}** – Entidades Sem Finalidade de Lucros (Resolução do Conselho Federal de Contabilidade Nº 877/00, de 18 de abril de 2.000).

A regulamentação do trabalho contábil veio através da NBC T₁₀, a qual estabeleceu critérios e procedimentos de avaliação, registros de transações e eventos, além da estruturação de demonstrações contábeis, assim definindo as informações mínimas que devem ser divulgadas pelas organizações do terceiro setor (ARAÚJO, 2005, p. 54).

Essas normas definem critérios e métodos específicos de ponderação e registro de componentes, em função das variações no patrimônio líquido e divulgação mínima em notas explicativas. Essas agências devem registrar seus ganhos e perdas em seus livros para garantir efetivamente a precisão dos dados contábeis registrados (MARKIONI et al., 2022).

Os profissionais da contabilidade são os que garantem o crescimento e a continuidade das entidades, possibilitando uma melhor atuação perante a sociedade, uma vez que ninguém fornecerá recursos financeiros para alguém sem credibilidade, sem informações

confiáveis sobre seus recursos e a real situação patrimonial da entidade.

Em regra, o estatuto social das entidades do terceiro setor prevêem a obrigatoriedade de aprovação do orçamento anual, de forma Analítica ou Sintética. O Analítica demanda a avaliação do custo previsto para o exercício, através da composição de centros de custos unitários, com alto nível de detalhamento e precisão. Já o Sintético é uma versão resumida do analítico, onde os centros de custos são apresentados de forma genérica, sem descrição unitária e demais detalhamentos.

Independente do orçamento previsto no estatuto social, as entidades são obrigadas a apresentar sempre o orçamento do ano seguinte para a aprovação em assembleia geral, com a devida votação dos associados presentes e do conselho fiscal.

O Manual da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD) assim fala sobre a possibilidade de dispensa da entrega de sua entrega das imunes e isentas:

As pessoas jurídicas imunes e isentas do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), cuja soma dos valores mensais da Contribuição para o PIS/Pasep (sobre a receita), da Cofins e da CPRB seja igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais). As pessoas jurídicas imunes ou isentas do IRPJ ficarão obrigadas à apresentação da EFD Contribuições a partir do mês em que o limite fixado no inciso II do caput for ultrapassado, permanecendo sujeitas a essa obrigação em relação ao(s) mês(es) seguinte(s) do ano-calendário em curso;

Importante ressaltar que não deve ser considerado no cálculo do limite de R\$ 10.000,00 mensais, acima referido, nenhum valor referente ao PIS sobre a Folha. Ou seja, só devem ser considerados no limite de R\$ 10.000,00 mensais, as contribuições que incidem sobre as receitas, quais sejam: O PIS/Pasep e a Cofins, nos regimes cumulativos e/ou não cumulativos, e a CPRB.

A contabilidade também é responsável por zelar pelo cumprimento das obrigações subsidiárias e primárias comuns a todas as pessoas jurídicas, como a elaboração de: DIPJ (Declaração de Informações Econômicas e Fiscais para Pessoa Jurídica), DIRF (Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte), DCTF (Declaração de Dívida e Crédito Federais), DACON (Declaração de Contribuição Social), RAIS (Inventário Anual de Informações Sociais), CAGED (Cadastro Geral de Empregados e Desempregados), GFIP (Cronograma de Pagamento de FGTS e Informações Previdenciárias) etc. (CALEGARE; PEREIRA, 2011, p. 150).

Em seu estudo, Markioni et al. (2022, p. 1308) ressalta que “a relevância das organizações do terceiro setor para a sociedade é crucial na definição da promoção da justiça e da participação igualitária na sociedade”. Além disso, como os ativos dessas instituições são formados e conciliados por meio de dotações, contribuições e isenções fiscais, cabe aos diretores e diretores dar uma visão holística das contas. Por isso, são ampliadas as atribuições e responsabilidades dos profissionais que atuam direta ou indiretamente nessas entidades.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A relevância das organizações do terceiro setor para a sociedade é fundamental, pois

busca desenvolver atividades de responsabilidade pública a partir da iniciativa privada. É mantido principalmente por meio de subvenções, projetos e doações do público em geral. Por isso, deve atuar de forma transparente e responsável para dar credibilidade às ações que pratica, permitindo o aumento da captação de recursos e sua manutenção em conformidade com a legislação vigente.

Com a utilização da contabilidade aplicada ao terceiro setor, em conjunto com o Estado e o setor privado, espera-se que ele atinja os objetivos propostos, e assim, caminhem juntos para o combate dos problemas sociais, e ainda, construir uma sociedade pautada na justiça social.

REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE, A. C. **Terceiro setor: história e gestão de organizações**. São Paulo : Summus, 2021.
- ARAÚJO, T. S.; LEAL, E. A.; LOURENÇO, R. F. Expectativas e satisfação dos discentes sobre os saberes e competências requeridas dos docentes na área de Ciências Contábeis. **Revista Ambiente Contábil - UFRN**, v. 13, n. 1, p. 324-342, 2021.
- ARAUJO, P. C. O Contador nas Entidades do Terceiro Setor. **Revista Integração**, Março, 2006, volume 11, n. 82. Disponível em: <http://integracao.fgvsp.br/ano11/03/administrando.htm>, acesso em 11.10.2022.
- ASSIS, M. S.; MELLO, G. R.; SLOMSKI, V. **Transparência nas entidades do terceiro setor: a demonstração do resultado econômico como instrumento de mensuração de desempenho**. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 3., 2006, São Paulo. Anais... São Paulo: USP, 2006.
- BRASIL, **Constituição Federal de 1988**, outubro/1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 23 de abril 2022.
- CALABRESE, T. D. Public mandates, market monitoring, and nonprofit financial disclosures. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 30, n. 1, p. 19-88, 2011.
- CALEGARE, L.; PEREIRA, B. A. D. Auxílio da contabilidade na sustentabilidade econômica e financeira das Entidades do Terceiro Setor. **Responsabilidade e Reciprocidade**, p. 144-152, 2011.
- GANDÍA, J. L. Internet disclosure by nonprofit organizations: empirical evidence of nongovernmental organizations for development in Spain. **Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly**, v. 40, n. 1, p. 57-78, 2011.
- GOLLO, V.; SCHULZ, S. J.; ROSA, F. S. Evidenciação contábil em entidades brasileiras de terceiro setor: adequação às normas brasileiras de contabilidade. **ConTexto**, v. 14, n. 27, p. 104-116, 2014.
- LANDIN, L.; BERES, N. **As organizações sem fins lucrativos no Brasil: Ocupações, despesas e recursos**. Rio de Janeiro: Nau, 1999.
- Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em : <http://www.senado.gov.br/>. Acesso em 20 de abril 2022
- MARKIONI, N. D. et al. CONTABILIDADE APLICADA AO TERCEIRO SETOR. **REASE**, v. 8, n. 06, p. 1294-1311, 2022.
- OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. As Entidades sem Fins Lucrativos (Terceiro Setor) e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas. **Anais do Congresso Brasileiro de Contabilidade**, 2000.
- PNBE – Pensamento Nacional das Bases Empresariais. Disponível em: <http://www.pnbe.org.br>. Acesso em: 20 de abril 2022.
- RENGEL, S. et al. Importância do balanço social para as entidades do terceiro setor sob a ótica dos gestores das APAES da região do Alto Vale do Itajaí/SC. **Pensar Contábil**, v. 14, n. 53, p. 5-15, 2012.
- SANTOS, C. A. **Práticas de Contabilidade das Organizações sem Fins Lucrativos de Curitiba**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Paraná. Curitiba, SC, 2010.
- SILVEIRA, D.; BORBA, J. A. Evidenciação contábil de fundações privadas de educação e pesquisa: uma

análise da conformidade das demonstrações contábeis de entidades de Santa Catarina. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 21, n. 1, p. 41-68, 2010.

SILVEIRA, D. **Evidenciação Contábil de Fundações Privadas de Educação e Pesquisa**: Uma Análise da Conformidade das Demonstrações Contábeis de Entidades de Santa Catarina. Florianópolis, 2007. 133p. Dissertação de Mestrado – Universidade Federal de Santa Catarina, 2007.

SOUZA, F. G.; NASCIMENTO, A. R.; SANTANA, J. O. Panorama brasileiro do ensino de contabilidade aplicada ao terceiro setor: uma análise em instituições públicas de ensino superior. **Contabilidade e Negócios**, v. 16, n. 32, p. 110-128, 2022.

ZHUANG, J.; SAXTON, G. D.; WU, H. Publicity vs. impact in nonprofit disclosures and donor preferences: a sequential game with one nonprofit organization and N donors. **Annals of Operations Research**, v. 21, 2011.

ZITTEI, M. V.; POLITELO, L.; SCARPIN, J. E. Nível de Evidenciação Contábil de Organizações do Terceiro Setor. **Administração Pública e Gestão Social (APGS)**, p. 85-94.

5



**O USO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO
FERRAMENTA DE GESTÃO**

*THE USE OF COST ACCOUNTING AS A
MANAGEMENT TOOL*

Patricia Oliveira Lima



Estudos Interdisciplinares
da Contabilidade

Resumo

A Contabilidade é uma ciência social que tem como principais objetivos, o estudo e o controle do patrimônio de uma entidade, através da avaliação de suas demonstrações e análises de natureza econômica, financeira e produtiva. Com os efeitos da globalização, a Contabilidade de Custo tornou-se essencial para o funcionamento das empresas, pois através dela obtém-se informações, de controle e manutenção nos processos produtivos, aos seus gestores. Este estudo pretende contribuir com informações através da apresentação de conceitos relacionados a custos e despesas; identificação de sistemas de custeio e ferramentas utilizadas na Contabilidade de Custos para tomada de decisão. A metodologia adotada foi pesquisa bibliográfica. Assim, considera-se que o uso das ferramentas da Contabilidade de Custos pode dar um suporte necessário aos gestores nas operações das empresas, visando lucro e perpetuação no mercado.

Palavras-chave: Custos, Despesas, Custeio, Ferramentas, Decisão.

Abstract

Accounting is a social science whose main objectives are the study and control of an entity's assets, through the evaluation of its statements and analyzes of an economic, financial and productive nature. With the effects of globalization, Cost Accounting has become essential for the operation of companies, because through it, information, control and maintenance in production processes, to their managers. This study intends to contribute with information through the presentation of concepts related to costs and expenses; identification of costing systems and tools used in Cost Accounting for decision making. The methodology adopted was bibliographic research. Thus, it is considered that the use of Cost Accounting tools can provide necessary support to managers in the operations of companies, aiming at profit and perpetuation in the market.

Keywords: Costs, Expenses, Costing, Tools, Decision.

1. INTRODUÇÃO

A Contabilidade é uma ciência social que tem como principais objetivos o estudo e o controle do patrimônio de uma entidade. Num conceito mais específico, a contabilidade é definida como um sistema de informação e avaliação que fornece aos seus usuários internos e externos, demonstrações e análises de natureza econômica, financeira e produtiva para tomada de decisão. Com a necessidade de um controle maior de produção dentro das organizações, surgiu a Contabilidade de Custos, do qual oferece informações minuciosas quanto a produtividade, desempenho, qualidade, rentabilidade, tornando-se indispensável nas decisões gerenciais.

Contabilidade de Custos vem obtendo bastante relevância à medida que as mudanças ocasionadas pela globalização se acentuam, pois esta passou não somente a determinar gastos de produção, mas também a fornecer uma gama de informações obtida pela coleta, classificação e registros de dados, permitindo aos gestores posicionarem-se quanto ao controle e manutenção do processo produtivo e tomada de decisão. Este estudo pretende contribuir com informações através do uso de ferramentas da Contabilidade de Custos por meio da apresentação de métodos de custeios e a sua aplicabilidade, gerando informações de mensuração no custo e lucratividade na elaboração de produtos e serviços gerados por uma empresa, de forma que a Contabilidade de Custos possa ser mais difundida e explorada no aspecto gerencial.

A sobrevivência das empresas tornou-se um desafio constante em meio a um mercado global competitivo e com sucessivas transformações periódicas. Para que estas empresas se mantenham em funcionamento é necessário que seus gestores, por meio informações confiáveis e dados consistentes, façam uso de ferramentas que possibilite controle e auxílio no processo de tomada de decisão. Considerando a Contabilidade de Custos, como a parte da contabilidade, no qual destina-se a produzir informações da entidade, auxiliando nas funções de desempenho, planejamento, controle de níveis operacionais e processo decisório, questiona-se: quais as ferramentas disponíveis na Contabilidade de Custos que podem auxiliar os gestores na apuração de resultados? Como hipótese, a contabilidade custos dispõe de todos instrumentos necessários para o gestor avaliar todas as etapas de produção e atuar com ações permitindo que a empresa dê lucro e continue no mercado.

Este trabalho teve como objetivo geral utilizar a Contabilidade de Custos como ferramenta gerencial para controle e tomada de decisão na gestão empresarial; tendo ainda como objetivos específicos: apresentar significados de terminologias relacionadas a custos e despesas; identificar sistemas de custeio e identificar ferramentas utilizadas na contabilidade de custos para tomada de decisão.

O tipo de pesquisa realizado neste trabalho foi uma Revisão de Literatura. Foi desenvolvida fazendo uso da metodologia de revisão bibliográfica de literatura, através de levantamento de documentos publicados sobre o tema, do qual permitiu-se formar um enquadramento teórico, o que proporcionou um alcance dos objetivos traçados da pesquisa. Foram realizadas pesquisas em livros, artigos e sites, o que proporcionou ao trabalho, uma base com rigor científico.

2. TERMINOLOGIAS RELACIONADAS A CUSTOS

Segundo Marion e Ribeiro (2018, p. 40), alguns escritores e docentes preferem iniciar o ensino da Contabilidade de Custos dando ênfase a importância dos significados das terminologias, pois determinados termos têm definições semelhantes e geram dúvidas ao seu entendimento. Palavras que à primeira vista parecem ser sinônimas, na verdade, possuem entendimentos distintos e geram bastante dúvidas quando vão ser utilizadas. Esses termos contábeis com significados abrangentes, na prática se definem ao seu real significado, de acordo com a etapa em que se encontram, sejam no armazenamento, produção, compra ou venda de produtos ou serviços. A avaliação e definição dos inúmeros termos existentes na Contabilidade de Custos são feitos de acordo com o enfoque de cada um, em seu uso em particular.

A Contabilidade de Custos utiliza terminologia própria, cujos termos muitas vezes são usados com diferentes significados tornando-se necessário definir o entendimento dessa terminologia de forma a permitir uma uniformização de conceitos (CREPALDI; CREPALDI, 2018, p.19). O uso equivocado desses conceitos pode causar graves distorções a nível gerencial e contábil na tomada de decisão.

De acordo com Santos (2018, p.20): “para aplicação dos conceitos relativos a Contabilidade de Custos faz-se necessário o entendimento de diversas terminologias comumente utilizadas pelos profissionais ligados à área de custos”. O estudo dessas terminologias é fundamental para o entendimento teórico e prático, essencial para o exercício da função contábil de maneira que possa ser avaliada as informações e mensurar corretamente os elementos dos relatórios contábeis, contribuindo para o aperfeiçoamento do seu uso e para a melhoria dos processos de registro e gestão.

Quando uma empresa adquire um ativo, seja ele para uso, troca, transformação ou utilização de serviços, ela tem gastos. Dispêndio, também chamado de gasto, é todo sacrifício financeiro que a empresa assume para a obtenção de um bem ou serviço qualquer, sacrifício este representado pela entrega ou promessa de entrega de um ativo. Entende-se que gasto é o desembolso feito para obtenção de bens ou serviços, independentemente de onde foi originado o sacrifício financeiro (MARION; RIBEIRO, 2018. p.42).

Segundo Dutra (2017, p. 16), “gasto é o valor pago ou assumido para obter a propriedade de um bem, incluindo ou não a elaboração e a comercialização, considerando as diversas quantidades adquiridas, elaboradas ou comercializadas, não necessitando, portanto, ter ligação com os objetivos sociais da empresa”. São considerados gastos a partir do momento que ocorre o reconhecimento contábil, incorrendo uma obrigação futura(passivo) ou uma obrigação imediata, reduzindo o ativo.

A partir do momento em que um gasto gera uma saída de recurso financeiro para a empresa, torna-se um desembolso. Uma operação que consiste basicamente no pagamento, no qual ocorre a entrega de recursos financeiros em troca de um produto ou serviço, tendo como consequência um gasto, chama-se desembolso (MARION; RIBEIRO, 2018, p. 42). Assim, se o gasto for à vista, o desembolso se dá durante a aquisição do bem, se for a prazo, o desembolso se dará depois da aquisição, e se o gasto for anterior ao recebimento do bem, o desembolso ocorrerá antes da aceitação deste bem.

Para Crepaldi e Crepaldi (2018, p.19), investimento é definido como “todos os gastos ativados em função da utilidade futura de bens ou serviços obtidos.” É uma aplicação de capital que gera expectativa de um benefício futuro. São também considerados investimentos os gastos na obtenção de bens destinados à troca, ou ao consumo. Os estoques, enquanto não forem trocados, aplicados no processo de transformação ou não forem con-

sumidos, são considerados investimentos (MARION; RIBEIRO, 2018. p 41).

Os investimentos são os gastos que ficam localizados no ativo da empresa, e que são baixados através da sua venda ou do seu consumo. Dependendo de sua utilização, poderão transformar-se em custos de produção, de serviço ou transformar-se em despesa. Os investimentos são todos os gastos ativados em função da utilidade futura de bens ou serviços obtidos e que podem localizar-se em qualquer setor da empresa (MARTINS 2018, p.10).

De maneira geral, Crepaldi e Crepaldi (2018, p. 20) define custos como “gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços, sejam eles desembolsados ou não”. Pode-se dizer que é todo sacrifício financeiro utilizado para obtenção de um bem ou serviço e que está ligado diretamente à produção ou à atividade-fim da entidade.

Do ponto de vista econômico, considera-se custo todo e qualquer sacrifício feito para produzir determinado bem, desde que seja possível atribuir um valor monetário a esse sacrifício. Define-se também como sendo o consumo de ativos necessários a produção de um produto ou uma prestação de serviço, de maneira que seja alcançado seus fins específicos, expressos em termos monetários através da criação de uma renda decorrente sobre o investimento (SANTOS et al, 2015, p. 11).

O termo custo tem um significado muito diversificado e através da atribuição do seu enfoque, que é definida a sua devida classificação (CREPALDI; CREPALDI, 2018, p. 20). Toda empresa deve atribuir uma linha específica para classificação de seus custos, verificando e definindo de que maneira ele incorre no produto ou serviço fabricado.

Custos diretos são custos apropriados diretamente ao produto ou serviço identificados (física ou financeiramente) no objeto de custo (produto) com relação custo/ benefício viável economicamente (SANTOS et al, 2015, p. 21). Eles podem ser quantificados e identificados no processo de fabricação e variam de acordo com o volume produzido. Estão diretamente ligados ao consumo de matéria-prima, mão de obra direta, custos gerais de fabricação (PEREZ JUNIOR, et al., 2012, p. 8).

Crepaldi e Crepaldi (2018, p.22) citam que custos diretos “são aqueles incorridos diretamente ao produto ou serviço e podem ser mensurados de maneira clara e objetiva, ligados diretamente à quantidade produzida”. Por ser de característica própria e objetiva em relação ao produto, o custo direto não tem necessidade de rateio, ou seja, não é feita a divisão proporcional de custos durante a execução de projetos ou realização de serviços.

“Custos indiretos são custos que são alocados aos produtos ou serviços através de critérios de apropriação com o grau de subjetividade, devido a sua não identificação direta no objeto de custo, no caso produto ou serviço” (SANTOS et al, 2015, p. 21). Esses tipos de custos não estão associados diretamente na elaboração do produto, e sim na parte do processo de elaboração. Apresentam como característica principal a pouca possibilidade de serem quantificados, medidos e identificados diretamente em cada unidade produzida e comercializada.

Para Ribeiro (2018, p.24), custos indiretos “são gastos aplicados indiretamente na fabricação dos produtos e que é impossível uma segura identificação de suas quantidades e de seus valores em relação a cada produto fabricado”. Essa dificuldade na identificação dos custos indiretos vai aumentando à medida que ocorre a diversificação de tipos de produtos e serviços produzidos pela empresa.

Viceconti e Neves (2013, p. 20) definem como “custos fixos aqueles cujos os valores são os mesmos qualquer que seja o volume de produção da empresa, significando que não está diretamente influenciado pela quantidade de produto produzido”. De maneira geral, os custos fixos são necessários para manter um nível mínimo de atividade operacio-

nal, também sendo denominados de custos de capacidade. Eles permanecem os mesmos valores monetários quando não ocorre alteração significativa no nível de atividade. São exemplos de custos fixos os salários de supervisores, depreciação linear das instalações e equipamentos.

“Custos fixos são os custos do qual seus montantes tendem a permanecer constantes mesmo que haja mudanças no nível operacional do período, relacionando-se mais especificadamente com a capacidade instalada ou com a estrutura física que a empresa possui, sendo o valor desvinculado ao volume fabricação” (WERNKE, 2018, p.7). Os custos fixos são constantes e não se alteram, independentemente do maior ou menor volume de produção ou vendas.

Custos variáveis são os custos que mantêm relação direta com o volume de produção ou serviço cujo o montante em unidades monetárias alteram na proporção direta das variações do nível das atividades. Dessa maneira, o valor absoluto dos custos variáveis cresce à medida que o volume de atividades da empresa aumenta. Na maioria das vezes, esse crescimento no total evolui na mesma proporção do acréscimo no volume produzido (PEREZ JUNIOR, et al., 2012, p. 14).

Despesa, são gastos desembolsados ou devidos pela empresa, necessários ao desenvolvimento de suas operações e seu funcionamento (GRECO; AREND, 2013. p 57). São chamadas de despesas os valores gastos com vendas, distribuição dos produtos ou serviços e que não estão diretamente ligadas às áreas de produção da empresa, ou seja, áreas administrativas e comerciais. (PADOVEZE, 2013).

Ribeiro (2020, p. 28) afirma que “despesa corresponde a gastos decorrentes do consumo de bens e utilização de serviços das áreas administrativa e comercial que direta ou indiretamente, visam à obtenção de receitas”. Sendo que os gastos só serão classificados como despesas a partir do momento em que estes forem consumidos

Crepaldi e Crepaldi (2018, p .24) expõem que “perdas são gastos que ocorrem de forma não esperada e involuntária e são causados por fatores internos ou externos e que não se tem previsão pra acontecer”. Descreve-se que a “perda não ocorre de maneira voluntária e não traz a obtenção da receita, sendo assim não se confunde com a despesa já que não é um sacrifício para a obtenção de receitas e sim um ocorrido de forma excepcional” (MARTINS, 2018, p.38). São eventos que causam desembolsos originado de eventos que fogem da normalidade da empresa.

3. IDENTIFICAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTEIOS

Devido ao ambiente competitivo entre as organizações, o uso de sistemas de custos tornou-se essencial, pois faz-se necessário análises de cada etapa da cadeia produtiva, para que os gastos ocorridos sejam avaliados e controlados (PAIN,2016, p.82). A Contabilidade de Custos tem por finalidade o acompanhamento na formação dos custos e despesas no ciclo operacional de uma empresa, fazendo uso de vários tipos sistemas de custeios. A aplicação desses sistemas deverá ser coerente com o tipo de empresa, às atividades que são desenvolvidas, suas necessidades gerenciais, contemplando o custo-benefício resultante do sistema adotado.

Crepaldi e Crepaldi (2018, p. 151) descrevem custeio ou custeamento como: “método de acumulação de custos, maneiras segundo as quais procede a acumulação e a apuração dos custos”. A correta interpretação dos custos operacionais dá condições essenciais para o

funcionamento racional de uma entidade, pois a partir das informações geradas, estas podem desenvolver estratégias que visam a obtenção de vantagem competitiva no mercado.

Existem vários sistemas que podem ser utilizados para custeamento dos produtos, uns com fins específicos de alocar aos produtos os custos indiretos; e outros de promover a composição do custo total de fabricação (MARION; RIBEIRO, 2018, p.62). Contudo, a utilização de um sistema de custeio incompatível com as características da empresa pode levar o gestor a erros ao longo do processo decisório.

Viceconti e Neves (2013, p. 24) definem: "Custeio por Absorção ou Custeio Pleno como apropriação de todos os custos (custos fixos ou variáveis) à produção do período". Esse custeio contempla a aplicação de um critério de rateio a todos os custos diretos e indiretos incorridos no processo de fabricação, sendo as despesas excluídas nesse custeio. É o sistema que mais considera o preço de venda em função de custos e mercado, apurando um resultado ao produto, mercadoria ou serviço.

O sistema de Custeio por Absorção é considerado como oficial, pois é utilizado por todas as organizações para apuração do Custo de Fabricação, resultados e também para registros. É aprovado pelo Fisco (legislação tributária), pela legislação comercial e societária e também pelas internacionais de contabilidade, fundamentando as demonstrações contábeis internacionais oficiais, do qual, são elaboradas também para atender aos usuários externos (MARION; RIBEIRO, 2018. p. 62).

De acordo com Martins (2018, p. 22), o Custeio por Absorção resume-se ao critério em que "se apropriam todos os custos de produção, sejam fixos, variáveis, diretos ou indiretos, e tão somente os custos de produção, aos produtos elaborados". O tempo de produção e a quantidade produzida são alguns dos critérios de rateio a serem considerados no cálculo do Custeio por Absorção, do qual afeta diretamente o resultado do custeio e o volume de produção, permitindo determinar o custo total do produto.

Santos (2017, p. 87) diz que "o sistema de Custeio por Absorção é falho em muitas circunstâncias, como instrumento gerencial de tomada de decisão, porque tem como premissa básica os rateios dos chamados custos fixos, que, apesar de aparentarem lógicos, poderão levar a alocações arbitrárias e até enganosas". É um método importante para a tomada de decisão de longo prazo, porém não é a melhor ferramenta para fins gerenciais, pois pode ocultar possíveis desperdícios ou ineficiências, além de não permitir o cálculo da Margem de Contribuição.

Custeio Variável também chamado de Custeio Direto ou Custeio Marginal é o custeio que considera somente os custos diretos ou variáveis. É um sistema de custeio direcionado para o mercado, considerando o preço de venda do produto, mercadoria ou serviço, predominantemente, uma função do mesmo (SANTOS et al, 2015, p. 55).

No sistema de Custeio Direto, quando a produção é toda concluída e vendida no mesmo período, o resultado não é afetado, porém, quando somente parte da produção for atuada, esse sistema implica em estoques e lucro líquido subavaliados (MARION; RIBEIRO, 2018. p. 63). Por considerar somente parte dos custos incorridos na fabricação, o custeio direto não é aceito pelo Fisco (legislação tributária).

De acordo com Martins e Rocha (2015, p. 67): "na apuração do valor de custo dos produtos, somente os custos variáveis são considerados, mas, para fins de apuração, demonstração e análise do resultado de cada produto, os custos fixos identificáveis também devem ser confrontados com a sua receita". O resultado do Custeio Direto permite identificar o custo unitário parcial dos produtos, uma ferramenta de grande valia, permitindo uma tomada de decisão de forma rápida, através de informações fundamentais à gestão

financeira das organizações.

O Custeio ABC foi criado como instrumento para auxiliar na tomada de decisão, pois segundo os seus criadores os custos das atividades ficariam mais visíveis e fáceis a serem detectados, especialmente naqueles em que não agregam valor ao produto pago pelo cliente, portanto considerados inúteis e passíveis de serem eliminados (SANTOS, 2017, p.228). É uma ferramenta de gestão que possibilita a identificação de desperdício em uma empresa, permitindo apropriar os custos indiretos pelas atividades desenvolvidas no processo de produção das empresas.

O sistema de Custeio ABC (*Activity-Based Conting*) também chamado de Custeio por Atividade é um sistema de custeio caracterizado pela atribuição dos custos indiretos aos produtos (RIBEIRO, 2013, p.267). O pressuposto do método de custeio ABC é que os recursos produzidos pela empresa são absorvidos pelas suas atividades e não pelo produto ou serviço produzido (VICECONTI; NEVES, 2013, p. 117). Esse custeio tem como objetivo rastrear quais as atividades produzidas pela empresa estão sendo consumidas de maneira mais significativa.

Segundo Crepaldi e Crepaldi (2018, p. 212) o custeio ABC tem como principal fundamento: “buscar o princípio da causa/ação, ou seja, rastrear e identificar o agente causador do custo para lhe imputar o valor”. No método ABC, o objetivo é rastrear quais são as atividades que estão consumindo de forma mais significativa os recursos da produção, direcionando os custos de produção para essas atividades e destas para os bens fabricados.

O sistema de Custeio RKW (*Reichskuratorium fur Wirtschaftlichtkeit*), criado na Alemanha, contempla o custo total dos produtos juntamente com as despesas incorridas durante o período (RIBEIRO, 2014, p.15). É considerado uma excelente ferramenta de gestão em virtude de poder aferir os efeitos dos custos e despesas no preço final dos produtos ou serviços produzidos.

Martins (2018, p. 236) destaca que o Custeio Pleno “consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos”. Com isso, é possível chegar ao valor de produzir e vender, ou seja, ao gasto completo de todo o processo empresarial que, somado ao lucro estimado, determina o preço de venda.

No método de Custeio Pleno, os custos e despesas de uma entidade são levados aos objetos de custeio; portanto, não deve ser confundido com o método de custeio por absorção, que leva aos objetos de custeio apenas os custos (CREPALDI; CREPALDI, 2018, p.239). Sua aplicação é eminentemente gerencial e sua principal vantagem é o fato de ser levado em consideração todos os gastos ocorridos em uma organização, sem exceções, no qual resulta numa informação de custos unitários completa e conservadora.

4. FERRAMENTAS UTILIZADAS NA TOMADA DE DECISÃO

A Contabilidade de Custos está relacionada a tudo que se refere a gastos incorridos para a produção de um bem ou serviço, portanto ela está diretamente ligada a avaliação de estoques, custo do produto vendido, controle de custos, orçamentos e apuração de resultados. Para que se possa desempenhar um gerenciamento adequado faz-se necessário obtenção de informações relacionadas a custos de produção das empresas objetivando aumento de lucratividade, diminuição de custos e melhoria no processo produtivo.

Marin e Santos (2015, p. 13) discorrem que “a Contabilidade de Custos é uma técnica

utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços”. Tem a função de gerar informações precisas e rápidas de gestão, para a tomada de decisão. A Contabilidade de Custos fornece informações tanto para a contabilidade gerencial quanto para a contabilidade financeira, dispondo de técnicas que são aplicadas não somente às empresas industriais, mas também a outras atividades, incluindo empresas públicas e entidades sem fins lucrativos, não estando restrita às formalidades legais da contabilidade (CREPALDI; CREPALDI, 2018, p.13).

Marion e Ribeiro (2018, p. 43) conceituam que: “Custo de fabricação ou Custo Industrial é a soma de gastos com bens e serviços aplicados ou consumidos na fabricação de outros bens.” São três os elementos que compõem o Custo de Fabricação: materiais, mão de obra e gastos gerais de fabricação, do qual representa o esforço da empresa em transformá-los em produto acabado (RIBEIRO, 2013, p.28).

Custo dos Produtos Vendidos corresponde a soma dos gastos incorridos na produção dos bens e serviços que foram vendidos (RIBEIRO, 2013, p. 44). Corresponde o quanto a empresa pagou a seus fornecedores pelas mesmas mercadorias adquiridas vendidas a seus clientes. Esses valores pagos aos fornecedores podem sofrer alterações por conta de descontos, abatimentos, fretes, seguros, juros e também tributos.

Conforme Crepaldi (2013, p.154) “Margem de Contribuição é um conceito de extrema importância para o custeio variável e para a tomada de decisões gerenciais”. É através dessa ferramenta que a empresa sabe se obterá lucro ou prejuízo e se esse lucro é o suficiente para se obter Ponto de Equilíbrio. Pode-se entender também Margem de Contribuição como a parcela do preço de venda que ultrapassa os custos e despesas variáveis e que contribui para a absorção dos custos fixos e, ainda, para a formação de lucro. (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2012, p.199).

Margem de Contribuição é o método utilizado para mostrar o desempenho de uma unidade produzida através da diferença entre receita de vendas, custos e despesas variáveis alocadas a um determinado produto. Ela representa o valor que cobrirá os custos e despesas fixas da empresa e proporcionará o lucro. São os resultados positivos, provenientes da receita deduzidos dos gastos variáveis. Através do resultado da Margem de Contribuição, que se obtém o valor do Ponto de Equilíbrio.

A Margem de Contribuição é considerada uma poderosa ferramenta de gestão a qual possibilita tomar decisões importantes para que o seu lucro seja maximizado. Considerando os custos fixos como gasto do período, esse método, fornece o desempenho tanto econômico quanto financeiro de uma determinada unidade produtiva. Conclui-se que a partir dela é possível saber quais os produtos estão contribuindo para cobrir os custos e despesas fixos da entidade; além disso, as informações levantadas ao realizar a margem de contribuição possibilita identificar quais os produtos geram mais retorno para a entidade.

Ponto de equilíbrio é um indicador que mostra a informação de quanto é que a empresa precisa produzir para as receitas serem maiores que as despesas. Ele ocorre quando as receitas totais geradas pelo volume de vendas se igualam as despesas e custos totais (MARION; RIBEIRO, 2018, p 103). Acontece quando não ocorre nem lucro e nem prejuízo nas vendas, ou seja, quando os custos totais são iguais às receitas totais, apontando o faturamento mínimo que a empresa tem que atingir, para que não chegue ao negativo.

O Ponto de Equilíbrio é um dos parâmetros mais usados para avaliação da viabilidade de um empreendimento. Para sua determinação, deve ser feita uma classificação rigorosa dos custos quanto à formação, tendo-se a preocupação de separar as parcelas fixa e variável existentes nos custos mistos. Também corresponde à quantidade que iguala a receita total com a soma dos custos e despesas que representam desembolso financeiro

para a empresa.

Margem de Segurança corresponde à diferença entre a receita total auferida e a receita total no Ponto de Equilíbrio (MARION; RIBEIRO, 2018, p. 135). É a quantidade que pode ser reduzida das vendas sem que se tenha prejuízo, sendo a Margem de Segurança considerada um indicador de risco. Verifica-se que quanto menor a razão, maior o risco de se atingir o Ponto de Equilíbrio, ou seja, a Margem de Segurança evidencia a distância que a situação atual das vendas está em relação ao Ponto de Equilíbrio.

A Margem de Segurança possibilita determinar o volume de receitas que a empresa deverá ter para suprir as suas despesas, tanto fixas como variáveis, da produção de um determinado produto. Quanto mais baixa for a margem de segurança, maior será o risco econômico, pois a empresa estará trabalhando muito próximo do seu ponto crítico, podendo a qualquer momento, apresentar prejuízos.

Dutra (2017, p.373) conceitua alavancagem operacional como: “o índice que relaciona o aumento percentual nos lucros com o aumento percentual na quantidade vendida em determinado nível de atividades”. Com alavancagem no volume de produção e venda, promove-se um aumento no resultado. Essa medida aponta a sensibilidade dos lucros da empresa em face das variações no volume de vendas.

O conceito de alavancagem é decorrente da Física, em que certa força é capaz de funcionar como uma alavanca para levantar um peso maior. Em contabilidade e em finanças utiliza-se como medida dessa força o grau de alavancagem operacional (DUBOIS; KULPA, 2019, p.193). Ele mostra o aumento proporcional do lucro no nível de alavancagem sobre o de segurança em relação à proporção do acréscimo de receita ou de volume de produção no nível da Margem de Segurança.

Em um mundo globalizado as empresas têm a necessidade de adaptar-se às mudanças que ocorre no mercado. Este novo cenário reflete um aumento de competitividade entre empresas fazendo com que as mesmas busquem práticas capazes de auxiliá-las no alcance de suas metas, especialmente as relacionadas a processos produtivos e assim permanecerem no mercado. Diante desses aspectos, nota-se que a Contabilidade deixou de ser não apenas um instrumento para cumprir as exigências legais, passando a ser também um instrumento de gestão.

Confirma-se através do presente trabalho que os objetivos propostos foram alcançados, indicando que o uso da Contabilidade de Custo é de extrema importância na gestão de uma empresa, auxiliando no processo produtivo, de controle e gestão, de maneira que seu uso adequado possa trazer bons resultados.

Um estudo profundo através de várias fontes bibliográficas possibilitou apresentar pontos relevantes quanto a Contabilidade de Custos. Apresentou-se primeiramente a definição e diferenciação dos principais termos que muitas vezes são utilizados de maneira errônea. Abordou-se também os principais sistemas de custeios e suas aplicações; e por fim o uso das principais ferramentas da Contabilidade de Custos, gerando informações importantes para tomada de decisão.

De acordo com que foi apresentado, sugere-se trabalhos futuros relacionados ao tema. Propõe-se uma nova abordagem relacionada a Contabilidade Gerencia e Contabilidade Financeira, enfatizando a atuação conjunta dessas áreas e o quanto elas podem impactar nos resultados de uma empresa.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em um mundo globalizado as empresas têm a necessidade de adaptar-se às mudanças que ocorrem no mercado. Este novo cenário reflete um aumento de competitividade entre as empresas fazendo com que as mesmas busquem práticas capazes de auxiliá-las no alcance de suas metas, principalmente as relacionadas aos processos produtivos. Diante desses aspectos, nota-se que a Contabilidade deixou de ser não apenas um instrumento para cumprir as exigências legais, passou a ser também um instrumento de gestão.

Confirma-se através do presente trabalho que os objetivos propostos foram alcançados, indicando que o uso da Contabilidade de Custo é de extrema importância na gestão de uma empresa, auxiliando no processo produtivo, de controle e gestão, de maneira que seu uso adequado possa trazer bons resultados.

Um estudo profundo através de várias fontes bibliográficas possibilitou apresentar pontos relevantes quanto a Contabilidade de Custos. Apresentou-se primeiramente a definição e diferenciação dos principais termos, que muitas vezes são utilizados de maneira errônea. Abordou-se também os principais sistemas de custeios e suas aplicações; e por fim o uso das principais ferramentas da Contabilidade de Custos, gerando informações importantes para tomada de decisão.

De acordo com que foi apresentado, propõe-se trabalhos futuros relacionados ao tema. Sugere-se uma abordagem relacionada a Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira, enfatizando a atuação conjunta dessas áreas e o quanto elas podem impactar nos resultados de uma empresa.

Referências

- ABDEL-AAL, R.E.; AL-GARNI, Z. Forecasting Monthly Electric Energy Consumption in eastern Saudi Arabia using Univariate Time-Series Analysis. **Energy**, v. 22, n.11, p.1059-1069, 1997.
- ABRAHAM, B.; LEDOLTER, J. **Statistical Methods for Forecasting**. New York: John Wiley & Sons, 1983.
- MAKRIDAKIS, S.; WHEELWRIGHT, S.; HYNDMAN, R.J. **Forecasting Methods and Applications**. 3. ed. New York: John Wiley & Sons, 1998.
- PELLEGRINI, F.R.; FOGLIATTO, F. Estudo comparativo entre modelos de Winters e de Box-Jenkins para a previsão de demanda sazonal. **Revista Produto & Produção**, v. 4, número especial, p.72-85, 2000.
- CREPALDI, Silvio Aparecido; **Curso Básico De Contabilidade: Gestão Empresarial, Exercícios E Questões Com Respostas**. 7. ed. São Paulo.2013.
- CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de Custos e Formação de Preços: Conceitos, Modelos e Instrumentos: Abordagem do Capital de Giro e da Margem de Competitividade**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2019.
- DUTRA, René Gomes. **Custos: uma abordagem prática**. 8. ed. – São Paulo: Atlas, 2017.
- FILGUEIRAS, B. G. A. C. **A importância da estimativa para o Gerenciamento de Custos**. Disponível em: http://www.techoje.com.br/site/techoje/categoria/detalhe_artigo/767. Acesso em: 16 abr. 2022.
- GRECO, Alvisio; AREND, Lauro. **Contabilidade: teoria e práticas básicas**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- MARION, José Carlos; RIBEIRO, Osni Moura. **Introdução à contabilidade gerencial**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de custeio comparados: Custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade de custos**: teoria, prática. Integração com sistemas de informações (ERP). 1. ed. São Paulo: Cengage Learning. 2013. 510 p.
- PAIM, Wilson Moisés. **Análise de custos**, 1 ed. Londrina: Editora e Distribuidora Educacional S.A, 2016.
- PEREZ JR, José Hernandez, OLIVEIRA, Luís Martins de, COSTA, Rogério Guedes – **Gestão Estratégica de Custos** – 8 ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- PINZAN, A. F. **Métodos de custeio e seus propósitos de uso**: análise por meio de estudo de casos múltiplos. Dissertação (Mestrado em Ciências). Universidade de São Paulo-USP, São Paulo, 2013.
- RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de Custos**. - 5. ed. - São Paulo: Saraiva, 2018.
- RIBEIRO, Osni Moura. **Noções de Custo**. v.5 – São Paulo: Érica, 2020.
- SANTOS, José Luiz. *et al.* **Manual de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2015.
- SANTOS, Joel José. **Manual de contabilidade e análise de custos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- SILVA, Raimundo Nonato Sousa, LINS, Luiz dos Santos. **Gestão de Custos: gestão de custos: Contabilidade, controle e análise**, 3. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- STOPATTO, M. **Contabilidade de Custos Simplificada e Interativa**. São Paulo: Atlas. 2020.
- VICECONTI, Paulo; NEVES, Silvério. **Contabilidade de custos um enfoque direto e objetivo**.11 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preços de venda: ênfase em aplicações e casos nacionais**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

6



RECUPERAÇÃO JUDICIAL DE MICROEMPRESAS

*JUDICIAL REORGANIZATION OF MICRO-
ENTERPRISES*

Lenyta Fernanda Carvalho de
Azevedo



Estudos Interdisciplinares
da Contabilidade

Resumo

O presente trabalho tenciona efetuar um estudo teórico-descritivo, com base no ordenamento jurídico e na doutrina pertinente, acerca da recuperação judicial de empresas e dos créditos não sujeitos à recuperação judicial. O tema possui grande relevância não apenas para o âmbito técnico e teórico do Direito e do Direito Empresarial, como também para a sociedade como um todo, especialmente no tocante às esferas do direito falimentar e à administração da recuperação e da falência, em âmbito jurídico, pragmático e acadêmico. A pesquisa tem por objetivo geral, discorrer sobre a recuperação judicial de microempresas. Abordando os seguintes objetivos específicos: Apresentar os aspectos da falência e os direitos relacionados; discorrer a respeito da recuperação judicial e extrajudicial; e fazer um paralelo com a questão da resolução de conflitos. O presente trabalho foi desenvolvido utilizando metodologia de pesquisa bibliográfica que consiste na consulta de material científico já publicado por diferentes autores em diferentes fontes que estejam disponíveis ao público. Recuperar uma empresa vai muito além do que o significado aparente da expressão pode sugerir. Significa, mais profundamente, uma completa reorganização que envolve diversos aspectos da atividade privada: econômico, administrativo e financeira. A recuperação judicial criada nos termos da Lei 11.101/2005, indica o propósito de acelerar os processos de planejamento das empresas economicamente desfavorecidas para manter seus empregos, serviços e devedores, por meio de um plano de reestruturação que opera, demonstra uma divisão detalhada das formas de pagamento, prazos, faturamento, para fornecer o descarte de mercadorias e outros itens de garantia genuína.

Palavras-Chave: Recuperação Judicial. Falência. Microempresas.

Abstract

The present work intends to carry out a theoretical-descriptive study, based on the legal system and the relevant doctrine, about the judicial recovery of companies and credits not subject to judicial recovery. The topic has great relevance not only for the technical and theoretical scope of Law and Business Law, but also for society as a whole, especially with regard to the spheres of bankruptcy law and the administration of recovery and bankruptcy, in the legal sphere, pragmatic and academic. The general objective of the research is to discuss the judicial reorganization of micro-enterprises. Addressing the following specific objectives: Present the aspects of bankruptcy and related rights; discuss about judicial and extrajudicial recovery; and Make a parallel with the issue of conflict resolution. the present work was developed using a bibliographic research methodology that consists of consulting scientific material already published by different authors in different sources that are available to the public. Recovering a company goes far beyond what the apparent meaning of the expression might suggest. It means, more profoundly, a complete reorganization that involves several aspects of private activity: economic, administrative and financial. The judicial reorganization created under the terms of Law 11.101/2005 indicates the purpose of accelerating the planning processes of economically disadvantaged companies to maintain their jobs, services and debtors, through a restructuring plan that operates, demonstrates a detailed division of the forms of payment, deadlines, billing, to provide disposal of goods and other genuine warranty items.

Keywords: Judicial Recovery. Bankruptcy. Microenterprises

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tenciona efetuar um sobre o ordenamento jurídico e na doutrina pertinente, acerca da recuperação judicial de empresas e dos créditos não sujeitos à recuperação judicial. O tema possui grande relevância não apenas para o âmbito técnico e teórico do Direito e do Direito Empresarial, como também para a sociedade como um todo, especialmente no tocante às esferas do direito falimentar e à administração da recuperação e da falência, em âmbito jurídico, pragmático e acadêmico. A pesquisa tem por objetivo geral, discorrer sobre a recuperação judicial de microempresas.

2. A FALÊNCIA E O DIREITO FALIMENTAR

A Lei de Falências teve origem na Roma Antiga, em meados da década de 450 a.C., na chamada Lei das XII Tábuas. Durante esse tempo, o devedor pagava suas dívidas por meio de assassinatos que recaiam sobre o devedor por meio de coação física que insultava a natureza humana. Há duas formas de o devedor pagar sua dívida, com trabalho escravo, prestando serviço durante todo o período igual ao valor de sua dívida, ou por execução, e, nos casos de mais de um credor, a lei permitia a divisão de partes do seu corpo em proporção ao número de credores.

Nesse contexto histórico, o devedor pagava suas obrigações por alguma forma de coação física, sendo ineficaz a alienação direta de bens patrimoniais, ainda que tivesse bens suficientes disponíveis. Quando leis rígidas começaram a introduzir a execução do patrimônio nacional e não mais a integridade física do devedor, passou a ser totalmente proibida a escravidão e a morte do devedor.

Na época do direito romano, através da Lex Aebutia, o devedor que, durante a tomada de dívidas, foge ou desaparece, desviando-se da responsabilidade de pagar as dívidas, os cobradores tinham a propriedade desse devedor. Havia um prazo que determinava a convocação pública e era carimbado no devedor e sua dívida conformemente do domínio público, de modo que, desta forma, se dava a oportunidade aos novos credores de também tomarem seus juros no pagamento do dinheiro das dívidas correspondentes.

Ainda neste caso, valendo-se da Lex Iulia, aquele que, de boa-fé, assumiu suas dívidas e entregou todos os seus bens para obter o dinheiro, o credor não poderia recusar, e o devedor poderia confirmar sua honra, dado antecipadamente o histórico dos problemas. Durante esses longos períodos, o sistema de regras de direito substantivo sofreu grandes, mas positivas, mudanças. O Direito Comercial, no século IX, começou a ser restabelecido na Itália, tornando-se uma lei independente, que culminou no surgimento da aprovação de crédito por meio da prestação de garantias imobiliárias. A partir do desenvolvimento do país, devido ao forte trânsito de pessoas, bens, capitais e qualificações, a nova situação comercial da indústria e comércio do mercado medieval inspirou-se na civilização romana, criando a moderna lei da falência.

Como resultado, as leis de falência restabeleceram severas penalidades impostas ao devedor, seus ascendentes e seus descendentes. A falência, nessa época, era considerada crime, desta forma, o falido e toda a sua família eram punidos até que as dívidas fossem pagas, e, segundo o direito romano, se a falência fosse confirmada por fraude,



era permitida a matança de pessoas sem dinheiro. A principal diferença neste caso é a multa para os devedores fictícios, que reivindicam um direito diferente do que realmente tinham, eram obrigados a pagar uma multa ou perderam a oportunidade de obter seu direito perigoso.

Na França, em meados do século XIII, no direito comercial através da Portaria, o Estado passou a ter um papel direto e legal para atuar nos processos falimentares, o que tornava ilegal a execução direta do devedor pelos credores.

Assim, essa nova ordem influenciou a criação do direito comercial na Era Moderna, enfim, em relação ao Direito Comercial francês após a Revolução Francesa. Portanto, para estar em melhores termos com o direito comercial, a lei belga aceitou primeiro a concordata, que mais tarde influenciou a criação do Código Italiano de 1882. Nesse contexto, o direito falimentar é muito diferente em todo o mundo, mas todos eles têm resquícios do antigo direito comercial romano, menos específico, o direito comercial europeu.

De acordo com Negrão (2003), o entendimento do conceito de falência em seu instituto jurídico pode se dar através da compreensão do verbo "falir", que tem na palavra latina "falece" sua origem etimológica, cujo significado seria a ação de "faltar com o compromisso", com o prometido, enganando; de modo que "falência" seria justamente o ato de cair em falha, omitindo-se de seu dever. (NEGRÃO, 2003)

Segundo Requião (1995) "[...] de expressão comum o verbo passou, tecnicamente, no meio jurídico a expressar a impossibilidade de o devedor pagar suas dívidas, em consequência da falta de meios decorrentes de escasso e insuficiente patrimônio"

3. RECUPERAÇÃO JUDICIAL E EXTRAJUDICIAL DA EMPRESA E SEUS OBJETIVOS

Recuperar uma empresa vai muito além do que o significado aparente da expressão pode sugerir. Significa, mais profundamente, uma completa reorganização que envolve diversos aspectos da atividade privada: econômico, administrativo e financeiro.

Essa é a essência, o fundamento, o objetivo que impulsiona, que sustenta a manutenção, a recuperação, a reorganização da empresa. Nesse sentido, o procedimento de Recuperação Judicial tem como objetivo proporcionar a recuperação econômico-financeira do devedor. Institui, portanto, a conservação da empresa e, sobretudo, a manutenção de sua função social, de modo a dar continuidade à geração de riquezas, fortalecendo também a economia nacional. Consequentemente, a Recuperação Judicial é uma providência legal destinada a impedir a falência.

A recuperação judicial criada nos termos da Lei 11.101/2005, indica o propósito de acelerar os processos de planejamento das empresas economicamente desfavorecidas para manter seus empregos, serviços e devedores, por meio de um plano de reestruturação que opera. Demonstra uma divisão detalhada das formas de pagamento, prazos, faturamento, para fornecer o descarte de mercadorias. Por fim, é esperado que o trabalho cumpra o seu papel e insira o leitor acerca de tema que é um assunto bastante polarizado na sociedade contemporânea.

Segundo Tomazette (2017, p. 47), falência, recuperação judicial e recuperação extrajudicial são pessoas jurídicas para empresas em dificuldade. Portanto, a falência é uma instituição do ordenamento jurídico societário que se aplica apenas aos devedores comerciais. No caso de um devedor, o quadro jurídico e processual restringe a concorrência aos

credores que não estão sujeitos às leis de falência.

É por isso que o artigo 1º da Lei 11.101/2005, dispõe que “A lei regulamenta a aquisição judicial, a aquisição ilegal e a falência de empresários e sociedades empresárias, conhecidos como devedores”. A falência ocorre quando os bens do devedor são insuficientes para pagar as dívidas. A implementação da falência é completamente diferente do que acontece no Direito Civil contra o devedor, que não é empresário, que não tem dinheiro, na falência todos os credores podem ser pagos em um único processo, o que é muito diferente do Direito Civil. Falência é a execução do procedimento de um devedor.

Quando um devedor cujos bens são insuficientes para pagar a dívida não está profissionalmente envolvido em atividades comerciais, o processo de execução da dívida é chamado de execução do credor insolvente e é claramente diferente da falência. A falência, a recuperação judicial e a recuperação extrajudicial são instituições comuns de direito societário em dificuldade. De acordo com o artigo 1º da lei, empresários e empresas podem ser afetados por falência, recuperação judicial e recuperação extrajudicial.

Na lei há disposições gerais que atendem a três propósitos, disposições que equivalem à falência e recuperação judicial e disposições específicas para cada um. Quando a lei se referir a um empresário, deve-se entender que se refere a cada empresário, pessoa em cujo nome a empresa cria uma empresa, assumindo os riscos da atividade empresarial. De acordo com Pimenta (2006, p. 156-157), o método extrajudicial de reintegração da empresa à condição de Lei nº. 11.101/2005 (arts. 161 a 167). É possível, a partir de então, que vários empresários em crise financeira estabeleçam com seus credores, diretamente e sem julgamento, planos de reativação da empresa em crise.

A instituição da reabilitação da empresa, de forma judicial e extrajudicial, representa uma solução legalmente estabelecida para tentar manter as empresas em dificuldades económicas temporárias em atividade e, através desta medida, garantir os empregos existentes e os interesses de terceiros, como credores, consumidores e do próprio fisco. O princípio da manutenção visa restabelecer os interesses da empresa, como a descoberta e a efetiva interrupção dos processos de liquidação e falência e os fatores que levaram ao problema da empresa afetam sociedade como um todo. Outra maneira eficaz é fazer um plano de recuperação que lide com o problema. Os custos dependem dos conflitos de mercado específicos da situação de cada empresa.

Além disso, mesmo que o plano de reestruturação beneficie claramente a empresa como um todo, ele pode ser rejeitado, dificultando ainda mais a solução dos problemas financeiros.

4. RECUPERAÇÃO JUDICIAL DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

As empresas que correspondem como Microempresas e Empresas de pequeno porte terão tratamento favorável e privilegiado, conforme determina a Constituição do país. Esse dispositivo da Constituição também é utilizado na Recuperação Judicial dessas empresas.

O Instituto de Recuperação Judicial das Microempresas e Empresa de pequeno porte está previsto no inciso V da Lei nº. 11.101/05. O artigo 70.º estabelece no seu § 1º que, “as microempresas e as empresas de pequeno porte, conforme definidas em lei, poderão apresentar plano especial de recuperação judicial, desde que afirmem sua in-

tenção de fazê-lo na petição inicial de que trata o artigo 51 desta Lei". Há uma divisão dessas empresas que opta por fazer um procedimento simples, por conta dos direitos constitucionais estabelecidos para elas.

Segundo Coelho (2015), caso estas empresas pretendam seguir determinadas regras que lhes são destinadas, devem optar por um programa especial de Recuperação. O programa especial estabelece uma cultura de processo simplificada, pois quando as empresas são classificadas como Microempresas e Pequenas Empresas, não há necessidade de constituir uma instituição complexa voltada para empresas de médio e grande porte, conforme explicado anteriormente.

No art. 71 da Lei nº 11.101/05, o legislador estabeleceu certas condições para um programa especial de recuperação de pequenas e médias empresas. A alteração legislativa de 2014 também beneficiou estas empresas, uma vez que um programa especial passou a ter a possibilidade de cobrir todos os créditos dos devedores. Dessa forma, essas empresas poderão honrar suas dívidas sem mensurar seu patrimônio dessas empresas. Confirma-se, no artigo 72, da Lei n.º 11.101/05, que não há necessidade de realização de assembleia geral de credores para discutir programa especial para pequenas e pequenas empresas, isso porque será o único juiz a conceder ou não o instituto de recuperação a essas empresas.

Coelho (2015) afirma que as regras gerais estabelecidas para a Recuperação Judicial de médias ou grandes empresas devem ser utilizadas no processo de Microempresas ou Pequenas Empresas, desde que não entrem em conflito com determinadas condições. A razão pela qual a lei permite um processo simplificado é a baixa dificuldade de aquisição dessas empresas em dificuldade. Além disso, as Pequenas Empresas e os Pequenos Negócios desempenham um papel importante na sociedade, portanto, o desaparecimento dessas empresas deve ser excepcional. Esse pensamento remete ao conceito do princípio da isonomia, pois se essas empresas não fossem tratadas de forma diferenciada, em diferentes lugares do ordenamento jurídico, não haveria concorrência leal e igualitária com empresas de médio e grande porte.

Um dos principais fatores que diferenciam as Microempresas e as Pequenas Empresas do tratamento se deve ao papel social que desempenham na sociedade, pois essas empresas são instrumentos para atingir os objetivos básicos do Estado Democrático de Direito. Se explicarmos dessa forma, a extinção dessas empresas sem prever sequer um instituto de Recuperação Judicial separado seria uma forma de acabar com a justiça social estabelecida como direito fundamental em nossa Constituição.

Souza Junior e Pitombo (2007, p. 656), mencionam que "desburocratizando e desonerando o procedimento, permite-se que as microempresas e as empresas de pequeno porte tenham ampliado o acesso à recuperação". Salomão e Santos (2012), citam que coube ao legislador estabelecer regras simplificadas e menos onerosas para a recuperação das micro e pequenas empresas.

Atualmente, a Lei Complementar 123/2006, enquadra como microempresas aquelas que faturam anualmente até R\$ 360.000,00, e como empresas de pequeno porte aquelas que faturam acima disto, porém até R\$ 4.800.000,00 anualmente. O principal objetivo dessa diferenciação é a análise do plano de recuperação. Deferido o processamento da recuperação, o mesmo despacho determinará a intimação do devedor para apresentação, no prazo improrrogável de 60 dias, do plano de recuperação judicial, sob pena de conversão do processo de recuperação em falência.

Tomazette (2017), esclarece que, além de definir o prazo de apresentação do plano de recuperação judicial, a Lei 11.101/2005, em seu artigo 53, define os elementos que

devem constar do plano, quais sejam os laudos econômico-financeiro e de avaliação dos bens e ativos do devedor, elaborados por profissional legalmente habilitado ou entidade especializada; a demonstração da viabilidade econômica da devedora; bem como a discriminação pormenorizada dos meios de recuperação a serem empregados e seu resumo. O autor destaca, ainda, que a apresentação de um plano de recuperação judicial incompleto equivale a sua não apresentação e, por isso, será conduzida à falência.

No mesmo sentido, Mamede (2012, p. 153), cita que “são amplos os meios que podem ser utilizados para a recuperação judicial da empresa, bastando haver concordância entre o devedor, [...] e a maioria de seus credores”, e menciona, ainda, que “é possível combinar meios para, assim, chegar a um modelo que atenda aos diversos direitos e interesses.”

Coelho (2013, p. 256) versa que “no direito brasileiro [...], quem requer o benefício da recuperação judicial ou a obtém e cumpre ou terá sua falência decretada”. Visto isto, o autor tece críticas a esta vinculação do insucesso de recuperação à decretação da falência, alegando que deveria haver uma forma de o juízo negar a recuperação judicial, sem necessariamente decretar a falência. Isto porque, na visão do autor, isto propicia o uso fraudulento do instituto por devedores que não estejam em estado pré-falimentar, alimentando o que chama de “indústria da recuperação judicial”, que parte da premissa que os devedores e juízo tendem a ser mais tolerantes com empresas em recuperação, ainda que elas na verdade não precisassem recorrer a este artifício.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A recuperação judicial criada nos termos da Lei 11.101/2005, indica o propósito de acelerar os processos de planejamento das empresas economicamente desfavorecidas para manter seus empregos, serviços e devedores, por meio de um plano de reestruturação que opera, demonstra uma divisão detalhada das formas de pagamento, prazos, faturamento, para fornecer o descarte de mercadorias.

Por fim, é esperado que o trabalho cumpra o seu papel e insira o leitor acerca de tema que é um assunto bastante polarizado na sociedade contemporânea. Após isso, é pretendido trazer essas ideias ao debate com o auxílio de periódicos da área que fazem um estudo minucioso e cientificamente relevante, para que no futuro, o presente trabalho possa ser colocado na mesma mesa dos especialistas e, possa servir, também, como inspiração a novos estudos que queiram trazer uma nova abordagem e possam utilizar este trabalho como referencial teórico.

Referências

BRASIL. Lei nº 11.105, de 9 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11101.htm.> Acesso em: 22/08/2022.

COELHO, Fábio Ulhoa, Curso de Direito Comercial – Direito de empresa. São Paulo: Saraiva. V. 3, 2015.

COELHO, Fábio Ulhoa. Comentários à Lei de Falências e de Recuperação de Empresas. São Paulo: Saraiva. 9ª Ed. p. 256, 2013.

MAMEDE, Gladston. Direito Empresarial Brasileiro. São Paulo: Atlas. 2ª Ed. p. 153, 2012.



NEGRÃO, Ricardo. Manual de direito comercial e de empresa. São Paulo: Saraiva, V. 1 e 3, 2003.

PIMENTA, Eduardo Goulart. Recuperação judicial de empresas: Caracterização, avanços e limites. Revista Direito GV.V. 2, n. 1, p. 151-166, jan./jun. 2006.

REQUIÃO, Rubens. A Crise do Direito Falimentar Brasileiro: a reforma da lei de falências. Revista de Direito Mercantil, nº 14. p. 23-33, set./out, 2000.

SALOMÃO, Luis Felipe, e SANTOS, Paulo Penalva. Recuperação Judicial, Extrajudicial e Falência. Forense. p. 20, 2012.

SOUZA Junior. Francisco Satiro de, e PITOMBO, Antônio Sérgio A. de Moraes. Comentários à Lei de Recuperação de Empresas e falência Lei 11.101/2005. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2ª Ed. p. 656, 2007.

TOMAZETTE, Marlon. Curso de Direito Empresarial: Falência e recuperação de empresas. v. 3, 5. Ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2017.

7



**A CONTABILIDADE COMO FERRAMENTA DE
CONTROLE PARA AS ORGANIZAÇÕES**

*ACCOUNTING AS A CONTROL TOOL FOR
ORGANIZATIONS*

Clarissa Moraes Lima



Estudos Interdisciplinares
da Contabilidade

Resumo

A profissão contábil tornou-se no decorrer do tempo importante nas organizações, principalmente no que se refere à tomada de decisões. Os números contabilizados e registrados no que se refere aos gastos e recebimentos não são apenas registros, podem direcionar o caminho que a organização deve seguir para alavancar a empresa. Por isso, este artigo tem como objetivo refletir sobre a atuação do papel do profissional contábil para o crescimento e sustentabilidade dos negócios das organizações. Para tanto, define a concepção que se tem de contabilidade; apresenta algumas áreas que o profissional contábil atua; explica a denominação que o termo organização ganha no contexto do presente trabalho, distinguido de instituição e empresa; expõe os métodos usados que o contador faz uso em suas atribuições. Diante do exposto, a metodologia escolhida e adequada ao tema aqui exposto, com o intuito de realizar este estudo, foi a pesquisa descritiva e explicativa, fazendo uso de levantamento bibliográfico científico, como livros, leis e artigos científicos *on line* em gerenciadores de dados científicos, validados com caráter científico e de valor legal, publicados em anais e revistas científicas digitais. Em resumo, este artigo, ao apresentar a importância da contabilidade enquanto ferramenta de controle nas tomadas de decisões das organizações, põe em relevo a figura contador que pode vir a contribuir significativamente para a manutenção das mesmas no mercado competitivo em que hoje se instaura na sociedade brasileira. A contabilidade pode ser uma grande aliada das empresas no sentido de analisar, investigar e gerir, para assim atuar como coparticipe na gestão organizacional.

Palavras-chave: Área de Atuação. Métodos de controle. Contabilidade. Organização.

Abstract

The accounting profession has become important in organizations over time, especially with regard to decision-making. The numbers accounted for and recorded with regard to expenses and receipts are not just records, they can direct the path that the organization must follow to leverage the company. Therefore, this article aims to reflect on the performance of the role of the accounting professional for the growth and sustainability of the organizations' businesses. For this purpose, it defines the concept of accounting; it presents some areas in which the accounting professional works; explains the denomination that the term organization gains in the context of the present work, distinguished from institution and company; exposes the used methods that the counter makes use of in its assignments. In view of the above, the methodology chosen and appropriate to the theme exposed here, in order to carry out this study, was descriptive and explanatory research, making use of scientific bibliographical survey, such as books, laws and scientific articles online in scientific data managers, validated with scientific character and legal value, published in annals and digital scientific journals. In summary, this article, by presenting the importance of accounting as a control tool in the decision-making of organizations, highlights the accountant figure who can contribute significantly to maintaining them in the competitive market in which society is established today. Brazilian. Accounting can be a great ally of companies in terms of analyzing, investigating and managing, in order to act as a co-participant in organizational management.

Keywords: Area of Expertise. Control methods. Accounting. Organization.

1. INTRODUÇÃO

A sociedade na qual se encontra exige bens e serviços de acordo com as necessidades que acabam surgindo. A fim de atender a essa necessidade criam-se organizações, que podem configurar-se em estatutárias e privadas. Entretanto, a sobrevivência dessas organizações não depende única e exclusivamente das necessidades do coletivo, mas também de uma gestão que tenha uma micro e macroestrutura que deem suporte para o seu funcionamento de acordo com as leis regidas pelo país em que as empresas se encontram.

Acredita-se ser de suma importância a estratégia de recursos da área de contabilidade para a sobrevivência das empresas, tanto para as pequenas quanto para as grandes empresas, e até mesmo para os Microempreendedores individuais, haja vista este último possuir o maior índice de falência em menos de 5 anos, como se pode verificar nos últimos estudos de análise do SEBRAE. (GUERRA, 2021)

Diante disso, chega-se ao seguinte problema: O profissional contábil é essencial para a sobrevivência das organizações? Dentro dessa esfera organizacional, encontra-se o profissional contábil. Este por sua vez mostra-se importante para o crescimento e sustentabilidade dos negócios das entidades.

Assim, este estudo apresenta como objetivo refletir sobre a atuação do papel do profissional contábil para o crescimento e sustentabilidade dos negócios das organizações. Para tanto, identificou as áreas onde a contabilidade pode atuar nas entidades organizacionais; descreveu as ferramentas que auxiliam na execução do trabalho contábil; e refletiu sobre a importância desse profissional nas tomadas de decisão da empresa.

A metodologia adotada no presente estudo contou com uma pesquisa descritiva e explicativa, fazendo uso de um levantamento bibliográfico, como livros, leis e artigos científicos *on line* em gerenciadores de dados científicos, validados com caráter científico e de valor real, publicados em anais e revistas científicas digitais.

As conclusões deste estudo conduziram à constatação de que, atualmente, não se admite mais um contador “guarda-livros”, sem muitos conhecimentos e de pouca atuação na empresa, pois o seu papel assume novas características que passam a planejar junto aos gestores as ações que devem ser tomadas e indicar controle que deve ser utilizado, com o intuito de explicar e interpretar os fenômenos patrimoniais, além de manter a empresa e garantir seu sucesso.

As informações dadas pela contabilidade às organizações são de suma importância para o controle delas de um modo geral. Esse tema aponta de que forma a contabilidade pode ser uma grande aliada das empresas no sentido de analisar, investigar e gerir.

2. DA CONCEPÇÃO DE CONTABILIDADE E ORGANIZAÇÃO PARA AS ÁREAS DE ATUAÇÃO DO PROFISSIONAL CONTABIL

A contabilidade, uma das ciências mais antigas da humanidade, tinha por objetivo registrar informações econômicas, financeiras e demonstrar as alterações de patrimônio das empresas, que serviam de base e auxiliavam os administradores nas tomadas de decisão



no que se referia à destinação de recursos (BARROS, 2013).

Compreende-se, assim, que a contabilidade não é apenas uma ciência social, mas também uma técnica de registrar, interpretar, demonstrar e estudar os fatos que levam a afetar o patrimônio das entidades, ou seja, os bens, direitos e obrigações a fim de fornecer informações necessárias para uma gestão empresarial eficiente (JIAMBALVO, 2013).

Entende-se por organização empresas que produzem bens e serviços, delimitam objetivos e metas para que as necessidades de uma sociedade sejam sanadas. Maximiano (2010, p. 4) explica que “a sociedade humana é feita organizações que fornecem os meios para o atendimento de necessidades das pessoas”, como serviços de saúde, água e energia, segurança pública, controle de poluição, alimentação, diversão, educação. Como se pode observar, todos esses serviços dependem de organizações para que se alcance propósitos assim de atender a comunidade através de um sistema de recursos constituídos por pessoas, informação, conhecimento, espaço, tempo, dinheiro e instalações.

A organização necessita não somente das necessidades para o qual surgiu, mas também de pessoas qualificadas que, a partir de dados e conhecimentos, atuam em um espaço físico como empresa e façam uso do tempo para gerenciar e otimizar suas tarefas, serviços e produtos a serem prestados, respaldadas em um planejamento de negócio que direcione as tomadas de decisão para o crescimento e sustentabilidade da instituição. Dentre o funcionamento legal da organização, encontra-se a figura do profissional contábil que está diretamente ligado aos fluxos de informações necessárias para o bom funcionamento da entidade.

A civilização moderna apresenta como uma sociedade das organizações, pois as pessoas passam maior parte de sua vida trabalhando, estudando, divertindo-se por meio delas. E seus produtos e serviços dependem dessas organizações para processá-los. Observa-se, portanto, que a sociedade moderna leva-se pelo racionalismo, eficiência e competência quando comparada às sociedades comunitárias do passado (LIMA, 2009).

Apresenta-se, a seguir, a definição de Etzioni (1974, p.9-10) sobre organização como “unidades sociais (ou agrupamentos humanos) intencionalmente construídas e reconstruídas, a fim de atingir objetivos específicos”. Tem-se, a exemplo, as corporações, os exércitos, as escolas, os hospitais, as igrejas e as prisões. Mas o mesmo autor deixa claro que não se reconhece enquanto organização as tribos, as classes, os grupos étnicos, os grupos de amigos e as famílias.

Maximiano (1995, p. 25) explica que a organização compreende “uma combinação de esforços individuais que tem por finalidade realizar propósitos coletivos. Além de pessoas, as organizações utilizam outros recursos, como máquinas e equipamentos, dinheiro, tempo, espaço e conhecimentos.” Com esses recursos, apresentam-se divisão social do trabalho, planejamento e objetivos que explicam a finalidade de sua existência e a estrutura de poder hierarquizada e racionalizada.

Entretanto, as unidades sociais ou agrupamentos humanos menores e mais naturais (família, tribos, classes ou mesmo amigos), apesar de apresentarem planejamento, poder, participação substituível, estruturam-se por meio de participações internas simples e de menor grau de formalidade, quando comparado às unidades mais complexas como o Estado, escolas, sindicatos e empresas (LIMA, 2009).

Assim, as organizações voltam-se para a realização de objetivos, por meio de ações de cada pessoa ou grupos de pessoas em um papel específico na divisão do trabalho coletivo, que podem configurar-se em tarefas de coordenação, direção, comando, controle e avaliação. Essas atividades correspondem à funcionalidade racional pertinente no que

se refere à escala hierárquica do processo de trabalho formalmente organizado. Fazendo uso das palavras de Lima (2009, p. 77), conclui:

A organização se estabelece enquanto poderoso instrumento social através da coordenação de grande número de ações humanas. Combina pessoas e recursos ao reunir líderes, especialistas, operários, máquinas e matérias-primas. Concomitantemente, está em constante processo de avaliação para atingir os objetivos propostos. Esse processo leva as organizações a satisfazerem, de forma eficiente, as diversas necessidades da sociedade e, ao mesmo tempo, gera a maioria das forças modeladoras e orientadoras do desenvolvimento das qualidades e dos hábitos, proporcionando àqueles que ocupam posições de responsabilidade os meios para exercerem autoridade e, conseqüentemente, influenciarem os demais.

Por isso, Max Weber explica que “a organização burocrática é um tipo de sistema social dominante nas sociedades modernas” (apud MOTA; BRESSER PEREIRA, 1983, p.9), pois caracteriza-se como uma estratégia de administração e de dominação. Diante disso, passa a ser fruto e berço da burocracia com a qual se identifica e confere àqueles que a controlam uma parcela de poder. Lima (2009, p.77) assim ratifica:

Todo sistema social administrado segundo critérios racionais e hierárquicos é uma organização burocrática. A organização burocrática é o tipo ideal de organização onde estão presentes os elementos que constituem qualquer burocracia: sistemas sociais formais, impessoais, que são dirigidos por administradores profissionais e que tendem a controlá-los cada vez mais e completamente.

Compreende-se, conforme o exposto, que as organizações burocráticas são reconhecidas e enquanto formas racionais e eficientes de agrupamento coletivo de trabalho objetivado, pois como unidade social atende às necessidades específicas da sociedade e, portanto, compreendida como sistema social.

Nesse sentido, a organização assemelha-se à sociedade que se estrutura com base nas relações de poder e, com o intuito de as controlar e reger, cria padrões, normas, leis e práticas. Assim, a partir dessas relações, desenvolvem-se as instituições como instrumentos básicos para a estrutura dominante por meio da legitimação conferida pela sociedade. Apesar de conferir sentido de utilidade à sociedade, a instituição impõe sanção social ao comportamento institucional quando não se cumpre o critério de satisfazer as necessidades sociais básicas e essenciais.

Compreende-se que a organização se distingue da instituição por esta estar representada por um conjunto de saberes (valores, normas e ideologias, que quando não cumpridas levam a sanções) e práticas conscientemente desenvolvidas pelos sujeitos envolvidos a partir das relações estabelecidas na produção e reprodução da existência material; e a primeira por se caracterizar como conjunto articulado de meios para operacionalizar os fins institucionais (LIMA, 2009).

A empresa é definida como um sistema social aberto com estruturas interdependentes e múltiplos fatores externos que pertencem a um sistema social global da qual faz parte, ou seja, como “um conjunto sociocultural complexo, organizado para realização de serviços, fabricação de coisas, pessoal massa ou extração de produtos da natureza” (OLIVEIRA, 2002, p. 251). Essa complexidade deve-se por envolver pessoas e à heterogeneidade cultural, comportamental, educacional, étnica, com objetivos de satisfazer

necessidades coletivas e individuais.

Chiavenato (1995, p.67) apresenta a empresa como um sistema sociotécnico, isto é, “toda organização consiste em uma combinação administrativa de tecnologia e de pessoas, de tal forma que ambos os lados se acham intimamente inter-relacionados.” Para ele, toda empresa constitui-se de pessoas que são seres sociais e possuem características físicas, psicológicas e sociais, os quais levam a relações sociais formais e informais. A eficiência da empresa acaba por ser efetivada justamente por essas relações pré-estabelecidas na mesma. Entretanto, ela também se dá pelas instalações físicas, máquinas, equipamentos, instrumentos e tecnologia que contribuem para o seu bom funcionamento, caracterizando-se também em um sistema técnicos.

Apesar das empresas apresentarem várias características que as diferenciam entre si (tamanho, natureza e administração), possuem a racionalidade econômica como um ponto em comum, pois por ser um órgão social presta contribuição social justamente por ser lucrativa. Isso não implica em afirmar que a empresa define-se somente pelo lucro aferido, pois “o lucro não é a finalidade, e sim um fator restritivo dos empreendimentos e das atividades empresariais” (DRUCKER, 2002, p.109), nem explicação, causa ou razão de ser das decisões e comportamento de uma empresa, mas o teste de sua validade.

Para Infestas Gil (1993), quando compara com seus elementos mais comuns, caracteriza empresa como organização e instituição. Pois, enquanto organização, constitui-se em manifestação racional e econômica, além da extensão dos princípios da gestão dos recursos econômicos, objetivando atender à demanda do contexto econômico de consumo e, assim, assegurando a eficácia de seu ciclo produtivo. Enquanto instituição, a empresa caracteriza-se por se constituir em estrutura estável composta por um grupo que desempenham papéis sociais a fim de satisfazer necessidades sociais básicas, sendo seu objetivo e suas funções eminentemente econômico.

Por isso, Drucker (2002, p. 110) afirma que o objetivo de uma empresa consiste em criar o perfil do consumidor, o qual se dispõe a pagar pelos bens e serviços que transformam recursos econômicos em riquezas, geradas e promovidas por duas funções fundamentais: o marketing e a inovação. O Marketing envolve o consumidor, quando conhece e compreende tanto os seus desejos, quanto os produtos e serviços que a empresa oferece. E a inovação (tecnológica, social e econômica) pode levar os produtos em preços mais baixos ao promover novos e melhores produtos, traduzindo em comodidade e na satisfação emergente do consumo. Em consonância com o exposto, Sauerbonn (apud ARAÚJO, 2004, p. 132) explica:

[...] a tarefa primordial da organização empresarial é satisfazer o consumidor, atendendo às suas necessidades, levando em conta seu bem estar em longo prazo, respeitadas as exigências e limitações impostas pela sociedade e atendidas as necessidades de sobrevivência e continuidade da organização. As empresas se caracterizam não somente pelo seu tamanho, pelo que produzem ou vendem, pela natureza pública ou privada, mas pelo fato de transacionarem bens e serviços entre partes interessadas, agindo como transformadoras e intermediárias de recursos entre si e os de seus clientes internos e externos.

Desta forma, transformam-se insumos em produtos, fornecem-se bens úteis para a sociedade, como serviços ou produtos mediante remuneração a fim de assegurar sua sobrevivência. Entretanto, as empresas podem caracterizar-se em públicas, quando criada, mantida e administrada pelo Estado; e privadas, quando propriedade de pessoas particu-

lares.

O profissional contábil possui uma área de atuação bastante ampla. De acordo com o art. 25 do Decreto-lei n.º 9.295/46, estão especificadas como suas atividades podem ser exercidas pelo contador nas mais diversas esferas, seja de forma estatutária, autônoma, seja por regime de CLT, ou outras, em conformidade com a Resolução CFC n.º 560, de 28 de outubro de 1983:

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

A Resolução do CFC traz as seguintes da profissão contábil, como: analista; assessor; assistente; auditor (interno ou externo); conselheiro consultor; controlador de arrecadação; *controller*; educador; escritor ou articulista técnico; escriturador contábil ou fiscal; executador subordinado; fiscal de tributos; legislador organizador; perito; pesquisador; planejador; professor ou conferencista; redator e revisor (SILVA et al., 2008).

Os cargos que se exercem essas funções são de chefe; subchefe; diretor; responsável; encarregado; supervisor; superintendente; gerente; subgerente de todas as unidades administrativas onde se processem serviços contábeis. De acordo com a área de atuação da empresa, pode configurar-se como contador geral, contador de custos, contador departamental, contador de filial, contador fazendário, contador fiscal, contador industrial, contador patrimonial, contador público, contador revisor, contador seccional ou setorial, contadoria, técnico em contabilidade e outras semelhantes (SILVA et al., 2008). Diante disso, evidencia-se a presença de um vasto campo na área contábil no mercado de trabalho no Brasil. Por isso, "a contabilidade é uma das áreas que mais proporcionam oportunidades para o profissional [...]" (MARION, 2009, p.27).

Na área de atuação contábil divide-se quatro segmentos: empresa, independente, órgão público e ensino. Silva et al. (2008). complementa que pode ser planejador tributário, analista financeiro, contador geral, auditor interno, contador de custos, contador gerencial e atuário em empresa. Como autônomo, atua como auditor independente, consultor empresário contábil, perito contábil e investigador de fraudes. E no público, como contador público, agente ou auditor fiscal, tribunal de contas, oficial contador e outros. Na esfera educacional, como professor, pesquisador, escritor, parecerista e conferencista.

3. OS MÉTODOS DE CONTROLE FINANCEIRO NA TOMADA DE DECISÃO DE UMA ORGANIZAÇÃO

Antes de tratar propriamente dos métodos de controle financeiro na tomada de decisão de uma organização, é preciso compreender a diferença entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial. Com o decorrer do tempo a contabilidade se subdividiu em várias áreas dentro das organizações, destacando-se as mais oportunas a Contabilidade Gerencial e a Financeira (ALVES, 2013).

Para Alves (2013), a contabilidade gerencial surgiu da necessidade de se definir exatamente os custos dentro dos processos produtivos, observando que os bens vendidos passam por toda uma cadeia de produção, que não se aplica somente o fato de se deduzir

do valor da venda o valor pago mercadoria. E com o tempo começou a ser aplicada em tomada de decisões, alocação de recursos, monitoramento, avaliação e recompensa por desempenho.

Quando Atkinson et al (2015, p. 2) explica que se compreende a contabilidade gerencial como “o processo de fornecer a gerentes e funcionários de uma organização informação relevante, financeiras e não financeiras, para tomada de decisões, alocação de recursos, monitoramento, avaliação e recompensa por desempenho”, leva a deduzir que surgiu da necessidade do gerenciamento contábil interno em prol das novas complexidades dos processos de produção, a fim de obter informações para tomada de decisão.

Diante disso, tem-se a Contabilidade Gerencial como instrumento estratégico ao trazer relatórios e demonstrações financeiras, facilitando a gestão da organização e analisar o futuro da empresa. Assim, colabora com a gestão das informações e apresenta como público-alvo os usuários internos (administradores, gestores, colaboradores e proprietários), a fim de demonstrar a utilização dos recursos diretos e indiretos com informações primordiais para uma tomada de decisão assertiva (TRIGUEIRO, 2017).

Para Garrison e Roreen (2013), a Contabilidade Gerencial apresenta três pilares para a sobrevivência das organizações: planejamento, controle e tomada de decisão. O primeiro auxilia os gestores a preverem o futuro da empresa com a elaboração do plano. O segundo verifica a execução do planejamento e analisa as eventuais falhas apontando as devidas alterações para que haja um processamento gerencial eficaz. O terceiro faz uso de conclusão do planejamento e da verificação da execução do controle com o objetivo de se chegar a uma decisão.

Quando se trata de Contabilidade Financeira, esta tem como finalidade analisar e constatar as variações das riquezas patrimoniais e controlar os lançamentos financeiros: realização das rotinas e fluxos operacionais e financeiros, interpretação das demonstrações financeiras e elaboração de relatórios. Assim, essa área que detém os indicadores financeiros auxilia no planejamento da Contabilidade Gerencial. Dessa forma, apresenta como público-alvo investidores, sociedade em geral, fornecedores, governo, clientes, bancos, dentre outros, com o objetivo de proporcionar conhecimento destes últimos informações monetárias de natureza econômica, financeira e patrimonial por meio de relatórios (TRIGUEIRO, 2017).

Em resumo, “enquanto a Contabilidade financeira está voltada às exigências fiscais, a Contabilidade gerencial está voltada à gestão da empresa, e ambas têm a sua utilidade e apresentam características diferenciadas devido ao seu público-alvo.” (ALMEIDA; OLIVEIRA; PETZOLD, 2018, p. 7). Diante disso, traz-se os métodos da contabilidade gerencial para a tomada de decisão da organização, haja vista desta levar em consideração a complexidade do todo da empresa, visando seu futuro.

A demonstração de Fluxo de Caixa é um dos instrumentos imprescindíveis nas atividades de uma empresa, destacando-se sua importância em empresas particulares ou públicas de qualquer porte, e até mesmo em microempresas individuais (MATARAZZO, 2010). O resultado do lucro mostrado no demonstrativo dos resultados diferencia-se do resultado de caixa. É justamente essa demonstração que proporciona ao gestor uma melhor visão do planejamento financeiro eficiente quando analisa os recebimentos e pagamentos efetuados pela empresa em caixa e suas atividades de investimento e financiamento (LEAL; PEREIRA, 2018).

De acordo com Neto (2011), mostra-se os dados financeiros de entrada e saída de caixa durante o período em análise, auxiliando o gestor no entendimento da proveniência e uso do dinheiro na empresa e apontando as correções necessárias de rota no gerencia-

mento dos negócios da organização (SILVA, 2012).

Atkinson et al (2015) e Padoveze (2010) explicam que o orçamento é uma ferramenta de grande importância e eficácia para a gestão das grandes organizações. Pois consiste em estabelecer metas, executar planos com a finalidade de alcance e comparar periodicamente os resultados atingidos com as metas pré-estabelecidas, demarcado em um período, geralmente o ano fiscal de uma empresa (WARREN; REEVE; FESS, 2008).

Além disso, permite identificar as condições quantitativas de alocar recursos financeiros com base em suas atividades e objetivos de curto prazo, configurando-se em informações de metas em curto prazo da organização para ser de conhecimento por todos os seus membros. Assim, essa ferramenta visa coordenar as atividades da empresa e a identificar problemas que afetem a coordenação (ATKINSON et al, 2015).

O uso de dados passados para gerar projeções tem originado bons resultados. Esses eventos passados decorrem de estruturas organizacionais já existentes, o que pode levar à repetição sem deixar considerar novos componentes do planejamento operacional da empresa (LEAL; PEREIRA, 2016).

O controle de contas a pagar está relacionado a demonstração do fluxo de caixa. O gerenciamento de contas a pagar encontra-se no processo de negociação e administração de prazos, já que os pagamentos podem ocorrer de várias formas a depender da estrutura da empresa e serem passíveis de renegociação. No caso da compra a prazo, usa-se o crédito dos fornecedores para o cumprimento das necessidades da empresa a curto prazo, aproveitando o prazo disponível (LONGENECKER et al., 2007).

No que se refere às contas a receber, pode afirmar-se que esse processo se inicia com a venda a crédito que traz implicações diretas no ciclo de vida dos recebimentos e do fluxo de caixa. Por isso, quando se estabelece as políticas de crédito ao mesmo tempo em que estimulam as vendas, tomam como ponto de partida o fluxo de caixa. Reduzir o prazo médio dos recebimentos torna-se o ponto-chave de todo e qualquer tipo de negócio (LONGENECKER et al., 2007).

O controle de contas a pagar e a receber apresenta-se, assim, uma ferramenta de importante aplicação. No caso dos pequenos negócios, o gerenciamento efetivo de caixa ocorre quando a empresa encontra e mantém uma política de crédito e recebe duplicatas/boletos em tempo hábil (LONGENECKER et al., 2007).

Utiliza-se a Análise das demonstrações contábeis para avaliar o desempenho geral da empresa, buscando os resultados retrospectivos e prospectivos de acordo com as decisões financeiras tomadas (NETO, 2011). Por meio dessa ferramenta, encontra-se o desempenho econômico-financeiro da empresa cujas demonstrações se referem a um período delimitado no tempo e espaço. Com base nessas avaliações que se pode medir as consequências das decisões financeiras, analisando a liquidez, estrutura patrimonial e rentabilidade da organização (LEAL; PEREIRA, 2016).

Assim, os índices financeiros permitem acompanhar a posição e evolução financeira, conhecer o fluxo dos recursos utilizados, apontar as origens e aplicações mais importantes e destacar possíveis ineficiências gerenciais. Além disso, pode ser usado como método comparativo ao fazer uso de informações atuais com períodos passados, a fim compreender a evolução da organização (LEMES JUNIOR; RIGO; CHEROBIN, 2010). Matarazzo (2010) explica que os dados fornecidos pela empresa ao ser analisado transformam-se em informações, ou seja, "será tanto mais eficiente quanto melhores informações produzir" (MATARAZZO, 2010).

Quando se trata da Projeção das demonstrações contábeis, tem-se uma visão futura

da situação da empresa, o que possibilita orientar as recomendações técnicas para as tomadas de decisões. Essas projeções retratam a expectativa dos resultados e da situação econômico-financeira, além de confrontar os resultados com metas previamente estabelecidas (LEAL; PEREIRA, 2016).

De acordo com Padoveze (2010), os balanços patrimoniais e as demonstrações de resultado no exercício projetados chegam a oferecer uma visão sobre o encerramento fiscal e societário da empresa, onde ocorre a apuração do lucro. Tem-se, assim, as projeções como uma conclusão do processo orçamentário, sendo a administração realizar possíveis análises financeiras e de retorno de investimento.

Diante disso, essa ferramenta possibilita uma visão da empresa no futuro, de extrema importância no que se refere ao planejamento, e pode simular situações passíveis de acontecer na empresa. Em síntese, as projeções a partir de dados históricos e de informações sobre contexto econômico da empresa levam a uma análise do desempenho organizacional em períodos futuros (PEREZ; BEGALLI, 2009). No âmbito das microempresas, a utilização de uma ferramenta gerencial leva a um olhar mais claro para o futuro, gerando um planejamento eficaz.

Entende-se por planejamento estratégico conjunto de providências as quais se devem tomar, a fim de que a organização tenha certa influência no futuro, apesar das variáveis que possam ocorrer. Este método configura-se como um processo contínuo, possibilitando a empresa desenvolver numa situação eficaz no futuro e mais eficiente ao concentrar seus melhores recursos e esforços (REBOUÇAS, 2014).

O planejamento estratégico envolve todos os recursos no âmbito global da organização, com o intuito de alcançar os objetivos a longo prazo, mostrando como deve ser o comportamento organizacional (ATKINSON et al., 2015).

Padoveze (2010) afirma que essa ferramenta incrementa as chances da empresa, mas para que tenha sucesso é preciso elaborar premissas eficazes, delimitar os objetivos funcionais e divisionais da empresa em um processo integrado, traduzindo informações dos planos estratégicos para o alcance das metas da organização.

4. A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE PARA AS ORGANIZAÇÕES

As informações fornecidas pela contabilidade têm utilidade a partir do momento que satisfazem as necessidades da administração ou de outros interessados, não somente os interesses do contador. Por isso, a contabilidade deve gerar informações abrangente e não de uso exclusivo do setor contábil (IUDÍCIBUS, 2010).

Manter-se no mercado em fins do século XX tornou-se desafiante devido ao ambiente altamente competitivo em que as empresas de serviços e industriais se encontram. Assim, as informações gerenciais contábeis necessitavam ser diferenciadas e úteis para a manutenção das empresas atuais (MADEIRA et al, 2005).

Observa-se que as tomadas de decisões estão sendo frequentemente tomadas por responsáveis pela administração. Há de se observar que esse processo gerencial é, em sua maioria, importante e vital para o sucesso dos negócios. Por isso, necessita-se da transmissão de dados, informações e subsídios que venham contribuir para uma tomada de decisão eficaz (IUDÍCIBUS, 2010). "A contabilidade, portanto, é um dos grandes instrumentos que auxiliam a administração a tomar decisões" (CASAGRANDE, 2022, p. 6-7).

Os dados econômicos são coletados, mensurados, registrados em relatórios ou documentos para a contribuição do processo de tomada de decisões. O ciclo da informação contábil no âmbito organizacional perpassa por várias etapas que contribuem para uma análise concisa da realidade em que se encontra a empresa no momento atual e pode projetar a organização em um momento futuro, dependendo das ações preestabelecidas.

Diante do mundo globalizado e da alta competitividade mercadológica, os gestores encontram-se atentos à posição econômica e financeira da empresa, a fim de manter a organização atuante no mercado. Os relatórios contábeis são um dos caminhos para a obtenção das informações levantadas a serem enviadas aos gestores a fim de subsidiar o processo decisório, ou seja, devem ser usados como uma ferramenta de auxílio para a gestão desenvolver e executar os processos de estratégia empresarial (CASAGRANDE, 2022).

No cenário atual, as ferramentas tecnológicas proporcionam que a contabilidade produza informações cada vez mais precisas, ágeis e dinâmicas, tornando-se extremamente importantes enquanto ferramenta de gestão contemporânea nas organizações como um todo. “O sistema de informações contábeis coleta, organiza e processa os dados operacionais das empresas, transformando-os em informações relevantes e de grande valia para os gestores” (CASAGRANDE, 2022, p. 6).

Volpatto *et al.* (2012) explica sobre a importância de os gerentes utilizar os dados, relatórios e informações contábeis na tomada de decisão, pois servem de apoio na verificação na situação passada e atual da empresa e assim fazer projeções futuras. Compreende-se, portanto, que a contabilidade ao fornecer informações que implicam para o processo decisório contribui para que as empresas permaneçam no mercado competitivo em que se encontram.

Cabe à contabilidade apurar e gerar informações no que se refere às variações que o patrimônio da empresa sofre em um determinado período. Assim, torna-se fundamental para o planejamento, controle e execução na gestão organizacional, a existência de informações contábeis que expressem a realidade da empresa (DANTAS; DUARTE, 2005).

Os dados contábeis quando bem interpretados pelo gestor atuam como uma importante ferramenta nas tomadas de decisão da empresa, podem demonstrar a real saúde financeira, o ganho verdadeiro e o potencial crescimento dela. Esse mesmo gestor ao calcular e interpretar os índices econômicos e financeiros da empresa deve demonstrar aos usuários da contabilidade a real situação da empresa, para que as agências bancárias possibilitem financiamentos; os sindicatos, pagamento aos empregados, conquistem sócios ou acionistas em potencial, dentre outras (OLIVEIRA, 2022).

“Se temos a Contabilidade e a informação contábil, mas não a usamos no processo administrativo, no processo gerencial, então não existe gerenciamento contábil” (PADOVEZE, 2010, p.28). Essa contabilidade capacita empresários e gestores assumirem riscos, pois os ajuda na escolha de novas oportunidades de mercado, além de oferecer uma visão inovadora sobre seu negócio, mostrando além dos resultados mensais e como foi alcançado. Em síntese, a antiga preocupação fiscal abre espaço para uma estrutura de cultura societária e gerencial da contabilidade, passando a ser parte integrante e fundamental da ação e do planejamento em todos os níveis hierárquicos.

De acordo com Domingos Orestes Chiomento (2011, p. 12), “a adoção das Normas Internacionais alinha o Brasil com os mercados mais importantes do planeta, pois trazem em seu bojo os critérios de comparabilidade e a transparência que as empresas globalizadas exigem para aderir aos negócios”.

Assim, com a nova legislação os profissionais contábeis precisam estar cada vez mais antenados aos serviços que as organizações atuam. Para Passos (2010), a globalização acabou por favorecer que as organizações entendessem que o controle dos dados, a geração das informações e o domínio das técnicas contábeis contribuem para o gerenciamento organizacional e permitem, assim, melhor acompanhamento das operações organizacionais e de seus resultados. Por isso, Franco (1999, p. 82-83) explica:

[...] para ser bem-sucedidos, contudo, os Contadores precisam, atualmente, ser treinados de forma diferente. Além dos conhecimentos técnicos essenciais, o Contador da atualidade precisa também desenvolver habilidades relativas à comunicação, às relações humanas e à administração, criando um balanceamento adequado entre a formação teórica e a experiência prática. De forma ainda mais fundamental, o treinamento deve doravante, ser baseado em dois pólos: educação inicial e educação continuada.

Como as mudanças no cenário contábil pede adequação da contabilidade brasileira conforme o modelo internacional de lei societária, exige-se um novo comportamento dos profissionais da contabilidade a fim de melhorar o gerenciamento organizacional. Nesse sentido, Marion (2009, p. 47) explicita que a lei a seguir exige reposicionamento dos profissionais da contabilidade:

Com a chegada da Lei nº 11.638/07 observamos a ênfase num modelo internacional de lei societária. As perspectivas para a profissão contábil, no contexto dessa lei, num mundo globalizado, levam a um reposicionamento das práticas e comportamentos tradicionais dos profissionais de Contabilidade.

Além de redirecionar as atribuições dadas aos profissionais contábeis de acordo com a nova lei, as organizações necessitam de um planejamento, controle e melhoria da qualidade de seus produtos e serviços. Passos (2010) ressalta ainda que o contador se torna o principal agente na qualificação, quantificação e interpretação dos efeitos para que as transações possam ser planejadas a partir das informações levantadas e das dicas fornecidas e que, assim, haja a resolução dos problemas e uma tomada de decisão assertiva. Por isso, acrescenta Crepaldi (2008, p. 7):

O contador gerencial deve esforçar-se para assegurar que a administração tome as melhores decisões estratégicas para o longo prazo. O desafio é propiciar informações úteis e relevantes que facilitarão encontrar as respostas certas para as questões fundamentais, em toda a empresa, com um enfoque constante sobre o que deve ser feito de imediato e mais tarde. É necessário que os contadores gerenciais ultrapassem a informação contábil para serem proativos no fornecimento, para suas 26 equipes de administração, de dados pertinentes e oportunos sobre essas questões empresariais mais amplas.

Com isso, esse profissional passa a olhar não somente o passado, mas o futuro próximo da organização, buscando promover agilidade, perspicácia e disponibilidade, a fim de uma melhor resolução de problemas que surgem devido à instabilidade do cenário econômico. O contador assim “realmente assume e entende as noções de risco, incerteza, custo de oportunidade, e por isso é que hoje em dia já pode ser considerado como o ‘braço direito’ dos administradores no processo de tomada de decisão” (PASSOS, 2010, p. 26).

De acordo com o exposto, observa-se que a contabilidade surgiu e vem, aos poucos, consolidando-se como um instrumento importante nos processos decisórios gerenciais

das empresas. “Assim como as teorias administrativas propriamente ditas, a ciência contábil também demonstrou uma significativa evolução ao longo de sua existência” (CASA-GRANDE, P. 12), passando a acrescentar novos conceitos e particularidades – ferramenta de uso indispensável e primordial no ambiente organizacional.

5. CONSIDERAÇÃO FINAIS

O profissional contábil, de acordo com o exposto no estudo que aqui se discorreu, apresenta-se importante e essencial para a sobrevivência das organizações, mostrando que seus dados podem se transformar em informações importantes para que as organizações tomem decisões assertivas para sua manutenção, crescimento e sustentabilidade. Assim, este estudo apresenta como objetivo refletir sobre a atuação do papel do profissional contábil para o crescimento e sustentabilidade dos negócios das organizações.

Primeiramente, definiu-se a concepção de contabilidade no transcorrer do tempo e identificou-se as áreas que o profissional contábil pode atuar dentro da esfera organizacional. Posteriormente, contextualizou-se a concepção do termo organização na esfera atual, distinguindo do que se entende por instituição e empresa. Em seguida, apresentaram-se métodos de controle financeiro na tomada de decisão de uma organização na perspectiva do profissional contábil, sendo eles: orçamento, fluxo de caixa, controle de contas a pagar e a receber, análise das demonstrações contábeis, projeção das demonstrações contábeis, planejamento estratégico. Para enfim, compreender a importância da contabilidade como ferramenta de controle nas tomadas de decisão das organizações, o que possibilita que as análises de dados obtidas por meio de registros e dados das despesas a pagar e do lucro dos recebidos tornam-se em informações importantes para que as organizações tomem decisões assertivas para seu sucesso nas prestações de serviços ou objeto oferecidos à sociedade.

Este estudo, ao apresentar a importância da contabilidade enquanto ferramenta de controle nas tomadas de decisões das organizações, busca contribuir em pesquisas que levam o profissional contábil como um dos agentes importantes na gestão organizacional, principalmente em pesquisas que trabalhem com a contabilidade gerencial. Sua figura ainda é vista, por maior parte dos gestores, apenas sob a perspectiva financeira.

Referências

- ALMEIDA, Ana Paula Dutra De; OLIVEIRA, Fábio De Matos De; PETZOLD, Marianne Débora De Souza. **Contabilidade gerencial**: um estudo sobre as dificuldades enfrentadas pelas empresas que não utilizam as informações contábeis para a tomada de decisões. Artigo Científico (Ciências Contábeis) - Faculdades Unificadas de Teófilo Otoni, 2018. Disponível em: <https://dspace.doctum.edu.br/bitstream/123456789/4255/1/ARTIGO%20CIENT%20C3%8DFICO.pdf>. Acesso em: 02 nov. 2022.
- ALVES, R.V. **Contabilidade gerencial**: livro texto com exemplos, estudos de caso e atividades práticas. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- ARAÚJO, L. C. G. **Teoria geral da administração**: aplicação e resultados nas empresas brasileiras. São Paulo: Atlas, 2004.
- ATKINSON, A.A. et al. **Contabilidade gerencial**: informação para tomada de decisão e execução da estratégia. 4.ed. Rio de Janeiro, 2015.
- BARROS, M. **Contabilidade Geral**. [Apostila digital]. Fundação Sergio Contente. IDEPAC, 2013.



CASAGRANDE, Diego José. A importância da contabilidade como ferramenta gerencial nos processos estratégicos e decisórios das organizações. **SIMTEC - Simpósio de Tecnologia da Fatec Taquaritinga**, v. 4, n. 1, p. 14, 22 maio 2018. Disponível em: <https://simtec.fatectq.edu.br/index.php/simtec/article/view/249/237> Acesso em: 2 nov de 2022.

CHIAVENATO, I. **Gestão de pessoas: o novo papel dos recursos humanos nas organizações**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

CHIOMENTO, Domingos Orestes. **IFRS: Vantagem Para O Brasil, Desafio Para A Contabilidade Brasileira**. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/>. Acesso em: 07 de jun de 2011.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DANTAS, R.F.; DUARTE, A.M.P. O uso da informação contábil como suporte ao processo da gestão estratégica organizacional. **Qualit@s – Revista Eletrônica**, v.1, n.4. João Pessoa, 2005. Disponível em: <<http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/view/39>>. Acesso em: 02 nov. 2022.

DRUCKER, P. F. **Fator humano e desempenho: o melhor de Peter F. Drucker sobre administração**. Tradução Carlos A. Malferrari. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

ETZIONI, A. **Organizações modernas**. 4. ed. São Paulo: Pioneira, 1974.

FRANCO, Hilario. **A contabilidade na era da globalização**. São Paulo: Atlas, 1999

GUERRA, Antônio Claret. **Agência Brasil - Belo Horizonte**. Publicado em 27/06/2021. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2021-06/sebrae-pequenos-negocios-tem-maior-taxa-de-mortalidade>. Acesso em: 02 nov. 2022.

INFESTAS GIL, A. **Sociologia de la empresa**. 2. ed. Salamanca: Amarú, 1993.

IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade Introdutória: Equipe de professores da FEA/USP**. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JIAMBALVO, J. **Contabilidade gerencial**. 3. Ed. Rio de Janeiro: Ltc, 2013.

LEAL, Júlia Boa Nova; PEREIRA, Juliana Marins De Oliveira. **Contabilidade gerencial como ferramenta de gestão financeira nas microempresas: uma pesquisa com as entidades do município de Volta Redonda-RJ associadas ao METALSUL**. Trabalho de Conclusão do Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Instituto de Ciências Humanas e Sociais da Universidade Federal Fluminense, 1916.

LEMES JUNIOR, A B.; RIGO, C M.; CHEROBIM, A P M S.. **Administração Financeira: Princípios, Fundamentos e Práticas Brasileiras**. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2010.

LIMA, MJO. **As empresas familiares da cidade de Franca: um estudo sob a visão do serviço social** [online]. São Paulo: Editora UNESP; São Paulo: Cultura Acadêmica, 2009.

LONGENECKER, J C. et al. **Administração de Pequenas Empresas**. 13. ed. São Paulo: Editora Thomson, 2007.

MADEIRA, G.J. et al. A contabilidade gerencial como instrumento eficaz para a sobrevivência no mercado competitivo. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v.16, n.1, p.55-71. Belo Horizonte, 2005. Disponível em: <<http://web.face.ufmg.br/face/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/270/263>>. Acesso em: 02 nov. 2022

MARION, J.C. **Contabilidade Básica**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MATARAZZO, D C. **Análise Financeira de Balanços – Abordagem Gerencial**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MAXIMIANO, A. C. **Introdução à administração**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

_____. **A Teoria Geral da Administração: Da Revolução Urbana à Revolução Digital**. 6. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2010.

PASSOS, Quismara Corrêa dos. **A importância da Contabilidade no Processo de Tomada de Decisão nas Empresas**. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2010.

MOTA, F. C. P.; BRESSER PEREIRA, L. C. **Introdução à organização burocrática**. 3. ed. São Paulo: Brasiliense, 1983.

NETO, A A. **Curso de Administração Financeira**. 2. Ed. São Paulo: Atlas. 2011.

PADOVEZE, C L. **Contabilidade Gerencial: Um Enfoque em Sistema de Informação Contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PASSOS, Quismara Correa. Importância contabilidade o processo de tomada de decisão nas empresas. **Repositório da UFRGS**. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/25741/000751647.pdf?sequence=1> Acesso em: 02 nov. 2022.

PEREZ, J H.; BEGALLI, G A. **Elaboração e análise das demonstrações contábeis**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Ana Flávia Schiavinato; SILVA, Fernando Rodrigues; SILVA, Renata Rodrigues. **Como a contabilidade pode contribuir para o empresário na gestão da empresa**. Disponível em: <https://semana-academica.org.br/system/files/artigos/comoacontabilidadepodecontribuirparaoempresariomgestaodaempresa.pdf> Acesso em: 02 de nov de 2022.

OLIVEIRA, S. L. **Sociologia das organizações: uma análise do homem e das empresas no ambiente competitivo**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

GARRISON, Ray H.; ROREEN, Eric W. **Contabilidade gerencial** 9. Ed Rio Janeiro: LTc 2013

REBOUÇAS, D P. **Planejamento Estratégico**. 32. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SILVA, J P. da. **Análise Financeira das Empresas**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

TRIGUEIRO, Taís Bispo. **Diferenciações evidentes entre contabilidade financeira e contabilidade gerencial: uma revisão literária**. Trabalho de conclusão de curso (Ciências Contábeis) – UniCEUB – Centro Universitário de Brasília, 2017.

VOLPATTO, T.P.; et al. A contabilidade como ferramenta de auxílio ao processo de gestão: um estudo de caso. **Revista Diálogos & Ciência**. Santa Maria, 2012. Disponível em: http://dialogos.ftc.br/index.php?option=com_content&task=view&id=324&Itemid=7>Acesso em: 2 nov. 2022.

WARREN, C S.; REEVE, J M.; FESS, P E. **Contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Thomson, 2008.



8



**A IMPORTÂNCIA DA ANÁLISE DA
DEMONSTRAÇÃO DO BALANÇO PATRIMONIAL
PARA AS ORGANIZAÇÕES**

*THE IMPORTANCE OF BALANCE SHEET
STATEMENT ANALYSIS FOR ORGANIZATIONS*

Tatiana Azevedo Santos



Estudos Interdisciplinares
da Contabilidade

Resumo

O presente estudo ressalta a importância da análise da demonstração do balanço patrimonial para as organizações. Desse modo, tendo como perspectiva de relatar qual a essência desse demonstrativo contábil para a gestão organizacional, em vista disso, possui o principal objetivo de compreender a importância da análise da demonstração do balanço patrimonial para a gestão empresarial, dessa maneira, proporciona como finalidade identificar, processar e gerenciar todas as informações contábil. Foi desenvolvida fazendo uso da metodologia de revisão bibliográfica de literatura. Foram realizadas pesquisas em livros, sites com rigor científicos e artigos publicados, nos últimos 10 anos. Conclui-se que mediante a este estudo, por meio da elaboração e gerenciamento deste demonstrativo contábil, é possível verificar sua posição econômica e financeira, em vista que, a análise deste relatório proporciona um conhecimento mais amplo e detalhado, permitindo aos gestores terem uma grandeza de informações, assim sendo, uma ferramenta para auxílio nas tomadas de decisões mais assertivas.

Palavras-chave: demonstração do balanço patrimonial. Relatório financeiro. Análise do balanço. Tomada de decisão.

Abstract

This study highlights the importance of analyzing the balance sheet statement for organizations. Thus, with the perspective of reporting the essence of this accounting statement for organizational management, in view of this, it has the main objective of understanding the importance of analyzing the balance sheet statement for business management, in this way, it provides the purpose of identifying, process and manage all accounting information. It was developed using the literature review methodology. Research was carried out in books, websites with scientific rigor and articles published in the last 10 years. It is concluded that through this study, through the elaboration and management of this accounting statement, it is possible to verify its economic and financial position, considering that the analysis of this report provides a broader and more detailed knowledge, allowing managers to have a greater of information, therefore, a tool to aid in making more assertive decisions.

Keywords: balance sheet statement. Financial report. Balance sheet analysis. Decision making.

1. INTRODUÇÃO

Diante das constantes evoluções vivida no mundo empresarial, a contabilidade exerce um papel essencial nas organizações das empresas, visto que através das demonstrações contábeis pode-se verificar sua situação econômica e financeira. Desta forma, a análise das demonstrações do balanço patrimonial é de extrema importância para a gestão de uma empresa, uma vez que mediante a análise os gestores podem tomar decisões mais assertivas para o crescimento das suas instituições, pois, assim sendo uma técnica contábil que interpreta às informações, é possível ser também um método que auxilia no processo de gerenciamento, excelente para que a empresa possa ter uma estabilidade financeira eficaz e uma durabilidade na sociedade.

As demonstrações contábeis são obrigatórias para as empresas, dessa forma, análise das demonstrações do balanço patrimonial é de extrema importância, em razão de ser uma ferramenta fundamental que propicia verificar a situação financeira e econômico em tempo real, tornar-se ser úteis, já que é uma fonte para tomadas de decisões. Dessa maneira, evidencia-se que é relevante o conhecimento técnico deste demonstrativo contábil para os gestores, no sentido de ter uma boa compreensão sobre a realidade do ambiente vivenciado, em vista que é essencial para os interesses dos envolvidos tanto de forma interna ou externa que tenham informações validas e eficientes. Nesse contexto, as empresas para adquirirem um crescimento saudável tanto de forma financeira devem estarem ajustada de acordo com as diretrizes apresentadas para uma análise de relatórios satisfatório. Logo, o tema é indispensável para ressaltar como as empresas devem apresentar o balanço patrimonial e fazendo assim uma análise detalhada para o desenvolvimento.

Conforme esse cenário de multinacionalização no mundo empresarial, ocorreu o surgimento das novas tecnologias a respeito dos programas contábeis, o ambiente organizacional tornou-se mais competitivo, mediante as concorrências ameaçadoras e clientes mais rigorosos. Diante deste cenário é exigido dos gestores um plano de estratégias constantes para que possa aperfeiçoar e eliminar os equívocos encontrado por meio das informações dos dados relatados, com essa questão, abordar-se: Qual a importância da análise da demonstração do balanço patrimonial para a gestão organizacional? Dessa maneira. Será apresentado a demonstração do balanço patrimonial sendo um instrumento de análise financeiro e econômico no âmbito empresarial, para as devidas estratégias, com o sentido de evitar que advenha prejudicar o futuro, uma vez que os gestores podem tomar decisões mais assertivas para o crescimento das suas instituições.

O objetivo geral deste trabalho consiste no seguinte: compreender a importância da análise da demonstração do balanço patrimonial para a gestão organizacional. Dispõem dos objetivos específicos, que são: Apresentar as demonstrações financeira, com ênfase no balanço patrimonial; descrever os métodos de análise do balanço patrimonial; e, indicar de que maneira a elaboração e análise do balanço patrimonial auxiliam no processo de tomada de decisões na gestão empresária.

Diante do exposto, a pesquisa bibliográfica teve como finalidade apresentar o objetivo de identificar, processar e gerenciar às informações contábeis para esclarecer a importância da construção e da análise da demonstração do balanço patrimonial dentro das organizações. Foi desenvolvida fazendo uso da metodologia de revisão bibliográfica de literatura. Foram realizadas pesquisas em livros, sites com rigor científicos e artigos publicados, nos últimos 10 anos. Para viabilizar a realização das pesquisas e buscas de

fontes, serão utilizadas as seguintes palavras-chaves: demonstração do balanço patrimonial, relatório financeiro, análise de balanço, tomada de decisões.

2. DEMONSTRAÇÃO FINANCEIRA DO BALANÇO PATRIMONIAL

De acordo com alguns estudiosos, a análise das demonstrações é tão antiga quanto a própria contabilidade, nos primórdios seus incrementos eram realizados por meio dos inventários de rebanhos e suas variações de riquezas, e com o passar da época evoluiu de forma mais sólida e adulta.

De acordo com Marion (2019), a análise das demonstrações contábeis apresentou e desenvolveu no sistema bancário norte-americano, no final do século XIX, na qual os banqueiros americanos solicitavam as demonstrações do Balanço das empresas que desejavam contrair empréstimos para a devida continuação de suas atividades.

Com relação ao procedimento de analisar as demonstrações contábeis, é essencial que contenha as informações das entidades, para que possa ser analisado. dessa forma, no sentido de todos os usuários que estão envolvidos possam compreender as informações dos demonstrativos, e assim, qualificar sua situação atual e a obtenção de previsão do seu desempenho futuro.

Análise do balanço patrimonial é umas das técnicas contábeis considerável mais pertinentes, pois através da política financeira pode-se tomar decisões acerca dos recursos, ou seja, por meio dos aspectos da análise financeira tem a capacidade em tomar decisões acerca da evolução da entidade, e assim, também conhecer os seus objetivos.

Para a diligência de realizar a análise das demonstrações é fundamental a obtenção das informações da organização a fim de serem analisadas, porém, deverá entender a estrutura dos relatórios para compreender às informações na qual serão analisadas. Conforme o artigo 176 da lei n.6.404/1976 dispõe que ao fim de cada exercício social a diretoria prestara elaboração dos relatórios, com base na escrituração mercantil. De acordo com Ribeiro (2018) "o objetivo das demonstrações contábeis é proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira".

Em uma forma geral, o balanço patrimonial é a primeira demonstração a ser analisada, visto que é de grande relevância, em razão de reflete a posição financeira de todos os bens e direitos da entidade em uma determinada data. Segundo Marion (2019), o balanço é considerado o relatório mais importante gerado pela contabilidade, pois é possível identificar a saúde econômica e financeira da entidade em um determinado período. Dessa maneira, Ribeiro (2018) completa com o seguinte enunciado "balanço patrimonial é a demonstração financeira destinada a evidenciar, quantitativamente e qualitativamente, numa determinada data, a posição patrimonial e financeira".

No balanço patrimonial as informações contidas são essenciais para análise da saúde financeira da entidade, visto que, internamente possuem plano de contas na qual gera conhecimento para averiguar o patrimônio da entidade, desta forma, baseados nas informações os usuários possam terem as tomadas de decisões estratégicas. Conforme Assaf Neto (2012), "O balanço apresenta a posição patrimonial e financeira de uma empresa em dado momento. A informação que esse demonstrativo fornece é totalmente estática e, muito provavelmente, sua estrutura se apresentará relativamente diferente algum tempo após seu encerramento". Logo, as informações integradas na análise deste relatório são de extrema importância, pois as interpretadas e bem-sucedidas, torna-se valiosas para

que a empresa tem um progresso no final de determinado período. Desta maneira, Assaf Neto (2012) completa, “pelas relevantes informações de tendências que podem ser extraídas de seus diversos grupos de contas, o balanço servirá como elemento de partida indispensável para o conhecimento da situação econômica e financeira de uma empresa”.

No balanço patrimonial são através de suas contas em agrupamentos que se visualiza situação da organização, uma vez que, por meio delas são feitas análise das informações da condição constante do patrimônio. Assaf Neto (2012) o define a seguir, “o balanço compõe-se de três partes essenciais: ativo, passivo e patrimônio líquido. Cada uma dessas partes apresenta suas diversas contas classificadas em grupos”; e segundo Sande (2021), “O objetivo das demonstrações contábeis é fornecer informações financeira sobre os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas da entidade que reporta que sejam úteis aos usuários das demonstrações contábeis”, deste modo, a demonstração do balanço patrimonial é um relatório que consequentemente relata todos os valores que a empresa possui em um formato singular.

A entidade deverá apresentar os elementos relacionado com a mensuração ou seus registros contábeis da posição financeira, e suas elaborações devem ser observadas os aspectos qualitativos e quantidades. Dessa forma, como discorre Ribeiro (2018), “qualitativo refere-se à natureza do componente patrimonial que deve ser evidenciada segundo sua espécie, e o quantitativo refere-se à expressão dos componentes patrimonial em valores”. desta forma, Ribeiro (2018) prossegue com o seguinte “no balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia”.

De acordo com Iudícibus (2020), o balanço patrimonial é representado por meio de um gráfico, na qual é constituído por duas colunas, do lado direito é denominado passivo e patrimônio líquido, e no lado esquerda é denominada ativo. Desta forma, como um balanço, em razão de remeter o equilíbrio, e refletido a igualdade dos dois lados, logo, no sentido de apurar um devido resultado, respectivamente, para que o patrimônio possa ter uma decorrência de aumento ou diminuição.

No patrimônio o ativo é composto por bens, direitos e demais fundos que geram caixa, considerado como controle da entidade, em vista de ser caracterizado como uma fonte pelas quais são aplicados os recursos. De acordo com Ludícibus (2020), “recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade”. Ribeiro (2018) acrescenta com o seguinte argumento, “o ativo revela a aplicação desses recursos totais, isto é, mostra onde a empresa investiu todo o capital que tem à sua disposição”. Desse modo, um ativo é reconhecido quando esse bem esteja sobre reponsabilidade da entidade e seu custo seja confiável, com a convicção que gere benefícios econômico.

Como mencionado anteriormente as contas posicionadas no ativo indicam as operações que produz benefícios futuros para a empresa, sendo subdivida em ativos circulantes e não circulantes. De acordo com Assaf Neto (2012), “Esses recursos poderão estar distribuídos em ativos circulantes, assim denominados por apresentarem alta rotação, como: valores em caixa, valores a receber a curto prazo etc.; e ativos não circulantes, os quais possuem os seguintes grupos de contas: realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível”. Logo, para que seja classificada nos subgrupos do ativo deverá ser observado sua liquidez, pois as contas com seu recebimento ou execução exceder o encerramento do exercício, será agrupado na conta do ativo não circulante, chamada ativo realizável a longo prazo, e ademais contas encontradas nesta subdivisão, será os bens e os direitos nas quais suas funções são manter as operações da atividade da empresa,

além dos investimentos nos quais apresentará fluxo futuros.

No balanço patrimonial o plano de conta do passivo é constitui por obrigação adquirida com terceiros em transferir recursos da sua futura economia, ou seja, quitação de dívidas referente aos recursos que foram gerados através dos benefícios de sua operação, no qual, será liquidado por meio do desembolso de caixa. De acordo com Assaf Neto (2012), "o passivo identifica as exigibilidades e obrigações da empresa, cujos valores encontram-se investidos nos ativos". Ludícibus (2020) complementa com o seguinte, "o passivo é uma obrigação presente da entidade, decorrente de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos à entidade".

Segundo Ribeiro (2018), "as contas do passivo são classificadas em dois grupos principais: passivo circulante e passivo não circulante, classificadas observando-se a ordem decrescente do grau de exigibilidade dos elementos nelas registrada"; ou seja, as contas serão especificadas por ordem, cuja tem mais urgência em ser pagas. De acordo com Assaf Neto (2012), no passivo circulante estão relacionadas todas as obrigações a curto prazo da empresa, isto é, aquelas cujos vencimentos ocorrerão até o final do exercício social seguinte ao do encerramento do balanço. Já no passivo não circulante encontra-se classificadas todas as obrigações da empresa cujo vencimento ocorrerá após o término do exercício seguinte ao encerramento do balanço, ou que apresentem prazo de liquidação superior ao ciclo operacional da empresa.

O patrimônio líquido é uma conta classificada por ser um indicador de mutação de riqueza na qual ocorreu por meio da própria criação do patrimônio, conseqüentemente investida com a visão de aumentar seus resultados. Desta maneira, sua certificação será através da diferença entre o ativo e o passivo, assim como também pelo resultado do exercício. De acordo com Assaf Neto (2012), "O patrimônio líquido é representado pela diferença entre o total do Ativo e do Passivo em determinado momento". Sendo assim, Ludícibus (2020) afirma que o patrimônio líquido é definido como um valor residual, ativo deduzido de todos os passivos, evidencia o capital próprio.

O patrimônio líquido conhecido como PL classificado pela diferença do ativo e do passivo, representa o valor líquido pertencente aos sócios ou acionistas no quais são os responsáveis pelo investimento da constituição da entidade, no entanto, caso haja dívidas será dos mesmos. Assaf Neto (2012) menciona sobre o patrimônio líquido o seguinte, "Identifica os recursos próprios da empresa, sendo formado pelo capital investido pelos acionistas (ou sócios), mais os lucros gerados nos exercícios e que foram retidos na empresa (lucros não distribuídos)". Desta maneira, a conta do patrimônio líquido deverá ser subdividido de acordo com a consolidação, e legislação na qual estar inserido. Assaf Neto (2012) relata o seguinte "A legislação vigente prevê que o patrimônio líquido é constituído por Capital Social, Reservas de Capital, Ajustes de Avaliação Patrimonial, Reservas de Lucros, Ações em Tesouraria e Prejuízos Acumulados". Desta forma, segundo Ludícibus (2020) complementa com argumento, "no balanço patrimonial pode ter subclassificações de acordo com o tipo da entidade, por exemplo, as sociedades por ações devem constituir reservas de capital e de lucros exigidas pelo estatuto ou por lei, para dar à entidade e aos seus credores uma margem maior de proteção contra os efeitos de prejuízos".

3. MÉTODOS DE ANÁLISE DO BALANÇO PATRIMONIAL

Conforme Ribeiro (2015) “Análise são técnicas utilizadas pelos analistas contábeis para a obtenção de conclusões acerca da situação econômica e financeira da entidade ou de outros aspectos relacionados ao patrimônio, de acordo com os interesses dos usuários dos resultados da análise”.

Assaf Neto (2012) dispõe que “as duas principais características de análise de uma empresa são a comparação dos seus valores obtidos em determinado período com aqueles levantados em períodos anteriores e o relacionamento desses valores com outros afins. Dessa maneira, pode-se afirmar que o critério básico que norteia a análise de balanços é a comparação”. Desse modo, os analistas observam atentamente todas as mudanças ocorridas dentro dos períodos, em vista de descobrirem os fatores significativos das variações. Porém, Assaf Neto (2020) ressalva a consideração da comparação em conjunto, pois o montante de uma conta ou de um grupo patrimonial quando tratado isoladamente não retrata adequadamente a importância do valor apresentado e muito menos seu comportamento ao longo do tempo.

Os métodos de análises possibilitam a perceber as características fundamentais da posição da entidade, à vista de verificar tendências passadas, delineando medidas ao futuro. Dessa maneira, a análise comparativa tem entre si um valor relevante, no sentido de oferecer um aspecto mais dinâmico e elucidativo à posição estática das demonstrações contábeis. Desta forma, Padoveze (2013) relata que “análise de balanço como a aplicação do raciocínio analítico dedutivo sobre os valores dos elementos patrimoniais e suas inter-relações, expressos nas demonstrações contábeis de uma entidade, com a finalidade de conseguir uma avaliação econômico-financeira da sua situação e do andamento das suas operações”.

De acordo com Padoveze (2013), análise de balanço foi desenvolvida primeiramente tendo em vista as necessidades dos usuários externos, ou seja, pessoas e empresas com algum interesse na empresa analisada, mostrando-se um instrumento extremamente útil para os fins a que se destina. Neste mesmo sentido, Ribeiro (2015) complementa mencionando “A análise externa é aquela realizada fora da entidade objeto da análise e tem como finalidade informar aos interessados acerca da situação econômica ou da estabilidade da entidade para a concretização de negócios”. Deste modo, com a aplicação dos métodos de avaliação a entidade tornar-se mais rica em benefícios, em virtude que as informações apresentaram com mais qualidades, em vista do detalhamento e do conhecimento sobre as causas e os efeitos das suas transações dos seus eventos.

Segundo Padoveze (2013), “o ferramental básico de análise de balanço consiste em: Análise vertical (AV); análise horizontal (AH); indicadores econômico-financeiros; Avaliação geral”. Deste modo, essas são as técnicas de análise dos balanços, pois são os principais instrumentos para o desenvolvimento da avaliação da empresa. Mas nem todas as vezes tornar-se confiável, pelo motivo no qual a entidade está em constantes modificações, portanto, necessita averiguar as informações extraídas do relatório da demonstração, em razão de ser o responsável direto da avaliação da organização.

O índice da situação financeira é uma análise que verifica e compara o desempenho da entidade qualitativa, conforme Assaf Neto (2012) “Esse processo de comparação, indispensável ao conhecimento da situação de uma empresa, é representado pela análise horizontal e pela análise vertical”.

Análise vertical é um processo comparativo que calcula em porcentagem o quanto a empresa tem de aplicação ou origem de recursos, desse modo, os analistas transformam-

do valores monetários da demonstração em indicadores relativos. Análise vertical é um processo comparativo que calcula em porcentagem o quanto a empresa tem de aplicação ou origem de recursos. De acordo com Padoveze (2013), "A análise vertical consiste em uma análise de estrutura ou de participação percentual. A análise horizontal objetiva verificar as variações ocorridas entre um período analisado e outro". E segundo Assaf Neto (2020) "A análise vertical (AV) é também um processo comparativo, expresso em porcentagem, que se aplica ao se relacionar uma conta ou grupo de contas com um valor afim ou relacionável, identificado no mesmo demonstrativo".

Conforme Padoveze (2013), "Assume-se como 100% um determinado elemento patrimonial que, em princípio, deve ser o mais importante, e faz-se uma relação percentual de todos os demais elementos sobre ele". Portanto, a análise vertical tem como objetivo estimar o percentual de cada componente em relação a base que será representada pelo 100%, desta forma, o valor corresponde que sucederá ao 100% é o determinado por meio da demonstração contábil no qual está sendo analisado.

A análise vertical é fundamental na demonstração do balanço patrimonial, pois através deste instrumento pode-se averiguar o quanto a empresa aplicou em recursos, ou seja, aplicação em ativos circulantes, realizável a longo prazo e permanente no que diz respeito ao total, desta forma será o mesmo relacionado a origem de aplicação, passivo circulante, exigível ao longo prazo e patrimônio líquido em relação ao total. Padoveze (2013) dispõe "A análise vertical do balanço patrimonial é feita assumindo como 100% o total geral do ativo e do passivo, calculando-se quanto representa cada elemento patrimonial em relação ao total, obtendo-se, assim, a estrutura de participação dos elementos no ativo total". Dessa maneira, Assaf Neto (2020) discorre "Dessa forma, dispondo-se dos valores absolutos em forma vertical, pode-se apurar facilmente a participação relativa de cada item contábil no ativo, no passivo".

Análise horizontal compara o quanto a empresa evoluiu ao demais períodos, para seu cálculo deve-se estabelecer qual conta ou grupo serão avaliada, ou seja, é a conferência realizada entre os valores de uma determinada conta em vários períodos. Conforme Assaf Neto (2020), "A análise horizontal (AH) é a comparação que se faz entre os valores de uma mesma conta ou grupo de contas, em diferentes exercícios sociais". Dessa maneira, Padoveze (2013) relata "A análise horizontal é uma averiguação da evolução, crescimento ou diminuição, que permite identificar a variação positiva ou negativa de um período em relação ao anterior".

Para a realização da análise horizontal é essencial definir qual conta ou grupo será avaliado, em virtude de ser a referência para o ano-base, no sentido de atribuir o percentual de 100% para a comparação com ademais. Conforme Padoveze (2013), "Toma-se como 100% todas as contas de um determinado período e faz-se uma relação percentual em cima dos dados desse período. O novo número relativo indica quanto o período subsequente é maior ou menor que o período anterior".

A análise horizontal também é essencial na avaliação do balanço patrimonial, em razão no qual compara o evento passado com o atualizado, deste modo, através da informação apuradas gera compreensão sobre o crescimento dos vários itens. De acordo com Padoveze (2013), "A AH deve ser enriquecida com a análise inter-relacionada das variações entre os elementos do balanço patrimonial que se integram com os elementos da demonstração de resultados".

O índice da situação econômica é analisado através dos indicadores de rentabilidade, por meio dele pode-se compreender o quanto a entidade possui de rendimento do seu próprio investimento. Conforme Assaf Neto (2012) esclarece "é uma avaliação econômica

do desempenho da empresa, dimensionando o retorno sobre os investimentos realizados e a lucratividade apresentada pelas vendas”.

Retorno sobre o ativo, estabelece informação sobre a evolução da situação econômica, uma vez que faz a comparação do lucro operacional com o montante do ativo. Conforme Assaf Neto (2020), “A avaliação do desempenho pode também ser processada por meio do retorno do ativo total, promovendo importantes informações adicionais sobre a evolução da situação econômica da empresa”.

Retorno sobre o patrimônio líquido, representa a remuneração gerada aos acionistas e credores por meio do investimento. De acordo com Assaf Neto (2020), “O numerador da fórmula do ROI – lucro operacional – representa a remuneração gerada aos acionistas (lucro líquido) e credores (despesas financeiras). O denominador – Investimento – indica o total dos recursos investidos pelos proprietários de capital”.

Indicador de liquidez evidencia a situação financeira de uma empresa frente aos seus compromissos, ou seja, por meio dos indicadores pode-se compreender a capacidade da empresa em pagar todas as suas dívidas. Segundo Iudícibus (2017), “Este tópico engloba os relacionamentos entre contas do balanço que refletem uma situação estática de posição de liquidez ou o relacionamento entre fontes diferenciadas de capital. Reitera-se a importância de todos os quocientes ou grupos de quocientes, muito embora percam em significação se não forem analisados em conjunto com outros grupos”.

Diante do exposto anteriormente, será mencionado os tipos de indicadores de liquidez, no qual é utilizado para entender suas condições financeiras em honrar seus compromissos, e assim, também compreender se possui necessidade em captar investimentos para capital de giro.

De acordo com Iudícibus (2017), “quociente de liquidez imediata representa o valor de quanto possui imediatamente para liquidar nossas dívidas de curto prazo. Considere-se que a composição etária do numerador e denominador é completamente distinta. No numerador temos fundos imediatamente disponíveis”. Dessa maneira, Ribeiro complementa, “O quociente revela a capacidade de liquidez imediata da empresa para saldar seus compromissos de curto prazo, isto é, quanto a empresa possui de dinheiro em Caixa, nos Bancos e em Aplicações de Liquidez Imediata, para cada \$1 do Passivo Circulante”.

Conforme Ribeiro (2015), “O quociente da liquidez seca revela capacidade financeira líquida da empresa para cumprir os compromissos de curto prazo, isto é, quanto a empresa tem de Ativo Circulante Líquido para cada \$ 1 do Passivo Circulante”. Desta forma, discorre Iudícibus, “Este quociente relaciona o quanto dispomos, imediatamente, de disponíveis e conversíveis (de curto prazo) em dinheiro, com relação às dívidas de curto prazo. É um índice muito divulgado e frequentemente considerado como o melhor indicador da situação de liquidez da empresa”.

Segundo Ribeiro (2015), “O quociente revela a capacidade financeira da empresa de cumprir os seus compromissos de curto prazo, isto é, quanto a empresa tem de Ativo Circulante para cada \$ 1 de Passivo Circulante”. Em vista disso, Iudícibus menciona, “Esta é uma variante muito adequada para se avaliar conservadoramente a situação de liquidez da empresa. Eliminando-se os estoques do numerador, estamos eliminando uma fonte de incerteza. Por outro lado, estamos eliminando as influências e distorções que a adoção deste ou daquele critério de avaliação de estoques poderia acarretar, principalmente se os critérios foram alterados ao longo dos períodos.”

Ribeiro (2015) discorre: “Esse quociente evidencia se os recursos financeiros aplicados no Ativo Circulante e no Ativo Realizável a Longo Prazo são suficientes para cobrir

as Obrigações totais, isto é, quanto a empresa tem de Ativo Circulante mais Realizável a Longo Prazo para cada \$ 1 de Obrigação total". Dessa forma, Iudícibus (2015) relata, "Este quociente serve para detectar a saúde financeira (no que se refere à liquidez) de longo prazo do empreendimento".

Portanto, os métodos de análise são as técnicas e índices que extraem informações necessárias para identificar sua posição, em virtude disso, seus resultados se moldam por diante as necessidades dos usuários. Porém há vários tipos de índices, na qual é da competência dos gestores escolher o melhor que se adapta a sua empresa.

4. PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO NA GESTÃO

De acordo com Iudícibus (2017), "Os negócios no mundo caminham a passos céleres e se desenvolvem com o avanço da humanidade, criando modelos de negócios empresariais cada vez mais sofisticados e complexos. As facilidades computacionais permitem conhecer a situação econômico-financeira de qualquer organização, seja ela com fins lucrativos ou não, de qualquer País". Dessa forma, Assaf Neto (2020) discorre, "o se proceder a uma análise mais profunda das atuais tendências do mundo econômico, é destacada a predominância de economias mais voltadas ao mercado, conduzidas essencialmente pelas decisões de seus consumidores. A abertura de mercados e o crescimento da competitividade entre as unidades produtivas foram marcas impostas pela globalização da economia, exigindo maior nível de qualidade e eficiência de seus agentes". Em vista disso, um sistema contábeis é essencial dentro de uma empresa, em razão de apoiar à gestão e atentar-se no processo das informações necessária para o controle da decisão da posição econômico-financeira.

Segundo Iudícibus (2017), "A necessidade de analisar demonstrações contábeis é pelo menos tão antiga quanto a própria origem de tais peças. Nos primórdios da Contabilidade, quando está se resumia, basicamente, à realização de inventários, o analista se preocupava em anotar as variações quantitativas e qualitativas das várias categorias de bens incluídos em seu inventário". Dessa forma, Assaf Neto (2020) relata, "a preocupação do analista centra-se nas demonstrações contábeis da sociedade, das quais extrai suas conclusões a respeito de sua situação econômico-financeira, e toma (ou influencia) decisões com relação a conceder ou não crédito, investir em seu capital acionário, alterar determinada política financeira, avaliar se a empresa está sendo bem administrada, identificar sua capacidade de solvência (estimar se irá falir ou não), avaliar se é uma empresa lucrativa e se tem condições de saldar suas dívidas com recursos gerados internamente etc. ", Diante disso, através da análise das informações extraídas do sistema contábeis, por meio do relatório da demonstração do balanço patrimonial, os gestores possuem conhecimento acerca da posição passada e atual da empresa, uma vez que podem tomar decisões mais assertivas.

Conforme Ribeiro (2015), "Para que o analista de Balanços possa realizar adequadamente suas tarefas, é necessário que ele tenha conhecimento das normas e dos Princípios de contabilidade, saiba escriturar com desembaraço os Fatos Administrativos responsáveis pela gestão do Patrimônio da entidade, conheça os mecanismos de apuração do Resultado do Exercício, saiba elaborar as demonstrações contábeis e conheça profundamente a estrutura de cada uma delas". Dessa maneira, para o processo da análise das demonstrações, é necessário que os gestores tenham conhecimento acerca da estrutura do relatório, sendo assim, a devida capacidade para interpretar todas as informações es-

tabelecidas. Desse modo, afirmado por Assaf Neto (2020), “Essa parte é de fundamental importância para toda a análise de balanços. Somente pelo entendimento da estrutura contábil das demonstrações é que se pode desenvolver avaliações mais acuradas das empresas. Mais especificamente, todo processo de análise requer conhecimentos sólidos da forma de contabilização e apuração das demonstrações contábeis, sem os quais ficam seriamente limitadas as conclusões extraídas sobre o desempenho da empresa”.

De acordo com o artigo 176, lei nº 6.404/1976, a demonstração do balanço patrimonial é um relatório obrigatório, em vista disso, ao fim de cada exercício social, deverá ser divulgado. Conseqüentemente, todos os usuários internos e externos terão informações acerca da entidade, desse modo, possuem competência para avaliar conforme suas necessidades. Logo, para a elaboração da demonstração do balanço patrimonial, é propício que os demais demonstrativos contábeis tenham sido registrados e apurados. Por conseguinte, o relatório do balanço patrimonial estabelece suas contas, assim sendo mencionado, por Ribeiro (2015), “Essa demonstração deve compreender todos os Bens e Direitos, tanto Tangíveis (materiais) como Intangíveis (imateriais), as Obrigações e o Patrimônio Líquido da Entidade.”.

Perante o exposto, para a elaboração e análise do balanço patrimonial é fundamental o conhecimento dos princípios, em vista disso, Iudícibus (2017) salienta que são: “princípio da continuidade; regime de competência, Compreensibilidade, Relevância, Materialidade, Representação fidedigna, Comparabilidade, Tempestividade, Verificabilidade”. Segundo Ribeiro (2015), “As demonstrações contábeis, elaboradas com observância dos princípios de contabilidade aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade, deverão especificar sua natureza, a data e/ou o período e a Entidade a que se referem”. Desta forma, essas características qualitativas das informações direcionaram as tomadas de decisões mais eficazes, tanto na gestão empresarial como no ambiente externo, em razão de serem informações processada uniforme.

De acordo com Ribeiro (2015), “Quando o analista de Balanços trabalha a partir de demonstrações auditadas por auditores independentes, dificilmente encontrará erros nessas peças. Entretanto, se no exame das contas forem constatados erros, intencionais ou não, principalmente quando se tratar de demonstrações preparadas por empresas que legalmente não estejam sujeitas à auditoria, o analista deverá solicitar esclarecimentos e propor que os erros sejam corrigidos, a fim de continuar a sua tarefa”. À vista disso, Iudícibus (2017) Salienta, “Do nosso ponto de vista, os demonstrativos para análise, principalmente em se tratando de uma análise para avaliação de tendência, devem ser os mais resumidos. Se algumas áreas-problema forem diagnosticadas, a análise pode ser aprofundada a qualquer momento. Um critério para “eleição” das contas a serem ou não incluídas nos demonstrativos, para efeito de análise, é verificar se ultrapassam ou não certa porcentagem do total do grupo a que pertencem, do Ativo etc.”, dessa maneira, uma empresa na qual não possuem uma boa estratégia e não corrige os dados coletados de forma errada, conseqüentemente, terá informações equivocadas, diante disso, ocorrerá uma análise no mesmo potencial. Portanto, uma gestão eficiente é aquela que possui um cuidado com todos os aspectos do negócio.

Ribeiro (2015) “O exame minucioso dos elementos que compõem as demonstrações financeiras objeto de análise é imprescindível, uma vez que os saldos das contas apresentadas nas demonstrações poderão englobar, por razões de economia”. Deste modo, todas as contas englobadas no balanço patrimonial são fundamentais, em razão de refletir a real posição da empresa, em valores monetários. De acordo, com Iudícibus, “Reflete a posição das contas patrimoniais em determinado período, normalmente mensal, ou no fim de seu exercício financeiro”. Assaf Neto (2020) complementa, “mais bem entendido

como um intermediário financeiro, atua operacionalmente com base em duas grandes decisões financeiras: ativo – decisões de investimento (aplicações) – e passivo – decisões de financiamento (captações).”, logo, é por meio do relatório do balanço patrimonial que é captado recursos, em virtude da continuidade das entidades, uma vez que através da conservação, garante suas operações. Perante o exposto, Iudícibus (2017) relata, “A expressão patrimonial origina-se do Patrimônio da empresa, ou seja, conjunto de bens, direitos e obrigações. Daí origina-se a expressão Patrimônio Líquido, que significa o valor residual (parte líquida do patrimônio,) a riqueza líquida da empresa num processo de continuidade, a situação líquida”.

No contexto, é essencial que os contadores e gestores saibam analisar e elaborar a demonstração do balanço patrimonial, uma vez que é uma fonte rica de informações, por meio dos seus elementos de contas agrupadas e da natureza, desse modo, analisadas pelos indicadores de índices e instrumentos técnicos. Dessa forma, a leitura e compreensão do balanço patrimonial torna-se relevante uma vez que todos os usuários têm competência para tomar decisão do fornecimento de recursos para a empresa. Conforme Ribeiro (2015) relata, “Ao examinar um Balanço Patrimonial, visualizamos o conjunto de elementos, representativos dos Bens, dos Direitos, das Obrigações e do Patrimônio Líquido, que compõem o Patrimônio da Entidade em um determinado momento”.

Marion (2019), “Maior ênfase é dada para as duas primeiras demonstrações, uma vez que, por meio delas, são evidenciadas de forma objetiva a situação financeira (identificada no BP) e a situação econômica (identificada no BP e, em conjunto, na DRE). Completa Ribeiro (2015), “O aspecto econômico envolve o rendimento que o Capital aplicado na empresa proporciona aos seus investidores, enquanto o aspecto financeiro envolve a capacidade da empresa de poder saldar os compromissos assumidos junto a Terceiros (isto é, a sua liquidez)”. Diante disso, Padoveze (2013) salienta que, “Os modelos para decisão de investimentos partem da ideia de verificar a viabilidade econômica de um investimento, antes de sua implementação. Os modelos de decisão de mensuração do valor da empresa centram-se em determinar o valor de uma empresa em andamento”. Desse modo, a tomada de decisão está centralizada em buscar mais espaços no cenário empresarial, conseqüentemente, afeta diretamente no sucesso.

Assaf Neto (2020), “Os indicadores de análise de ações, assim como todas as outras medidas financeiras, são mais úteis quando avaliados em conjunto com os demais índices e analisada também sua evolução. É importante ainda que esses indicadores sejam analisados em relação a outras empresas e ao mercado como um todo”. Desse modo, Ribeiro (2015) menciona, “Quando se pretende obter Quocientes-padrão confiáveis, que possam servir de parâmetro para análise comparativa da situação econômico-financeira das Entidades, é preciso coletar dados de um maior número possível de empresas que exerçam o mesmo ramo de atividade, do mesmo porte, no mesmo período e que atuem na mesma região, sob o mesmo regime econômico”. Dessa maneira, a realização da análise externa possui a finalidade em conhecer o desenvolvimento da concorrência, uma vez que, por meio dessa análise, assim tem competência em angariar clientela, pois também analisa seu desempenho, e torna-se mais competitivo.

Conforme Assaf Neto (2015), “Na análise de empresas, ganham essência a valorização do empreendimento e a competência demonstrada em atuarem em mercados mais exigentes e concorridos. Nesse ambiente, as unidades produtivas devem voltar-se a seus mercados, identificando as melhores oportunidades de investimento e financiamento e estabelecendo, com base no comportamento observado, suas estratégias operacionais”. Dessa maneira, Ribeiro (2015) discorre, “Por meio de estudos e interpretações de dados extraídos das demonstrações financeiras, a Análise de Balanços tem por finalidade prestar

informações sobre a situação econômica e financeira da Entidade, para que as pessoas interessadas possam tomar decisões”. Dessa forma, com relação a demonstração contábil, e tendo referência ao demonstrativo do balanço patrimonial, Ribeiro (2015) discorre, “O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil destinada a evidenciar, qualitativa e quantitativamente, numa determinada data, o Patrimônio e o Patrimônio Líquido da Entidade”.

Neste contexto, saber elaborar e interpretar as informações da demonstração do balanço patrimonial são essenciais para a gestão, uma vez que esse relatório contábil tem a finalidade de ser um instrumento para análise, em virtude de extrair delas solução para o negócio prosperar. Desse modo, a empresa terá mais chances no cenário empresarial, em razão de os gestores tomarem decisões mais assertivas, já que tem possibilidade de prevê crises e evitá-las, dessa maneira, expandido o negócio.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo dispõe apresentar a importância da análise da demonstração do balanço patrimonial para as organizações. Diante ao presente estudo, por meio da identificação e do processo deste demonstrativo contábil, é possível verificar sua posição econômica e financeira, em vista disso, a análise deste relatório proporciona um conhecimento mais amplo e detalhado, permitindo aos gestores terem uma grandeza de informações, assim sendo, uma ferramenta para auxílio nas tomadas de decisões mais assertivas.

Diante ao primeiro objetivo específico, recorrendo a elaboração do balanço patrimonial com ênfase na sua posição financeira, proporcionou a conhecer as informações acerca de todos os elementos vigente ao balanço patrimonial, em vista disso, está demonstração contábil relata brevemente os planos de contas e suas naturezas, posto isto, todos os envolvidos têm consciência mediante a saúde financeira da organização.

Conforme ao segundo objetivo específico estipulado, os métodos de análise são indicadores, na qual calcula e analisa a demonstração do balanço patrimonial, por meio dos índices com o propósito em avaliar a situação atual, como também prevê uma futura posição da entidade, logo, os instrumentos de índices têm uma grande relevância para o rumo do negócio empresarial.

Quanto ao último objetivo específico, propôs mencionar a relevância da elaboração e dos métodos para que os gestores tenham estratégias eficientes no sentido de tomadas de decisões, desta forma, por meio da competência deste relatório compreende-se que os gestores terão informações qualificadas para o gerenciamento da empresa, pois mediante dele, pode-se acompanhar os desenvolvimentos também dos concorrentes, em vista disso, esquivar-se de possíveis falhas no ambiente empresarial, e assim tendo tomadas de decisões eficaz.

Portanto, conclui-se que análise da demonstração do balanço patrimonial é de suma importância para as organizações, pois sendo uma ferramenta que evidencia o desempenho do patrimônio, é também fundamentada em informações significativas, em vista disso, análise do balanço visa contribuir com as gestões na tomada de decisões.

Referências

ASSAF NETO, Alexandre. **Estruturas e Análise de Balanços** :Um Enfoque Econômico-financeiro/ Alexandre Assaf Neto.- 12. ed. – São Paulo: Atlas, 2020.

ASSAF NETO, Alexandre: **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro** / Alexandre Assaf Neto, - 10.ed.- São Paulo :2012.

IUDÍCIBUS, Sérgio D. **Análise de Balanços**/ Sérgio de Iudícibus 11ª edição. - São Paulo: Saraiva, 2017.

IUDÍCIBUS, Sérgio de: **Contabilidade gerencial: da teoria à prática** / Sérgio de Iudícibus, colaboração Valdir Donizete Segato, 7 □ed.rev. e atual – São Paulo: Atlas,2020.

MADEIRA, Douglas Kanawati: **Análise das demonstração contábeis** / Douglas Kanawati Madeira – Manaus: UNINORTE/CED, 2009.

MARION, José Carlos. **Análise das Demonstrações Contábeis** / José Carlos Marion. – 8.ed- São Paulo: Atlas, 2019.

MARION, José Carlos: **Contabilidade básica** /José Carlos Marion, Ana Carolina Marion Santos,12 □ ed. São Paulo:Atlas,2018.

PADOVEZE, Clóvis, L. e Gideon Carvalho de Benedicto. **Análise das Demonstrações Financeiras** - 3ª ed. revista e ampliada- Cengage Learning Brasil, 2013.

RIBEIRO, Osni M. **Estrutura e análise de balanço fácil**/Osni Moura Ribeiro.- 11. ed. – São Paulo: Editora Saraiva, 2015.

RIBEIRO, Osni Moura: **Contabilidade geral**/ Osni Moura Ribeiro 10 □ ed. São Paulo: Saraiva,2018.

SANDE,Silvio: **Contabilidade geral e avançada**/ Silvio Sande, André Neiva,1 □ ed. Rio de Janeiro,2021.

9



CONHECENDO A CONTABILIDADE NO TERCEIRO SETOR: A TRANSPARÊNCIA COMO RESULTADO DE SUA APLICAÇÃO

KNOWING ACCOUNTING IN THE THIRD SECTOR: TRANSPARENCY AS A RESULT OF ITS APPLICATION

Clesiane do Nascimento Andrade da Silva



Estudos Interdisciplinares
da Contabilidade

Resumo

Atualmente vive-se em um mercado muito exigente e podemos verificar inúmeras situações de defasagem na prestação de conta das entidades do terceiro setor. Diante disso, essa pesquisa buscou mostrar como a aplicação da contabilidade no terceiro setor pode dar credibilidade e transparência à sociedade. A metodologia utilizada para a realização deste Trabalho de Conclusão de Curso foi uma Revisão Bibliográfica de Literatura, de caráter qualitativo e descritivo. A transparência na contabilidade através de diversos aspectos, de um tratamento diferente das organizações com fins lucrativos e ferramenta contábeis bem implantadas e gerenciadas, servirão de apoio à gestão que auxiliará na tomada de decisão de maneira segura, eficiente e eficaz, além de garantir a credibilidade das informações destas instituições. É tido como uma medida afim de captar recursos e repassar confiabilidade e contribuindo também com a redução das dificuldades no entendimento tanto dos próprios associados como de empresas privadas interessadas contratação de prestação de serviços. Afirmamos que a contabilidade trazendo uma gestão transparente e de fácil entendimento, acarretará em uma melhor visibilidade tanto internamente para seus associados quanto o mercado interessado, trabalhando assim com melhores ideias de investimentos tendo consigo todos os dados superávit ou não da entidade.

Palavras-chave: Contabilidade do Terceiro Setor; Transparência; Tomada de Decisão; Recursos; Credibilidade.

Abstract

Currently, we live in a very demanding market and we can see numerous situations of lag in the accountability of third sector entities. Therefore, this research sought to show how the application of accounting in the third sector can give credibility and transparency to society. The methodology used to carry out this Course Completion Work was a Literature Review, qualitative and descriptive. Transparency in accounting through various aspects, different treatment of for-profit organizations and well-implemented and managed accounting tools, will serve as support for management that will assist in decision-making in a safe, efficient and effective way, in addition to guaranteeing credibility of information from these institutions. It is seen as a measure in order to raise funds and pass on reliability and also contributing to the reduction of difficulties in understanding both the members themselves and private companies interested in contracting the provision of services. We affirm that accounting, bringing transparent and easy-to-understand management, will result in better visibility both internally for its members and the interested market, thus working with better investment ideas having with it all the surplus or non-surplus data of the entity.

Keywords: Third Sector Accounting; Transparency; Decision Making; Resources; Credibility.



1. INTRODUÇÃO

A contabilidade deve ser aplicada em todas as instituições, tanto as do primeiro setor, do segundo e também no terceiro. A diferenciação de cada setor é muito importante para que se tenha melhor aplicabilidade das ferramentas contábeis dentro das organizações. E assim se tenha instituições financeiramente saudáveis e controladas.

As instituições do terceiro setor são empresas que se mantêm por meio de doações, verbas entre outras fontes, e sua principal característica está em não ter fins lucrativos. Isto traz uma necessidade de apresentar aos seus doadores ou mantenedores uma maior transparência nos processos contábeis da instituição, pois isso lhes será cobrado. Como essa cobrança é real por parte da sociedade e dos patrocinadores dessas instituições, deve-se ter muito critério na utilização das ferramentas contábeis para se adquirir o maior controle possível de todo seu patrimônio, dando assim lisura aos seus processos.

A pesquisa tem extrema importância para demonstração do uso das ferramentas contábeis nos controles de uma instituição não governamental, buscando sempre a transparência e confiabilidade da instituição. Pois caso tais empresas não tenham seus controles baseado nestas ferramentas, a assertividade em seu demonstrativo patrimonial será deficiente ou inconsistente.

Sabe-se da exigência da sociedade de modo geral, por transparência e credibilidade, nos processos financeiros e patrimoniais das organizações não governamentais precisa-se saber como aplicar a contabilidade nestas empresas para tal, fim. Assim sendo, existe o seguinte problema: do ponto de vista contábil é possível ter uma total transparência da utilização dos recursos das instituições, perante a sociedade?

Essa pesquisa teve como objetivo principal mostrar como a aplicação da contabilidade no terceiro setor pode dar credibilidade e transparência à sociedade. Especificamente, buscou-se: apresentar o conceito e as características da contabilidade; caracterizar o terceiro setor; apresentar as principais ferramentas contábeis empregadas no terceiro setor.

A metodologia utilizada para a realização deste Trabalho de Conclusão de Curso foi uma Revisão Bibliográfica de Literatura, de caráter qualitativo e descritivo. Para isso, foram analisados os trabalhos nos sites de bancos de dados Google Acadêmico e Scielo, bem como os instrumentos legais vigentes voltados para o tema abordado, publicados nos últimos cinco anos (2017 – 2022). Para facilitar a pesquisa, foram utilizadas as seguintes palavras chaves na busca pelo material estudado: “Terceiro Setor”, “Entidades religiosas”, e “Contabilidade”.

2. CONTABILIDADE: CONCEITOS E CARACTERÍSTICAS

A contabilidade teve início no momento em que o homem sentiu necessidade de controlar ou prestar contas sobre suas posses. Segundo Iudícibus (2019), teve sua origem no homo sapiens que, de forma rudimentar, inventariava e controlava o seu rebanho e o estoque de suprimentos. Porém os primeiros sinais objetivos da existência das contas são, segundo historiadores, aproximadamente do ano 2.000 a.C. (MORAIS; FEITOSA FILHO, 2019).

De acordo com Paiva et al. (2020), a contabilidade “nasceu com a civilização e jamais deixará de existir em decorrência dela; talvez, por isso, seus progressos quase sempre

tenham coincidido com aqueles que caracterizaram os da própria evolução do ser humano". Ela se fez presente e evoluiu para atender as alterações ocorridas no patrimônio ou na forma de administrá-lo.

Para registrar os fatos, permitindo assim futuras observações, o homem desenvolveu a escrita que "parece ter nascido da escrita contábil, na Suméria". Para Pires (2019) a escrita surgiu por volta de três mil anos antes de Cristo, na Mesopotâmia, e que juntamente com ela o "selo de acompanhamento" que permitia ao comprador conferir a quantidade e inspecionar a qualidade dos bens transportados. Também expunha o transportador a agentes superiores ou fiscalizadores externos, ao fazê-lo descrever o que estava conduzindo. Tratava-se, portanto, de uma nota fiscal. Percebe-se que a contabilidade esteve, desde os seus primórdios, ligada aos negócios e à fiscalização (NASCIMENTO, 2018).

A necessidade de registrar o que estava sendo negociado facilitou conhecer a quantidade de transações efetuadas e apurar os resultados, e a exigência da elaboração de códigos comuns que permitissem a comunicação pode ter impulsionado a escrita. A apuração de resultados e a comunicação destes é função da contabilidade; sendo assim, é possível admitir que a necessidade de efetuar os registros contábeis tenha impulsionado o surgimento da escrita (CARDOSO; BERNARDO; MOREIRA, 2019).

As descobertas arqueológicas também apontam na direção de que a contabilidade pode ter impulsionado o surgimento da escrita. Estima-se que "há cerca de 6.000 anos tenha já iniciado um processo de crescente progresso nos registros, em decorrência também dos mais apurados estágios da estrutura social. O autor também diz que na Mesopotâmia, 4.000 a.C., as civilizações da Suméria e da Babilônia, que foram os autores do calendário, dos pesos e medidas, dos títulos de crédito e até do que viria a ser o alfabeto, também foram os primeiros a efetuar os registros da contabilidade de custos, controles de produtividade e gerenciais, bem como orçamentos (SANTOS et al., 2019).

A contabilidade é "objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade" (MORAIS; ANASTÁCIO, 2019, p.32). A contabilidade, que tem como objeto de estudo o patrimônio das entidades, teve como um dos primeiros usuários a igreja, com suas grandes propriedades, que influenciou inclusive no estudo e desenvolvimento dos métodos de registro e controle. O método utilizado atualmente pela contabilidade, denominado método das partidas dobradas, foi divulgada pelo Frei Luca Pacioli, em 1494 (PADOVEZE, 2019).

No período que compreende os séculos XI ao XVIII a Igreja era a força principal e detinha o conhecimento, pois era responsável pela educação, e detinha o poder religioso, bem como exercia influência no poder político. Todo este poder permitiu que interferisse em dois grandes eventos que ocorreram nesse período: as cruzadas (séc. XI a XIII) e a colonização das Américas (séc. XV e XVI), sobretudo na América do Sul, com os Jesuítas (OLIVEIRA, 2017).

Nesse período também ocorre o desenvolvimento da contabilidade, principalmente no ocidente, devido ao surgimento da instituição chamada "companhia". No oriente, sobretudo na China, a astronomia foi bem desenvolvida, e os árabes, contribuíram para o desenvolvimento da matemática com a criação dos números arábicos. No entanto apesar desses avanços, eles não evoluíram no comércio devido a restrições, tais como: na China, a cultura e a interferência do Estado restringiam a criação de empresas no setor privado; e os árabes tinham dificuldade de levantar grandes quantidades de recursos e eram obrigados a recorrer ao poder público porque "a lei de sucessão baseada no Corão dividia rigidamente o espólio de um sócio falecido entre os inúmeros membros da família" (SMITH, 2020).

Outro fator que também pode explicar a superioridade tecnológica e financeira do ocidente é a forma como foram travados os confrontos e guerras, entre o ocidente e o oriente. O modo e os motivos de praticar a guerra não eram os mesmos; enquanto que, por exemplo, na batalha de Salamina, no ano de 480 a.C, travada entre os gregos e persas, os guerreiros persas eram mercenários e assassinos contratados para a guerra e fugiam ao menor sinal de derrota, os da Grécia eram cidadãos livres que lutavam para garantir a liberdade de sua terra natal e a segurança de seus filhos e mulheres, lutavam para garantir uma propriedade (MOREIRA et al, 2020).

Nos séculos XVIII e XIX, segundo Hanson, os métodos de confronto, Ocidente x Oriente, também foram travados da mesma forma, permitindo assim que as propriedades, que são objeto de estudo da contabilidade, tivessem donos e estes necessitassem controlar seu valor e os rendimentos obtidos (PEREIRA; LEMES; GONZÁLES, 2017).

O fato de os comandantes dos exércitos, em Roma, serem obrigados a prestar contas de suas batalhas é citado por Marion (2017) como um grande diferencial entre os povos. Este fato permitia que nas próximas batalhas não se repetissem erros de batalhas anteriores. Até mesmo quando ocorria uma derrota o comandante ocidental era chamado a dar explicações, enquanto que o do oriente era executado, ou por vergonha cometia suicídio, como os japoneses na segunda guerra mundial, não permitindo desta forma evitar que os mesmos erros fossem reeditados.

A contabilidade, portanto, além de registrar e controlar também tem a função de permitir que todos que tenham interesse em determinada entidade possam conhecer sua situação patrimonial ou financeira. Independentemente do resultado, positivo ou negativo, é possível por meio dos registros saber o que foi efetuado e, em caso de falhas, evitar que as mesmas ocorram novamente (SOUZA, 2019).

Todas estas diferenças fizeram com que no ocidente surgisse e prosperasse a propriedade privada, pois os soldados eram recompensados com terras e escravos conquistados. E esta riqueza necessitava de algum controle, tendo a contabilidade inicialmente como foco as pessoas físicas, fazendeiros, donos de propriedades, que precisavam controlar seu patrimônio e obter informações sobre a sua situação econômico-financeira. Com o surgimento das corporações, a contabilidade ganha importância e impulso sendo obrigada a melhorar a forma de registro, controle e prestação de contas (LESSA et al, 2020).

A preocupação com a propriedade e a riqueza, segundo Nascimento (2018), é uma constante no homem da Antiguidade (como hoje também é) e ele teve de ir aperfeiçoando seu instrumento de avaliação da situação patrimonial à medida que as atividades foram-se desenvolvendo em dimensão e complexidade". Para acompanhar esta complexidade a contabilidade procurou aprimorar a forma de mensuração, registro e Controle, pois o desenvolvimento inicial do método contábil esteve intimamente associado ao surgimento do capitalismo. Ao iniciar um novo tipo de entidade, esta dotada de uma licença pública e denominada pessoa jurídica, os registros e controles passam a ter maior relevância, pois os volumes e a quantidade de transações efetuadas aumentam, assim como também cresce o número de interessados nesta entidade, tendo em vista que ela possui mais de um proprietário e nem sempre são estes os que conduzem os negócios. As decisões cotidianas são tomadas pelo administrador, contratado pelos proprietários, que gerencia a empresa e deve prestar contas do resultado de suas ações aos proprietários (SANTIAGO, 2017).

Diante disto pode-se constatar que as ondas de mudanças que ocorreram na forma de viver influenciaram os métodos de registro e controle que o homem fazia de suas novas conquistas. Conforme Raza (2018) a humanidade passou por três ondas: a primeira iniciou por volta de 8.000 a. C e durou até 1.750 d. C, período em que o homem explorava

a caça, a pesca e a agricultura; a segunda inicia com o fim da primeira e termina por volta de 1955, período em que se encontra uma civilização industrial; e a terceira onda compreende o período em que há a introdução generalizada dos computadores e o número de trabalhadores da área de serviços supera o da indústria (XAVIER; CARRARO, 2020).

A contabilidade acompanhou também esta evolução: na primeira onda a preocupação era com o registro e o controle das riquezas das pessoas físicas, havia uma contabilidade geral; na segunda com o advento das indústrias, tornou-se mais complexa a função do contador. Ocorre então o desenvolvimento da contabilidade de custos, voltada a demonstrar o valor a ser atribuído aos estoques produzidos e mensurar o resultado da empresa; e na terceira, a contabilidade passa a preocupar-se também em desenvolver métodos de prestação de contas e discipliná-las. Atualmente a contabilidade volta-se para fornecer dados e informações para a tomada de decisões. Surgem então a controladoria e a auditoria, resultando numa contabilidade voltada a auxiliar a gestão da empresa com a fiscalização externa, dando segurança aos proprietários e investidores (BARBOSA, 2018)

Estas etapas de desenvolvimento da contabilidade são assim definidas por Silva et al. (2017):

- Contabilidade de trocas – até 1800;
- Contabilidade de custos – de 1800 até 1925;
- Contabilidade de gestão operacional – de 1925 até 1975; e
- Contabilidade estratégica – de 1975 em diante (SILVA et al., 2017, p.21)

Lessa et al. (2020) também aponta quatro fases da contabilidade:

- Contabilidade do proprietário – até a revolução industrial; tinha como foco o registro das transações dos homens de negócios para a proteção de sua riqueza;
- Contabilidade financeira – surge na revolução industrial; fase em que os relatórios contábeis, visando à prestação de contas para a sociedade capitalista, ganham relevância;
- Contabilidade gerencial – também associada ao capitalismo industrial, porém desenvolvida como ferramenta de gerenciamento industrial. Surge da necessidade de atender ao público interno; e
- Contabilidade de responsabilidade social – esta última fase está associada ao aumento dos interessados nos efeitos sociais das decisões de negócios, bem como seus efeitos econômicos (COSTA et al., 2020, p.32).

Pode-se verificar que a contabilidade se encontra numa quarta onda, que compreende não somente efetuar os registros e gerar dados, mas também gerar informações capazes de apontar tendências e permitir que os gestores e a sociedade possam efetuar diagnósticos precisos da situação atual e futura da organização (XAVIER; CARRARO, 2020).

Neste contexto o contador está se tornando parte da equipe executiva, participando da formulação e da implementação de estratégias. Para isso faz uso da tecnologia, evoluindo para o contador da quarta onda, um “contador estratégico” (COSTA et al., 2020).

O processo de evolução da humanidade, que inicia com o homo sapiens e vem até os tempos atuais, passando pela exploração da caça, da agricultura e da indústria, influenciou o desenvolvimento de métodos de registro e controle da propriedade. Inicialmente o

foco da contabilidade era o registro e atualmente está voltado a prestar informações para a tomada de decisões por intermédio das demonstrações contábeis, bem como apontar cenários futuros (ROSA, 2017).

Pode-se verificar que a contabilidade se encontra numa quarta onda, que compreende não somente efetuar os registros e gerar dados, mas também gerar informações capazes de apontar tendências e permitir que os gestores e a sociedade possam efetuar diagnósticos precisos da situação atual e futura da organização. Neste contexto o contador está se tornando parte da equipe executiva, participando da formulação e da implementação de estratégias. Para isso faz uso da tecnologia, evoluindo para o contador da quarta onda, um “contador estratégico” (BARBOSA, 2018).

O processo de evolução da humanidade, que inicia com o homo sapiens e vem até os tempos atuais, passando pela exploração da caça, da agricultura e da indústria, influenciou o desenvolvimento de métodos de registro e controle da propriedade. Inicialmente o foco da contabilidade era o registro e atualmente está voltado a prestar informações para a tomada de decisões por intermédio das demonstrações contábeis, bem como apontar cenários futuros (SANTIAGO, 2017).

3. TERCEIRO SETOR

A abordagem do assunto não é nova, e sim a sua nomenclatura. O terceiro setor (TS) sempre existiu, pois ele é formado por ações de caridade através das igrejas ou de uma dada comunidade que busca um bem comum: o desenvolvimento social. Essa abordagem surgiu com o intuito de inserir os cidadãos na sociedade, de forma a cooperar com o seu desenvolvimento pessoal e social (AGUIAR, 2018).

Dessa forma, o TS se dá pela necessidade de suprir as falhas do primeiro setor, pois o Estado não é capaz de atender às necessidades locais, os grupos menos favorecidos, que necessitam dessas assistências. Neste sentido, é mais cômodo ao Estado direcionar recursos, ou seja, fazer o repasse de verbas para que instituições do terceiro setor trabalhem em prol do desenvolvimento dessa parte da sociedade, que muitas vezes é vista como marginalizada (ALBUQUERQUE, 2017).

Ou seja, como aponta Almeida (2017, p.21) “o Estado, por si só, não tem capacidade de gerar o bem-estar social, fomentar o progresso econômico, resguardar o meio ambiente e melhorar a qualidade de vida da população”.

Possuindo uma finalidade pública de caráter privado, as organizações do terceiro setor não visam lucro. Pensando assim, gerariam dúvidas sobre o porquê dela existir então, pois o “não gerar lucro” está diretamente relacionado a não obter resultados como forma de enriquecimento dos seus diretores, presidentes e membros que a compõem, mas sim todo o lucro arrecadado ser investido na organização em prol do desenvolvimento da sociedade que eles tanto buscam através do trabalho realizado (DANTAS et al., 2019).

Dias (2018, p. 86) define o terceiro setor como:

O conjunto de atividades voluntárias, desenvolvidas por organizações privadas não governamentais e sem ânimo de lucro (associações ou fundações), realizadas em prol da sociedade, independentemente dos demais setores (Estado e mercado), embora com eles possa firmar parcerias e deles possa receber investimentos (públicos e privados).

Outra definição para terceiro setor é apresentada por Crepaldi (2017, p.11):

Portanto, terceiro setor é aquele que não é público e nem privado, no sentido convencional desses termos; porém guarda uma relação simbiótica com ambos, na medida em que ele deriva sua própria identidade da conjugação entre a metodologia deste com as finalidades daquele. Ou seja, o terceiro setor é composto por organizações de natureza “privada” (sem objetivo de lucro) dedicadas à consecução de objetivos sociais ou públicos, embora não seja integrante do governo.

O setor não lucrativo (terceiro setor) no Brasil, em 2020, representava um PIB nacional de 5%, mostrando que a população vem dando cada vez mais importância para esse segmento, uma vez que o desenvolvimento social está sendo bem visto pelas pessoas, que através de doações ou até mesmo serviços voluntários contribuem para que esse progresso continue a acontecer (COSTA et al., 2020).

A existência e o elo entre os três setores mostram uma relação na qual eles se interligam, a junção do primeiro e do segundo setor para a formação do terceiro setor, bem como as áreas de atuação do mesmo, identificando que as falhas de um pode se tornar a existência do outro para que essas lacunas sejam preenchidas e findadas para um bem comum (DANTAS et al., 2019).

Segundo Costa (2017, p. 51), “O terceiro setor é constituído por organizações criadas por iniciativas privadas que geram bens e serviços de caráter público”. Associações e entidades sem fins lucrativos, este é o conceito do termo terceiro setor ou *Third Sector* como é chamado nos Estados Unidos, de onde se originou o termo que é utilizado com o mesmo nome no Brasil. Como explica Coronado (2017, p. 37) “marcando um espaço de integração cidadã, a “sociedade civil” distingue-se, pois, do Estado, mas, caracterizando-se pela promoção de interesses coletivos, diferencia-se também da lógica do mercado.

Desta maneira, o que caracteriza o terceiro setor é a grande participação de voluntários com o objetivo de contribuir por uma causa sem interesses individuais e sim coletivos, cujas ações se diferenciam do Estado, pois são voltadas para suprir a lacuna deixada pelo primeiro setor, em busca de um bem comum. Sendo assim, o terceiro setor existe pelo fato de o primeiro setor (governo), e o segundo setor (empresas privadas) deixaram de atender uma determinada demanda de serviços à sociedade civil (CORONADO, 2017).

Com um papel fundamental na sociedade o TS tende a chegar e/ou alcançar aonde o governo não chega, com ações solidárias e voluntárias, e suprimindo a lacuna deixada pelo primeiro setor. Portanto, é extremamente e de fundamental importância para a sociedade. Diversas organizações fazem parte do terceiro setor, ONGs (Organizações Não Governamentais) e OSCIPs (Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público). E que podem ser mantidas por iniciativas privadas ou mesmo com incentivos do Governo, com o repasse de verbas públicas (DANTAS et al., 2019).

É muito comum que instituições do terceiro setor se encontrem envolvidas com obras de filantropia, uma vez que seu objetivo principal é melhorar a qualidade de vida dos necessitados, sejam eles adultos, crianças, o meio ambiente, os animais etc. (COSTA, 2017).

Pode-se dizer que o “terceiro setor” é composto de organizações sem fins lucrativos, criadas e mantidas pela ênfase na participação voluntária, num âmbito não-governamental, dando continuidade às práticas tradicionais da caridade, da filantropia e do mecenato e expandindo o seu sentido para outros domínios, graças, sobretudo, à incorporação do conceito de cidadania e

de suas múltiplas manifestações na sociedade civil (CARVALHO, 2019, p.11).

Sobretudo, as principais características deste setor estão na grande participação voluntária e sem subsídios do governo, na ação filantrópica que visa suprir uma necessidade cujo governo deixou de atender, por meio da caridade e da participação de pessoas que incorporam e cooperam para que a cidadania seja cumprida na sociedade (LESSA et al., 2020).

Com base em Lima, Paiva e Machado (2018), as organizações que hoje atuam no terceiro setor não surgiram no século XX ou XXI. Na América do Norte e na Europa, e até mesmo na América Latina, os chamados movimentos associativos tiveram sua origem nos séculos XVI e XVII, com um caráter religioso ou político. Esta situação pouco se alterou nos séculos seguintes, porém a partir de 1800, começam a surgir às primeiras associações patronais e os sindicatos de trabalhadores; estes últimos que posteriormente acabaram por criar os primeiros partidos políticos que viriam a defender seus interesses no âmbito da política pública do Estado.

Com início da segunda guerra mundial, surgiram grandes transformações políticas e sociais em todo o mundo contribuindo para que novos agentes sociais entrassem em cena. Sendo assim, as várias necessidades que a sociedade possui para fomentar seu desenvolvimento e, conseqüentemente, tentar suprir as demandas do estado, estão diretamente ligadas às questões de abrangência do plano social inserido naquele país, estado, cidade ou bairro. Pensar nos problemas que a sociedade enfrenta devido às lacunas do governo e na falta de uma abordagem mais contundente, é pensar em formas de atuação de acordo com o que se enquadra como relevante para aquela parte de um todo (LOBÃO; OLIVEIRA, 2017).

Neste sentido, o terceiro setor abrange várias áreas em que o estado mostra-se falho: na educação, nas responsabilidades sociais comunitárias, nas coletas de lixo e suas reciclagens/reuso, bem como em formas de qualificar pessoas que possuem pouco acesso à educação e qualificação profissional. Grupos voltados à terceira idade para o combate ao sedentarismo, para a confecção de produtos (artesanatos) com a finalidade de conhecimento e entretenimento para os seus colaboradores voluntários, que de um lado sofrem com a solidão pela falta da presença da família e por outro lado, oferecem roupas e artigos para pessoas que não têm condições financeiras de adquiri-las. Diante do exposto, fica claro que o terceiro setor é na verdade, um reflexo de ações que resulta em reações de uma dada comunidade que buscam preencher uma lacuna que deveria ter sido preenchida por outros setores (MARION; RIBEIRO, 2017).

O objetivo das instituições de terceiro setor não é somente ajudar as pessoas que se encontram em situações precárias, que precisam de alguma caridade. O trabalho visa sim à caridade em prol dos menos favorecidos, porém, vai além do dar a quem precisa. As instituições ensinam através de projetos sociais a formar cidadãos melhores, com uma participação ativa na sociedade, na formação da sua moral, do encontro dos seus princípios, do resgate de uma cultura e a inserção deles em novas culturas, em realidades distintas para que eles tornem-se melhores, busquem conhecimento e cresçam (LESSA et al., 2020).

Essas formas de desenvolvimento fazem com que o cidadão torne-se alguém melhor e passe adiante como ser alguém melhor para a sociedade. As instituições de terceiro setor que atuam na área educacional, por exemplo, resgatam princípios culturais em que ensinam através da arte, sendo ela disseminada de várias formas como a dança, a música, o teatro, o artesanato, que por trás de tudo isso, procura introduzir valores morais e éticos, estando muitas vezes não explícitos, mas ensinando a ter disciplina e respeito,

através do esporte, a união, com a música, a valorização de uma vida, com as realidades teatrais e a dignidade do trabalho, através do artesanato. Sobretudo, dando uma oportunidade para que o participante possa se sentir valorizado e inserido na sociedade, sendo capaz de atuar no mercado de trabalho, tendo contato com a tecnologia através de cursos, ou seja, o que para muitos é algo que talvez fosse muito difícil de acontecer (MARION; RIBEIRO, 2017).

Outro propósito das instituições de terceiro setor é diminuir a criminalidade nas zonas mais periféricas da sociedade em se tratando de educação, estimulando as crianças a se desenvolverem e ter uma vida mais digna através desses projetos. Já na área de saúde, visam estimular melhores condições de saúde e higiene para que se desenvolvam de forma saudável, alimentem-se de maneira melhor e aprendam também a produzir os alimentos, ensinando, assim, habilidades de plantio (novas culturas) para esses jovens (MATOS, 2020).

Contudo, essa renovação na cabeça no cidadão é a forma como ele será inserido na sociedade (nova para ele), mas que é um direito básico que o Estado deveria oferecer para todos (MELO, 2022).

4. FERRAMENTAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Tendo em vista o papel que a Contabilidade Gerencial tem de auxiliar os gestores a administradores da empresa a tomarem as suas decisões a respeito das operações a serem realizadas, algumas ferramentas são muito úteis, pois proporcionarão uma visão correta da posição da empresa. São elas: o Balanço Patrimonial, o Demonstrativo do Fluxo de Exercícios e o Demonstrativo do Fluxo de Caixa (ALMEIDA, 2019).

4.1 Balanço patrimonial

Andrade Filho (2020) destaca que o Balanço Patrimonial é fundamental para o correto acompanhamento do patrimônio da empresa, pois ele garante o controle dos custos e dos gastos realizados. Essa ferramenta permite que sejam acompanhadas todas as informações referentes aos ativos e aos passivos da organização, garantindo uma visão ampla e consolidada da evolução do negócio. Ela permite também analisar todos os recursos gerados pela organização, a sua capacidade de gerar lucro, o controle dos seus estoques, dentre outras possibilidades.

A respeito do Balanço Patrimonial, Attie (2020) declara que:

Balanço patrimonial é um relatório contábil que avalia a condição patrimonial e financeira de uma empresa ao final de um período — geralmente, 12 meses. Ele é considerado a demonstração financeira mais importante de uma empresa. Ou seja, o balanço fornece um quadro geral sobre a situação econômica e contábil da empresa, listando todos os bens, direitos e valores que ela possui em um determinado momento. Normalmente, o balanço patrimonial é apresentado anualmente. Por representar a evolução contábil do patrimônio, toda empresa é obrigada, por lei, a elaborar o seu balanço patrimonial no fim de cada exercício (ATTIE, 2020, p. 45).



Segundo o autor Assef (2019), o balanço patrimonial corresponde a uma demonstração contábil, de caráter obrigatório, que representa de forma sintetizada e ordenada o saldo monetário de todo o patrimônio da empresa, em um determinado período.

Para Oliveira (2017, p.36), “a palavra balanço deriva do adjetivo latino bilanx, que significa ‘dois pratos’ e traduz a ideia de comparação e equilíbrio”. Dessa forma, observa-se que o balanço patrimonial busca apresentar a posição financeira e patrimonial de uma determinada empresa em uma data específica, de maneira estática.

ATIVO		PASSIVO	
CIRCULANTE		CIRCULANTE	
Disponibilidades (Caixa, bancos ...)	189.000	Fornecedores a Pagar	33.222
Contas a Receber (Clientes a receber ...)	156.000	Financiamentos	12.666
Estoques (Produtos)	200.222	Salários e Contribuições Sociais	33.000
Impostos a Recuperar	233.333	Impostos a Pagar	45.000
Desp Antecipadas	12.089	Aluguéis a Pagar	21.003
Outras Contas a Receber	7.899	Outras Contas a Pagar	32.111
TOTAL	798.543	TOTAL	177.002
NÃO CIRCULANTE		NÃO CIRCULANTE	
Realizável a Longo Prazo		Exigível a Longo Prazo	
Contas a Receber	143.000	Financiamentos	57.333
Impostos a Recuperar	80.190	Empréstimos	111.000
Depósitos Judiciais	33.333	Imp e Contr a Recolher	2.330
Outras Ativos Não Circulantes	22.111	Outros	43.000
TOTAL	278.634	TOTAL	213.663
Permanente		Patrimônio Líquido	
Investimentos	223.330	Capital Social	1.248.411
Imobilizado	487.000	Reservas de Capital	161.178
Intangível	120.000	Reservas de Lucro	107.253
Outros	0	Lucros Acumulados	0
TOTAL	830.330	TOTAL	1.516.842
TOTAL DO ATIVO	1.907.507	TOTAL DO PASSIVO	1.907.507

Figura 1: Exemplo de Balanço Patrimonial

Fonte: Oliveira (2017).

Para Raza (2018), o balanço patrimonial é utilizado de maneira a evidenciar de forma qualitativa e quantitativa a posição financeira da empresa, em uma data específica. Essa demonstração financeira é composta por elementos ativos, que são os recursos controlados por uma entidade e dos quais se esperam lucros no futuro; por elementos passivos, que são os obrigatórios e elegíveis e os elementos patrimoniais, que corresponde à diferença entre os ativos e passivos da empresa, ou seja, o valor líquido.

4.2 Demonstração do resultado do exercício

Elaborado de forma conjunta ao Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício é uma ferramenta que analisa se a empresa está gerando lucros ou tendo prejuízos. Essa ferramenta corresponde a um documento contábil instituído pela Lei nº 11.638/07. A sua elaboração deve ser feita levando em consideração o Regime de Competência, tendo em vista o real período em que aconteceram. O objetivo da Demonstração do Resultado do Exercício é realizar o detalhamento do Resultado Líquido de uma empresa no seu exercício financeiro, geralmente ao longo de todo o ano (RIBEIRO, 2022).



PRESS RELEASE 4T18

Demonstração do Resultado	4T18	4T17	4T16
Receita Operacional Líquida	1.097,9	1.025,5	926,6
Custos dos Serviços Prestados	-442,7	-414,0	-387,4
Lucro Bruto	655,2	611,5	539,2
Despesas Operacionais	-249,8	-296,8	-337,6
Comerciais	-86,4	-75,9	-76,7
Administrativas	-161,0	-158,6	-158,5
Perdas pela Não Recuperabilidade de Ativos	-1,4	-2,0	-1,9
Provisões Cíveis, Trabalhistas, Tributárias e Ambientais	56,2	51,6	-34,2
Provisões para Plano de Aposentadoria e Assistência Médica	-11,6	-8,0	-22,0
Programa de Participação nos Resultados	-39,9	-40,7	-37,2
Outras Despesas (Receitas) Operacionais	-4,8	-62,8	-6,0
Resultado de Equivalência Patrimonial	-0,9	-0,4	-1,1
Resultado Antes do Resultado Financeiro e dos Tributos	405,4	314,7	201,6
Resultado Financeiro	-48,4	-122,3	-40,9
Receitas Financeiras	13,0	15,9	20,7
Despesas Financeiras	-61,4	-138,2	-61,6
Resultado Antes dos Tributos sobre o Lucro	357,0	192,4	160,7
Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro	-37,0	-38,2	-1,8
Lucro Líquido do Período	320,0	154,2	158,9

Figura 2: Exemplo de Demonstração do Resultado do Exercício

Fonte: Ribeiro (2022).

Segundo Oliveira (2017), a Demonstração do Resultado do Exercício é evidenciar o resultado líquido de uma empresa em um determinado período, por meio da comparação das receitas, das despesas e dos custos gerados. Ela corresponde a um relatório de demonstração contábil de grande importância para uma empresa e um dos mais importantes que o contador deve gerar. Por meio dele é avaliada a real capacidade financeira da empresa, tornando-se uma ferramenta essencial para o processo de tomada de decisões.

4.3 Demonstração do fluxo de caixa

Já a Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC), por sua vez, compreende um relatório financeiro de grande importância dentro uma empresa. Seu objetivo é analisar as movimentações financeiras dentro da empresa. Através da análise específica das atividades financeiras, a DFC consegue analisar criticamente a maneira como os recursos da empresa são aplicados (SILVA, 2020).

DFs Individuais / Demonstração do Fluxo de Caixa - Método Indireto			
(Reais Mil)			
Código da Conta	Descrição da Conta	Acumulado do Atual	Acumulado do Exercício
		Exercício 01/01/2014 à 30/06/2014	Anterior 01/01/2013 à 30/06/2013
6.01	Caixa Líquido Atividades Operacionais	32.647	-13.848
6.01.01	Caixa Gerado nas Operações	38.694	32.557
6.01.01.01	Lucro líquido do período	46.906	46.718
6.01.01.02	Depreciação	16.041	12.839
6.01.01.03	Baixa de ativos	38	0
6.01.01.04	Amortização	1.860	1.544
6.01.01.05	Provisões	121	1.958
6.01.01.06	Provisão para perdas sobre créditos	531	-73
6.01.01.07	Imposto de renda e contribuição social diferidos	-3.784	-564
6.01.01.08	Equivalência patrimonial	-38.580	-31.771
6.01.01.09	Juros sobre debêntures, empréstimos e financiamentos	13.216	11.678
6.01.01.10	Derivativos	0	-5.502
6.01.01.11	Varição cambial de adiantamentos e leasing	2.345	-749
6.01.01.12	Juros sobre aplicação financeira-caixa restrito	0	-3.521
6.01.02	Variações nos Ativos e Passivos	-6.047	-46.405
6.01.02.01	Contas a receber de clientes	589	-22.666
6.01.02.02	Impostos a recuperar	-4.242	-1.774
6.01.02.03	Estoques	1.017	-1.537
6.01.02.04	Depósitos judiciais	-1.310	-7.599
6.01.02.05	Outras contas a receber	-3.108	-9.913
6.01.02.06	Fornecedores	-4.226	-2.651
6.01.02.07	Salários, provisões e encargos sociais a recolher	5.050	-2.135
6.01.02.08	Impostos, taxas e contribuições a recolher	-166	-660
6.01.02.09	Outros passivos	349	2.530
6.02	Caixa Líquido Atividades de Investimento	-31.433	6.622
6.02.01	Aquisição de imobilizado	-28.889	-10.753
6.02.02	Aquisição de investimento e intangível	-2.544	-3.944
6.02.03	Dividendos recebidos	0	20.000
6.02.05	Liberção do caixa restrito	0	1.319
6.03	Caixa Líquido Atividades de Financiamento	-41.680	43.645
6.03.01	Dividendos pagos	-18.515	-18.486
6.03.02	Juros sobre capital próprio pagos	-7.075	-12.438
6.03.04	Pagamento Leasing	-3.152	-422
6.03.05	Debêntures	0	250.000
6.03.06	Pagamento de debêntures	0	-166.000
6.03.07	Pagamento de juros sobre debêntures	-12.938	-9.009
6.05	Aumento (Redução) de Caixa e Equivalentes	-40.466	36.419
6.05.01	Saldo Inicial de Caixa e Equivalentes	90.048	30.758
6.05.02	Saldo Final de Caixa e Equivalentes	49.582	67.177

Figura 3: Exemplo de Demonstração do Fluxo de Caixa

Fonte: Ribeiro (2022).

Segundo Dias (2019), a DFC tem como objetivo principal informar quais movimentações impactaram na redução ou no aumento de caixa. Ela corresponde a um relatório de contabilidade cujo objetivo principal é apresentar os resultados referentes à entrada e às saídas de dinheiro do caixa de uma determinada empresa em um determinado período.

Assim, a Demonstração do Fluxo de Caixa busca detalhar a origem dos recursos de uma empresa e analisar a aplicação destes.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho demonstrou a importância da contabilidade no terceiro setor e de que maneira apoia na tomada de decisão e o planejamento diante de melhorias a serem realizadas nas entidades em atividades futuras contribuindo para a evolução financeira, lucratividade e credibilidade das organizações.

Tratou sobre as principais ferramentas contábeis; balanço patrimonial, demonstração dos resultados, demonstração do fluxo de caixa, mencionou a importância da transparência dentro de uma entidade, bem como as características dessas ferramentas,

Percebemos como a falta da contabilidade e de profissionais preparados é fundamental para o crescimento do trabalho dos gestores em serem condicionados na melhor forma de tomada de decisão, também proporcionando visão geral da entidade auxiliando em demais setores. Em consequência disso, este trabalho apresenta possibilidades de novas pesquisas em ramos diferentes como contribuição acadêmica bem como para a ciência das entidades sem fins lucrativos. Portanto, os objetivos dessa pesquisa foram alcançados.

Referências

- ALBUQUERQUE, Eduardo. **Em busca da inovação: interação universidade-empresa no Brasil**. Autêntica, 2017.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. **Auditoria Interna**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2020.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas, 3.ed.** São Paulo: Atlas, 2020.
- ASSEF, Roberto. **Guia prático de administração financeira: pequenas e médias empresas**, Rio de Janeiro: Campus, 2019.
- ATTIE, Willian. **Auditoria: Conceito e Aplicações**, (3.^a ed.), São Paulo, Ed. Atlas. 2020.
- AGUIAR, Andson Braga. O pequeno mundo da pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil: discussão sobre desenhos alternativos de pesquisa. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 12, p. e151933-e151933, 2018.
- CARDOSO, Larise Lopes; BERNARDO, Whendeo; MOREIRA, Marcia Athayde. Elementos de contribuição da contabilidade para a sobrevivência de micro e pequenas empresas. **Revista de Empreendedorismo e Inovação Sustentáveis**, v. 4, n. 2, p. 78-94, 2019.
- CARVALHO, M.M. (2019). **Inovação: estratégias e comunidades de conhecimento**. São Paulo: Atlas.
- CORONADO, Osmar. **Contabilidade gerencial básica**. Editora Saraiva, 2017.
- COSTA, F. O. C. **Novo relatório do auditor independente: conservadorismo ou singularidade?**. In: CONGRESSO NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE-ADCONT, 8., 2017, Rio de Janeiro. Anais... UFRJ: Rio de Janeiro, 2017.
- COSTA, Wênyka Preston Leite Batista et al. Utilização da Contabilidade Gerencial nas Micro e Pequenas Empresas. **Revista Americana de Empreendedorismo e Inovação**, v. 2, n. 2, p. 49-58, 2020.
- CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas. 2017.
- DANTAS, J. A. et al. Determinantes da remuneração dos auditores independentes no mercado de capitais

- brasileiro. **Revista Universo Contábil**, v. 12, n. 4, p. 68, 2019.
- DIAS, Elaine Ap. **O contador Gerencial**. Boletim CRC SP, São Paulo, n.159, p.12- 13, ago. 2019.
- DIAS, Sergio Vidal dos Santos. **Manual de controles internos: desenvolvimento e implantação, exemplos e processos organizacionais**. São Paulo: Atlas. 2018.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2019.
- LESSA, Márcio Benevides et al. **CRISE ECONÔMICA: A INFLUÊNCIA NA CONTABILIDADE. Diálogos em Contabilidade: Teoria e Prática**, v. 7, n. 1, 2020.
- LIMA, Lauro Vinício; PAIVA, Simone Bastos; MACHADO, Márcia Reis. **O Microempreendedor Individual como Instrumento de Elisão Fiscal: a Percepção de Empresários Paraibanos quanto ao Auxílio Contábil**. 2018.
- LOBÃO, Júlio; OLIVEIRA, Miguel. O efeito de smart money nos fundos de investimento: o caso português. **Nova Economia**, v. 27, n. 1, p. 241-270, 2017.
- MARION, Jose Carlos; RIBEIRO, Osni Moura. **Introdução à contabilidade gerencial**. Editora Saraiva, 2017.
- MATOS, F. G. **Visão e ação estratégica**. São Paulo: Editora Makron Books, 2020.
- MELO, Tatiana. Política industrial como política de inovação: notas sobre hiato tecnológico, políticas, recursos e atividades inovativas no Brasil. **Revista Brasileira de Inovação**, v. 14, p. 11-36, 2022.
- MORAIS, Maria Aparecida Silva; FEITOSA FILHO, Raimundo Ivan. A Relevância do Contador para o Microempreendedor Individual (MEI). **ID on line REVISTA DE PSICOLOGIA**, v. 13, n. 43, p. 480-489, 2019.
- MORAIS, Maria Wanderleia; ANASTÁCIO, Francisca Alexandra. Utilização do Custeio Variável como Ferramenta de Auxílio Gerencial. **ID on line REVISTA DE PSICOLOGIA**, v. 13, n. 43, p. 469-479, 2019.
- MOREIRA, Marcia Athayde et al. Educação Empreendedora em Contabilidade: da Teoria à Aprendizagem Experiencial. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 19, p. 2896, 2020.
- NASCIMENTO, Gisellye Nillene Pereira. ASSESSORIA CONTÁBIL EMPRESARIAL: Uma abordagem sobre os impactos da ação do profissional contábil no desenvolvimento das organizações. **Revista Saber Eletrônico**, v. 2, n. 1, p. 35, 2018.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinto Rebouças de: **Manual de consultoria empresarial/ conceitos, metodologias, práticas**. São Paulo: Atlas, 2017.
- OLIVEIRA, V. C. **A Seleção de Sistemas Integrados de Gestão Empresarial para Corporações**, Campinas, 2017. Monografia – PUC.
- PADOVEZE, Clóvis, Luís. **Introdução à administração financeira**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2019.
- PAIVA, Eliabe de Passos de et al. **A UTILIDADE DA CONTABILIDADE: Um estudo realizado sobre o ponto de vista dos Microempreendedores Individuais**. 2020.
- PEREIRA, Jose Everardo Alves; LEMES, Vladimir Pereira; GONZALES, Alexandre. Os novos desafios da contabilidade para micros e pequenas empresas: uma análise sobre as perspectivas de adaptação e a utilização da escrituração simplificada para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte–ITG 1000. **Revista Eletrônica do Departamento de Ciências Contábeis & Departamento de Atuária e Métodos Quantitativos (REDECA)**, v. 4, n. 1, p. 46-61, 2017.
- PIRES, Daniela Marin. **Os Fundos de Investimento em Direitos Creditórios (FIDC)**. Almedina, 2019.
- RAZA, Cláudio. **Informações contábeis: o cliente não sabe pedir e o escritório contábil, na sua grande maioria, não está preparado para fornecer**. Boletim CRC SP, São Paulo, n.166, p.16-17, 2018.
- RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Básica fácil – 23. ed. ver. e atual**. São Paulo: Saraiva, 2022.
- SANTIAGO, Marlene Ferreira. **O efeito da tributação no planejamento financeiro das empresas prestadoras de serviços: um estudo de caso de desenvolvimento regional**. 2017. 139f. Dissertação de Mestrado – Universidade de Taubaté, 2017.
- SANTOS, Lucas Almeida et al. Proposta para implementação de ferramentas de gestão por meio da contabilidade gerencial. **Revista Brasileira de Iniciação Científica**, v. 7, n. 1, p. 166-191, 2019.
- SILVA, Daniel Salgueiro. **Manual de Procedimentos Contábeis para Micro e Pequenas Empresas**,

5.ed. Brasília: CFC: Sebrae, 2020.

SILVA, Priscila Karla Ferreira et al. Práticas contábeis adotadas por entidades do terceiro setor: uma análise junto a templos religiosos de Pernambuco à luz da itg 2002. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 5, n. 3, p. 123-139, 2017.

SMITH, Marinês Santana Justo et al. A CONTABILIDADE COMO PROTAGONISTA NA GESTÃO DE MICROEMPRESAS INDIVIDUAIS. **Diálogos em Contabilidade: Teoria e Prática**, v. 5, n. 1, 2020.

SOUZA, Pollyanna Layaze Santos de. **Educação financeira: uma análise da sua importância a partir da visão dos discentes de Ciências contábeis e Administração**. 2019. Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

XAVIER, Leonardo Montes; CARRARO, Wendy Beatriz Witt Haddad; RODRIGUES, Ana Tércia Lopes. Indústria 4.0 e avanços tecnológicos da área contábil: perfil, percepções e expectativas dos profissionais. **Con-Texto**, v. 20, n. 45, 2020.



10



AUDITORIA: ORIGEM E EVOLUÇÃO

AUDIT: ORIGIN AND EVOLUTION

Safira Dias Moreira



Estudos Interdisciplinares
da Contabilidade

Resumo

A auditoria surge na Europa do século XIX, passando por um processo evolutivo, acentuando-se como importante ferramenta de observação, orientação e avaliação da eficiência e eficácia dos mecanismos de controle, com a finalidade de assessorar administração empresarial, fornecendo informações seguras, sempre primando pela integridade dos serviços contábeis. Esta pesquisa tem por objetivo geral discorrer sobre a origem e a evolução da auditoria, argumentando sobre aspectos históricos que se desvelaram tanto no Brasil, quanto em outros países onde esta prática começou a se desenvolver, apresentando os fundamentos atuais da auditoria interna e externa. Os objetivos específicos são os seguintes: tecer sobre os conceitos, definições e práticas atuais da auditoria; mostrar os tipos de auditoria, suas normas e bases legais; pincelar sobre o papel e os princípios básicos do auditor interno; e argumentar sobre as auditorias interna e externa, tratando dos seus conceitos, instrumentos e fundamentações. Hoje, a auditoria tem ganhado imensa importância, contribuindo para que os setores administrativos, orçamentários e financeiros das instituições e empresas ganhem maior respaldo, controle e fidedignidade nos diversos setores do contexto capitalista contemporâneo. Assim sendo, o uso da auditoria interna e/ou externa tem como objetivo expressar opiniões sobre a propriedade das demonstrações financeiras e contábeis, analisando se estas representam, verdadeiramente, a sua posição patrimonial, financeira e contábil das instituições e empresas.

Palavras-chave: Auditoria Interna, Auditoria externa, Auditor, Setor administrativo, Ao controle.

Abstract

A uditing emerged in Europe in the 19th century, undergoing an evolutionary process, emphasizing itself as an important tool for observation, guidance and evaluation of the efficiency and effectiveness of control mechanisms, with the aim of advising business administration, providing secure information, always emphasizing for the integrity of accounting services. This research has the general objective of discussing the origin and evolution of auditing, arguing about historical aspects that were unveiled both in Brazil and in other countries where this practice began to develop, presenting the current foundations of internal and external auditing. The specific objectives are the following: to weave about the concepts, definitions and current practices of the audit; show the types of audit, their standards and legal bases; outline the role and basic principles of the internal auditor; and argue about internal and external audits, dealing with their concepts, instruments and foundations. Today, auditing has gained immense importance, contributing to the administrative, budgetary and financial sectors of institutions and companies gaining greater support, control and reliability in the various sectors of the contemporary capitalist context. Therefore, the use of internal and/or external auditing aims to express opinions about the ownership of financial and accounting statements, analyzing whether they truly represent the equity, financial and accounting position of institutions and companies.

Keywords: Internal Audit, External audit, Controller, Administrative sector, To control.



1. INTRODUÇÃO

Sabe-se que a prática da auditoria ainda é entendida de maneira errônea quanto à sua função e aplicabilidade, isto porque muitos pensam que ela tem o papel punitivo e sentenciador quando do diagnóstico de falhas e erros, porém esta é só uma equivocação que precisa ser desconstruída. Diante disto é que se questiona: Como mostrar que a verdadeira finalidade da auditoria interna é prevenir riscos e falhas ocorridas no processo administrativo e empresarial, contribuindo para o fornecimento de informações seguras, apoiadas em mecanismos de controle eficazes e com alto grau de fiabilidade?

A realização de eventos internos na empresa, utilizando estratégias criativas e dinâmicas para mostrar os resultados das operações de auditoria desenvolvida em cada período, apresentando-se informações verídicas e confiáveis, além de mostrar a todos os presentes as verdadeiras premissas e metas de trabalho, pode ajudar na eliminação das más compreensões existentes acerca da função do auditor interno.

A escolha deste tema justifica-se na importância de se tratar da auditoria com uma área das Ciências Contábeis que vem evoluindo com as mudanças globais, tornando, assim, ferramenta de grande valia e utilidade no contexto das empresas e instituições contemporâneas que primam pela organização, estruturação e qualidade de seus serviços administrativos, financeiros e orçamentários. Esta pesquisa tem como relevância a aquisição de conhecimentos sobre o processo de origem e evolução histórica da auditoria, trazendo uma gama de fundamentos sobre o quanto esta prática se tornou tão indispensável ao funcionamento das empresas e instituições públicas e privadas, no que tange aos mecanismos de observação, assessoria, orientação, questionamento e avaliação da eficácia e eficiência dos procedimentos de controle internos dos setores administrativos e financeiros.

A pesquisa tem por objetivo geral discorrer sobre a origem e a evolução da auditoria, argumentando sobre aspectos históricos que se desvelaram tanto no Brasil, quanto em outros países onde esta prática começou a se desenvolver, apresentando os fundamentos atuais da auditoria interna e externa. Como objetivos específicos, este estudo visa aos seguintes: tecer sobre os conceitos, definições e práticas atuais da auditoria; mostrar os tipos de auditoria, suas normas e bases legais; pincelar sobre o papel e os princípios básicos do auditor interno; e argumentar sobre as auditorias interna e externa, tratando dos seus conceitos, instrumentos e fundamentações.

Esta pesquisa apresenta-se em três capítulos, muito bem claros e sucintos, para melhor entendimento do tema supracitado. O primeiro capítulo aborda sobre o contexto histórico e evolução da auditoria e da contabilidade, tanto no contexto brasileiro como em outros países precursores desta prática. No segundo capítulo, apresentam-se conceitos, definições, objetivos e práticas atuais da auditoria, tratando sobre a auditoria no contexto empresarial, os tipos, as normas e as bases legais da auditoria, e dissertando sobre o papel e os princípios do auditor interno. Por fim, o terceiro capítulo traz conceitos e fundamentação das auditorias interna e externa, discorrendo sucintamente sobre a auditoria governamental e a auditoria não governamental, apresentando a relação entre o trabalho do auditor e o planejamento estratégico, finalizando com uma breve amostragem sobre os conceitos de controle, carta e relatório de auditoria.

2. AUDITORIA E CONTABILIDADE: CONTEXTO HISTÓRICO E EVOLUÇÃO

De acordo com Marçal e Marques (2011, p. 125) a contabilidade surgiu como uma necessidade humana de realizar contagens, organizando de forma simples suas transações financeiras e comerciais. Desde os primórdios da humanidade, contavam-se os rebanhos de ovelhas, produtos da caça e da pesca e demais objetos do cotidiano e da natureza que representavam para os donos das propriedades, líderes de clãs patriarcais, comerciantes etc., produtos de interesse que precisavam de alguma forma, ser contabilizado.

A contabilidade começou a ser praticada pela humanidade desde o período primitivo, sempre em função das mudanças nas relações econômicas, ocorridas no contexto globalizado. Nesse contexto, “a contabilidade foi ganhando direcionamento, sendo praticada em quase todas as civilizações antigas como no Egito, Roma, Mesopotâmia etc., contribuindo para o avanço das transações econômicas, melhorando a condições financeiras das regiões produtivas” (ALMEIDA, 2008, p. 32).

Foi na antiga suméria que os primeiros registros das atividades relacionadas à auditoria. Provas, verificações e constatações de cunho arqueológico datados de mais 4. 500 a.C. demonstram que esses povos sentiram a necessidade de controlar e fiscalizar seus negócios, ainda sem nenhuma tecnológica e de maneira informal. Os sumérios influenciaram outros povos a realizar a auditoria em seus negócios, a exemplo dos romanos, ingleses e venezianos. Em Roma, a auditoria surge como meio de controlar as transações comerciais do antigo império.

[...] Historicamente, não se tem um registro preciso das primeiras utilizações dos procedimentos de auditoria pelos povos antigos, mas o que se constata é que, no Egito Antigo, havia a necessidade de ratificar as atividades praticadas nas grandes construções, bem como a verificação de registros de arrecadação de impostos. Outros povos, como os sumérios, babilônios, sírios, cretenses, gregos e romanos, realizavam registros das escriturações de patrimônios adquiridos ou já possuídos, considerando tais atos como sendo práticas de auditoria (SOUZA; DYNIEWICZ; KALINOWSKI, 2010, p. 12).

De acordo com Costa (2014, p. 19) em meados de 1800 a.C. até 95 d.C., já havia referências bíblicas sobre registros relativos a controles internos realizados por auditorias. No contexto do império romano, por exemplo, os imperadores especializavam os seus funcionários e impunham a eles a cuidar das contabilidades feitas em cada uma de suas províncias. Em 1854 criou-se a ‘The Society of Accountants in Edinburg’ e, mais tarde, em 1951, foi constituído o primeiro organismo profissional de contabilistas e auditores a nível global, o atual The Institute of Chartered Accountants of Scoyland (CREPALDI, 2009, p. 45).

A ascensão da auditoria tem como marco a escrituração mercantil através da publicação do Método das Partidas Dobradas datada de meados de 1494 e do Trabalho Summa / Tractatus, de Frá Luca Pacioli. A auditoria, nesse contexto, surge relacionada a necessidade da confirmação de informações referentes à realidade de uma determinada instituição financeira.

[...] Em 1756, na Inglaterra, a Revolução Industrial e a expansão do capitalismo, surgiram fatores de desenvolvimento, tais como o surgimento das grandes fábricas e o uso intensivo de capital monetário, que contribuíram para a

efetiva necessidade de utilização constante e aprimorada das atividades de auditoria, que naquele momento se apresentava como uma das formas de se praticar a contabilidade (SOUZA; DYNIEWICZ; KALINOWSKI, 2010, p. 14).

Eventos como a Revolução Industrial e a expansão do capitalismo ocorridos na Inglaterra no ano de 1756, fizeram imergir alguns fatores que influenciaram o uso da prática da auditoria como uma ramificação da contabilidade exercida na época. Tais fatores são o crescimento das grandes empresas e a expressiva utilização dos capitais monetários. Para os ingleses, auditoria seria uma necessidade de ampliar e aprimorar a prática da contabilidade.

Como ressalta Costa (2014, p. 24), a auditoria, até o começo dos anos 80, baseava-se, particularmente, na análise documental de tal forma a validar e suportar os saldos das principais rubricas do balanço e das principais classes de transações. Além disso, dava-se ainda, uma atenção toda especial ao cumprimento dos aspectos legais e regulamentares da auditoria.

A auditoria surge na Europa do século XIX como uma inovação das grandes empresas, garantindo que a contabilidade avance na direção que pretendem com relação às questões financeiras e econômicas. O homem europeu começou a aprimorar os seus saberes e práticas contábeis, quando resolveu colocar em prática a auditoria como forma de controle, apoio e manutenção de suas contas monetárias, incluindo situações como cobranças de imposto de renda, dentre outros aspectos.

Nas áreas de educação, assistência social e saúde, principalmente nesta última, a auditoria se desenvolveu a partir do momento em que o enfoque deixou de ser somente contábil, adotando também uma linha de natureza administrativa, na qual se objetivava a avaliação da eficácia e da efetividade da aplicação dos controles internos de cada órgão ou instituição tanto pública como privada.

[...] a auditoria apresentou uma grande desde os primeiros momentos das atividades no mundo, ganhando importância devido ao grande crescimento das empresas, principalmente na Inglaterra e Estados Unidos e finalizando por meio da obrigatoriedade da atividade em empresas com capital negociado em bolsa de valores (ROSÁRIO, 2010, p. 28).

O acelerado crescimento das empresas nos Estados Unidos e na Inglaterra deu grande impulso, projeção e importância às atividades de auditoria. Outro fator que contribuiu significativamente para tanto, foi a obrigatoriedade das empresas que detém capital monetário negociado no âmbito das bolsas de valores de utilizar os serviços de auditoria interna e fiscal.

Nos dias de hoje, a auditoria vem alcançando uma boa parte das instituições públicas e privadas cujas se propõem a prestar serviços nas áreas de saúde, educação, assistência social, mercado financeiro, justiça etc., tendo como suporte a sua eficácia na obtenção de resultados, no que tange ao controle e a programação de atividades e, principalmente, por dar direcionamento aos caminhos a serem traçados pelas instituições (RICARDINHO; CARVALHO, 2004, p. 125).

3. AUDITORIA: CONCEITOS, DEFINIÇÕES, OBJETIVOS E PRÁTICAS ATUAIS

De acordo com Gil (1999, p. 25) a palavra auditoria origina-se do latim “audire” que significa “ouvidoria”. Este termo foi utilizado na Inglaterra para definir a tecnologia contábil a partir do vocábulo inglês “Auditing”, que atualmente tem um sentido mais amplo e abrangente.

Crepaldi (2009, p. 56), em seus estudos sobre auditoria, define a mesma como uma espécie de levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e demonstrações financeiras e orçamentárias de empresas e instituições públicas ou privadas.

[...] auditoria é uma verificação das transações, operações e procedimentos efetuados por uma entidade onde são examinados documentos, livros, registros, demonstrações e de quaisquer outros elementos de consideração contábil, objetivando a veracidade desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes e visando a prestação de opiniões, críticas, conclusões e orientações (GOMES; ARAÚJO; BARBOSA, 2009, p. 10).

Originado da língua latina, o termo ‘auditor’ quer dizer ‘ouvinte’. No entanto, o referido termo vem do idioma inglês ‘to audit’ que quer dizer ‘examinar, ajustar, retificar e certificar’, “que na verdade não é utilizado exclusivamente no contexto contábil, faz-se o uso da mesma nomenclatura em outras atividades distintas, mas praticadas com objetivos semelhantes” (ATTIE, 1993, p. 52).

A auditoria é uma área da ciência contábil que tem por objetivo controlar setores importantes dentro das empresas, “a fim de que se possam evitar situações que desencadeiem as fraudes, os subornos ou desfalques, através de verificações regulares nos internos específicos de cada organização pública ou privada” (SILVA, 2016, p. 32).

Ribeiro (2016, p. 72) define a auditoria interna “como um conjunto sistemático de ações avaliativas independentes e de assessoramento organizadas e desenvolvidas pelos próprios setores administrativos”. A auditoria externa, por sua vez, é independente e tem como norte os procedimentos técnicos direcionados, principalmente, à expressão de uma opinião acerca das demonstrações contábeis e, se estas estão sendo feitas de acordo com a natureza orgânica do relatório financeiro padrão desta área.

Ricardinho e Carvalho (2004, p. 143) orientam que “as instituições solicitam os serviços de auditoria com a finalidade de promover a apuração das responsabilidades, primando em resguardar a integridade dos gestores e executivos e também para propiciar e satisfazer as relações desenvolvidas dentro das entidades”.

Sá (1980, p. 115) orienta que no decorrer das atividades de auditoria contábil podem ocorrer alguns riscos, principalmente, no que se refere a erros ou irregularidades que eventualmente apareçam nos relatórios emitidos pelo auditor, e que não foram detectados durante o processo de trabalho no campo contábil.

Rosário e Everton (2010, p. 112) salientam que “para se evitar riscos no trabalho de auditoria interna, é preciso que, no âmbito do planejamento estratégico, sejam seguidos os seguintes procedimentos: a verificação e a comunicação de eventuais limitações e a extensão da responsabilidade dos auditores internos frente aos trabalhos de especialistas”.

Como consta na Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (2003), os procedimentos dos quais a auditoria se apropria para obter subsídios suficientes para fundamentar suas conclusões, opiniões e recomendações aos setores administrativos das empresas, são exames, testes investigativos e de caráter observatório e substantivo (COSTA, 2014, p. 76).

A técnica ou procedimento do exame físico proporciona aos auditores a formação de opiniões sobre a existência concreta do ou item em observância. Outra técnica que ajuda este profissional é a confirmação a qual implica em obter uma declaração formal e imparcial de indivíduos independentes à empresa e que estejam habilitadas a confirmar. (SAWYER; DITTENHOFER; SCHEINER, 2003, p. 84)

3.1 O papel do Auditor

Os auditores independentes, em uso pleno de suas atribuições legais, têm como papel realizar a emissão de pareceres sobre a adequada apresentação das demonstrações financeiras e patrimoniais, os resultados das operações e as modificações ocorridas nos setores administrativos e contábeis das empresas em que atuam.

[...] o auditor dá o seu parecer em relatórios, declarando através de sua opinião se as demonstrações contábeis estão sendo apresentadas de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos. O auditor deve usar o seu julgamento ao determinar quais os procedimentos de auditoria necessários, para lhe propiciar base razoável para fundamentar seu parecer. Seu julgamento deve ser julgamento esclarecido de profissional qualificado (DINIZ; MONTEIRO, 2009, p. 17).

O papel do auditor interno é apresentar os seus pareceres através de relatórios de auditoria, declarando por meio de suas opiniões se as demonstrações contábeis estão sendo mostrados consoantes os princípios contábeis regidos em lei e estabelecido em normas devidamente aceitas. Através de seus próprios julgamentos, os auditores internos determinam os procedimentos adequados para serem aplicados nas atividades, de tal forma a obter bases razoáveis para a fundamentação de seus pareceres, estes bem esclarecidos por sinal.

A função do auditor independente é, também, realizar sugestões sobre a maneira de apresentação ou suporte de conteúdo das demonstrações financeiras. Ele pode fazer a apresentações de forma geral, ou compartimentada, sempre com base nas contas e nos registros que auditaram nas empresas.

Silva (2016, p. 213) frisa que “uma das funções do auditor é a social, haja vista que tem como atribuição a defesa dos interesses da coletividade, defendendo os ideais de igualdade e justiça, no trâmite das apurações de corretas prestações de valores contábeis”. Esta é uma função pública, uma vez que uma das responsabilidades dos auditores é realização das demonstrações das contas dos órgãos públicos à sociedade civil, e aos setores que lidam com companhias abertas.

Enquanto a função dos auditores fiscais é analisar as obrigações trabalhistas, sociais e tributárias, os auditores internos têm como papel realizar a auditoria das contas públicas ou a auditoria financeiras e orçamentárias, objetivando ao exame e ao julgamento do caráter legal das contas e da gestão administrativa e institucional.

Além de conhecimentos, competências e habilidades técnicas, os auditores devem ter comportamentos e atitudes de excelência, inclusive boas condições psicológicas para atuar em sua área profissional, desempenhando com rigor, motivação e competência suas ações de auditoria. O auditor precisa sempre controlar seu estado emocional, devendo ser rigoroso, crítico, honesto, independente, responsável, objetivo, perspicaz e interativo, para que realize um bom trabalho.

Como destaca Marçal e Marques (2011, p. 56) o auditor, no âmbito de suas ações, é reconhecido como um sócio estratégico do sistema de gestão, contribuindo com a gestão através de atividade de assessoria, identificação de riscos e apresentação de estratégias inovadoras, coerentes e criativas que possam permitir o melhoramento do desempenho administrativo, econômico e financeiro das instituições.

Portanto, o auditor tem como papel apresentar resultados de análises, realizando apreciações, sugestões e recomendações, ao passo que fornece informações sobre os diagnósticos e as ações realizadas, promovendo após avaliação, procedimentos de controle eficazes que demandem menos custos ao setor administrativo, fazendo com que os objetivos traçados sejam atingidos.

4. AUDITORIA INTERNA E AUDITORIA EXTERNA: CONCEITOS E FUNDAMENTAÇÕES

É sabido que no âmbito das ciências contábeis existem dois tipos de auditorias: a interna e a externa, “estas, no contexto de trabalho de controle, supervisão e sistemas de informações, se relacionam para tornar mais significativo e construtivo e eficaz as ações contábeis dentro das instituições nas quais são aplicadas” (LIMA, 2009, p. 63).

Define-se a auditoria interna como função apreciativa de caráter independente que contribui para o desenvolvimento de uma administração adequada dos recursos econômicos, financeiros e orçamentários, assim como dos meios que são postos à disposição dos elementos constitutivos das empresas e instituições.

A auditoria interna é uma atividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização a alcançar os seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, de controle e de governação (ALMEIDA, 2008, p. 115).

A independência é uma das características da auditoria interna, no contexto da consultoria e da garantia de valores, ela está destinada a melhorar a qualidade das atividades, dando acréscimo de valor. A auditoria auxilia no alcance de metas por meio de uma abordagem disciplinada e sistematizada dos procedimentos avaliativos. Dessa forma, a auditoria ajuda os setores administrativos a criar mecanismos eficazes de prevenção, controle e superação de riscos.

Filho e Oliveira (1981) definem a auditoria interna “como uma atividade independente voltada à avaliação de processos administrativos e operações contábeis de uma empresa”. Nesse tocante, a auditoria interna presta serviços de orientação, consultoria e controle administrativo, medindo e (re)avaliando a eficácia de outros controles no âmbito das gestões financeiras.



No que tange à auditoria externa, “esta tem por finalidade expressar e comunicar uma opinião sobre se as Demonstrações Financeiras veiculam ou não de maneira verídica e adequada as posições financeiras das instituições à data do balanço e os resultados das operações executadas” (CASTELLI, 2002, p. 54).

A auditoria externa vem à tona no contexto das instituições devido à necessidade de se obter informações verdadeiras sobre as suas demonstrações contábeis. Com este avanço, os gestores e investidores começaram a cobrar o exame das informações por um profissional da auditoria que não tivesse nem um vínculo com a empresa, de forma a coibir quaisquer tipos de interferência não pessoal nos pareceres elaborados e apresentados nos relatórios.

[...] No alcance dos seus objetivos, a auditoria externa deve planejar adequadamente o seu trabalho, avaliar o sistema de controle interno, relacionando com a parte contábil e proceder à revisão analítica das contas do ativo, despesas e receitas, a fim de estabelecer a natureza, datas e extensão dos procedimentos de Auditoria, colher as evidências comprobatórias das informações das demonstrações financeiras e avaliar essas evidências (GALO; BARBOSA, 2010, p. 13).

Para que atinja os seus objetivos pretendidos, a auditoria externa precisa desenvolver um bom plano de trabalho, possibilitando também que a avaliação que se propõe a fazer sobre o sistema de controle interno seja positiva, surtindo efeitos nas aquisições administrativas da gestão empresarial. No âmbito do planejamento, os auditores relacionam a parte contábil com as decisões da gestão, tomando iniciativas sobre a revisão analítica das contas do ativo, despesas e receitas. Dessa forma, eles estabelecem o perfil dos negócios, as datas e a extensão das operações, sempre juntando comprovações das informações das demonstrações financeiras, a fim de avaliar a veracidade das evidências.

Moura e Alcântara (2009, p. 134) define a auditoria externa “como um conjunto procedimentos técnicos que propiciam a emissão de parecer sobre a adequação com que as demonstrações contábeis representam à posição patrimonial e financeira, o resultado das ações, mudanças do patrimônio líquido e as origens e as aplicações de recursos da instituição auditada”, sempre conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade e Legislação financeira vigente.

Dentre os objetivos da auditoria externa, podem-se citar os seguintes: comprovar a exatidão dos registros contábeis; propor soluções para o aperfeiçoamento do controle interno e do sistema de contabilidade e verificar se a apresentação e divulgação das demonstrações contábeis estão devidamente corretas.

Costa (2014, p. 125) orienta que “a presença da auditoria externa não descarta a necessidade da auditoria interna ou vice-versa, isto porque as duas auditorias têm características, objetivos e funções distintas”. Porém, na prática, elas precisam estar conjugadas, até mesmo porque é preciso evitar a duplicidade de atividades.

Gomes et. all (2009, p. 76) salientam que, “mesmo a auditoria interna e externa terem finalidades semelhantes, elas apresentam algumas distinções quanto aos seus aspectos estruturais. A primeira distinção observada entre as duas é o grau de independência, criado através do vínculo entre a instituição e o auditor”.

Enquanto a auditoria interna é realizada por um profissional da empresa, a auditoria externa é feita com a contratação de um profissional independente. A auditoria interna tem como objetivo principal atender às necessidades da administração, enquanto a au-

ditoria interna visa ao atendimento das necessidades de terceiros no que tange à fidedignidade das informações financeiras dos setores contábeis (BOYTON; JOHNSON, KELL, 2002, p. 53).

Durante a execução dos seus serviços externos de auditoria, o auditor tem acesso às várias informações confidenciais da empresa, tais como: as questões de salários, os sistemas de apuração de custos, as políticas de vendas, os sistemas de produção, os impostos de renda, impostos etc.). Diante disso, ele deve primar pelo sigilo das informações que obtém, mesmo que seja dentro da própria empresa. Nesse sentido, o auditor não pode deixar que terceiros tenham acesso aos documentos de trabalho que contêm dados e informações sobre a administração financeira, orçamentária e econômica das empresas.

Ainda que operem em graus de profundidade e extensão distintos, as auditorias internas e externas apresentam interesses comuns, o que remete, no campo da contabilidade, a ligação entre o trabalho de ambas, considerando-se também que nas aplicações contábeis, são utilizados, geralmente, os mesmos métodos e procedimentos de auditoria.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa é relevante no conhecimento de que a humanidade já utilizava a contabilidade desde 4.000 anos a.C, valendo-se de elementos do cotidiano e da natureza para contabilizar, buscando, dessa forma, chegar a uma organização de suas ideias e necessidades quantitativas, socioeconômicas e financeiras.

É possível reconhecer, com este estudo, que a contabilidade começou a ser praticada desde o período primitivo, sempre em função das mudanças nas relações socioeconômicas, políticas e socioculturais ocorridas no cotidiano de vivências.

Dessa forma, a contabilidade foi ganhando direcionamento, sendo praticada em quase todas as civilizações antigas como no Egito, em Roma, na Mesopotâmia etc., contribuindo para o avanço das transações econômicas, melhorando a condições financeiras das regiões produtivas. Entretanto, foi antiga suméria que surgiram os primeiros registros das atividades relacionadas à auditoria. Os sumérios acabaram influenciando outros povos a realizar a auditoria em seus negócios, a exemplo dos romanos, ingleses e venezianos.

De acordo com as fontes levantadas, a auditoria surge na Europa do século XIX como uma inovação das grandes empresas, garantindo que a contabilidade avance na direção que pretendem com relação às questões financeiras e econômicas. No século XX a auditoria surge no Brasil com a chegada das empresas estrangeiras, que trouxeram e instalaram suas técnicas de controle interno de suas operações, transformando, dessa maneira, os hábitos das empresas brasileiras que, mais tarde, passaram a adotar as novas técnicas contábeis, seguindo as normas de auditoria interna e externa necessárias.

Como mostra este estudo, a auditoria interna é uma área técnica direcionada aos procedimentos sistêmicos e eficazes diretivos ao alcance de objetivos voltados ao exame da integridade e à verificação da eficácia e adequação dos mecanismos de controle internos e demonstração das informações contábeis. Paralelamente, denota-se que a auditoria externa é uma área técnica independente que tem como norte os procedimentos técnicos direcionados à expressão de uma opinião acerca das demonstrações contábeis e, se estas estão sendo feitas de acordo com as normas exigidas para a elaboração do relatório financeiro.

Enquanto as ações de auditoria interna são desenvolvidas por um profissional da



própria empresa, na auditoria externa isto é feito através da contratação de um profissional independente, tendo por objetivo atender às perspectivas dos setores administrativos, visando ao atendimento das necessidades de terceiros no que tange ao controle e à fidedignidade das informações financeiras evidenciadas nas gestões empresariais pelos auditores contábeis.

Referências

- ALMEIDA, Bruno José Machado de. **Manual de auditoria financeira: uma análise integrada baseada no risco**. Lisboa: Escolar, 2014.
- ALMEIDA, Marcelo C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. São Paulo: Atlas, 1996.
- ARAÚJO, I. P. S. **Introdução à auditoria operacional**. Rio de Janeiro: FGV, 2001.
- BOYNTON, W.; JOHNSON, Raymon N.; KELL, Walter. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.
- CASTELLI, A. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. São Paulo: Atlas, 2002.
- CASTRO, Maria J. de. **Auditoria interna e sua importância para as organizações**. São Paulo: PUC, 2009.
- COSTA, Carlos Batista da. **Auditoria Financeira: Teoria e Prática**. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 2014.
- COSTA, Carlos Batista da. **Auditoria Financeira: Teoria e Prática**. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 2014.
- CREPALDI, Michelle R. **A importância da Auditoria Interna**. Revista Comunicação & Mercado/UNIGRAN, Dourados/MG, vol. 04, n. 10, p. 104, jul./dez 2015.
- CREPALDI, Silvio A. **Auditoria contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2009.
- LIMA, Ivonete Dionízio. **A interação entre os controles internos e externos: um estudo no âmbito estadual da Administração Pública Brasileira**. Rio de Janeiro: Padma, 2009.
- MARÇAL, Maria da Conceição da C.; MARQUES, Fernando L. **Manual de Auditoria e Controlo Interno no Setor Público**. Lisboa: Edições Silabo, 2011.
- RIBEIRO, Ana Carolina dos S. **O papel da auditoria interna nas instituições públicas de ensino superior em Portugal Continental: Universidade e Politécnicos**. Lisboa: Instituto Politécnico de Lisboa, 2016.
- RICARDINHO, Á.; CARVALHO, L. N. Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo/USP, ano 09, v. 35, p. 34, abril/maio de 2004
- ROSÁRIO, Everton D. dos. **Relação entre auditores independentes e auditados: um estudo de caso em uma entidade fechada de previdência complementar**. Monografia de Ciências Contábeis. Florianópolis /SC: UFSC, 2010.
- SILVA, Adriana Martins. **A evolução da auditoria interna em Portugal: um estudo comparativo**. Dissertação de Mestrado em Auditoria. Lisboa: Instituto politécnico de Lisboa, 2016.
- SOUZA, Luiziane Agostine A. de; DYNIEWICZ, Ana Maria; KALINOWSKI, Luísa C. **Auditoria: uma abordagem histórica**. RAS, v. 12, n. 47, p. 12, abr./jun, 2010.

11



**A CONTÁBILIDADE NO TERCEIRO SETOR
INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS**

*ACCOUNTING IN THE THIRD SECTOR AND
RELIGIOUS INSTITUTIONS*

Guilherme Ribeiro



Estudos Interdisciplinares
da Contabilidade

Resumo

A contabilidade do terceiro setor surgiu com o intuito de melhoria do que já existia, ou seja organizar um movimento que surgiu pela necessidade da população em se ajudar levando a ajuda de grande serventia a pessoas sem acesso a condições de vida básica, e não recebem atenção do governo ou seja como um braço do governo, que se iniciou com as grandes guerras na Europa mas já tendo resquícios nas antiguidades, mais precisamente nos tempos dos gregos que tinham meios de ajudar a população menos favorecidas e carentes. Esse trabalho foi realizado com o objetivo de investigar como a contabilidade se envolve com o terceiro setor e como essas empresas são gerenciadas e se tem o aval do governo sendo assim verificando algumas normas Contábeis. Foram pesquisadas na internet artigos que atendessem o objetivo desse trabalho e foram selecionados às 10 que conseguiram esse critério, por último estabelecer se as igrejas têm ou não balanço patrimonial, que muitas delas não têm um profissional adequado para essa função deixando a confiabilidade abalada dessas instituições Religiosas.

Palavras-chave: Contabilidade. Terceiro setor. Instituições religiosas.

Abstract

Third sector accounting emerged with the aim of improving what already existed, that is, to organize a movement that arose from the need of the population to help themselves, bringing help of great use to people without access to basic living conditions, and who do not receive attention. of the government, that is, as an arm of the government, which began with the great wars in Europe but already having remnants in antiquities, but precisely in the times of the Greeks who had the means to help the less favored and needy population. This work was carried out with the objective of investigating how accounting is involved with the third sector and how these companies are managed and if they have the government's approval, thus verifying some Accounting standards. Articles that met the objective of this work were searched on the internet and the 10 that achieved this criterion were selected, finally establishing whether or not the churches have a balance sheet, that many of them do not have a suitable professional for this function, leaving the reliability of these institutions shaken religious

Keywords: Accounting. Third sector. religious institutions.

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade além de ser uma Norma obrigatória ela traz diretrizes que devem ser levadas em conta, para a estruturação da conta numa visão de gestão de projeto, com tudo o terceiro setor surgiu com os movimentos da população com o intuito de melhorar o âmbito social da população, houve um aumento nas organizações da sociedade civil com relação a democratização dois países, chegando nas organizações religiosas tiveram um papel fundamental nesse movimento de democratização com as pessoas se voluntariando nas igrejas, que foram as primeiras instituições com o apego a civilizações com papel social.

Portanto esse trabalho foi desenvolvido com o objetivo, de mostrar como se relaciona a contabilidade do terceiro setor e as instituições religiosas, mostrando a sociedade que existe contabilidade nas instituições religiosas, a importância dessa pesquisa trazendo assim a especificações e divisões específicas já que esse assunto tem suma importância nas classes menos favorecidas nas quais não tem estudos e nem saúde básica.

Sabendo desses fatos conheceram nesse estudo o início da contabilidade e o desenvolvimento até então, será apresentado o terceiro setor e seu relacionamento com a contabilidade abordando o desenvolvimento e como tudo isso se relaciona com as instituições religiosas.

Frisando assim, estudar o desenvolvimento do terceiro setor e sua relação com as instituições religiosas, compreendendo o início do terceiro setor no mundo e no Brasil como um todo, e entendendo o envolvimento da contabilidade e o terceiro setor, e não deixando de lado o envolvimento da contabilidade com as instituições religiosas.

Essa pesquisa científica em questão foi desenvolvida fazendo uso da metodologia de revisão bibliográfica de literatura, foram realizadas pesquisas em livros, e artigos científico, pesquisados e encontrados no Google acadêmico, foram relacionados só os em português, foram revisados os trinta primeiros e selecionados os dez que mais se adequaram ao tema, os artigos selecionados foram publicados nos últimos 20 anos, as palavras chaves usadas foram: contabilidade, terceiro setor e instituições religiosas.

2. O INÍCIO DO TERCEIRO SETOR NO BRASIL E NO MUNDO

O terceiro setor tem origens bem antigas, previsto historicamente nos tempos dos gregos, com anseios de melhor qualidade de vida da humanidade, foi interpretado em ações sociais como educação infantil, saúde sanitária, habitação, apoio religioso e outros, fazendo assim o papel de melhorar a qualidade de vida da sua sociedade, não abandonando os mais necessitados.

Segundo Albuquerque (2006, p. 21), o terceiro setor e as organizações que as compõem não sou uma criação do século XX e XXI na Europa, na América do Norte na América Latina os movimentos sociais tiveram a sua origem no século XVI e XVII, inicialmente como o caráter religioso e político as incidências religiosas ocorridas na Europa proporcionaram que o trabalho realizado socialmente estivesse inicialmente relacionado com o trabalho religioso.



Segundo Marion (2007, p. 27):

Com o passar do tempo, novos usuários foram surgindo, tais como: o banqueiro, os fornecedores de mercadorias a prazo, o governo, o administrador [...], os acionistas, [...] os empregadores, os clientes, os sindicatos, os partidos políticos e outros seguimentos da sociedade.

Conforme apresenta Santos (2013, p. 26) com o fim da segunda guerra mundial acontecendo teve muitas modificações sociais que aconteceram no mundo, pessoas que migraram do campo para as cidades, grandes mudanças no poder econômico, com isso o aumento da pobreza e da violência, doença, divergência políticas e religiosas e outros, tudo isso contribuíam para a dependência social.

Com tantos problemas acontecer foi preciso que houvesse a intervenção de agentes sociais que pudesse ajudar a solucionar o problema das populações, com isso criou-se as intenções que prestassem serviço de forma voluntária com a população e os mais necessitados, que vieram dos campos ou estavam em situação de pobreza.

No Brasil, o terceiro setor começou com as caridades e ligados diretamente com as instituições religiosas, igrejas orfanato escolas religiosas e hospitais era visto como organizações sem fins lucrativos, segundo Sousa (2003, p. 3) começou na década de 70 que teve um início de constantes movimentos sociais com institutos que solucionavam a falta de água de terra e de problemas localizados, ao longo da década de 80, com a repressão da ditadura militar ocorrida no final da década anterior.

Como diria PIMENTA (2006, p. 2),

“O terceiro setor surge espaço especial da reflexão entre fatos e ações, de inflexão dos interesses gerais e particulares, do público e privado, do governamental e não governamental. A sua base tem sido a conexão efetivada entre a “falência do Estado”, na expressão de Bourdieu, e o aprofundamento da exclusão social e política decorrente do processo de globalização, o que permite a análise crítica de sua dinâmica”.

O respaldo da ditadura militar que afetou diretamente o modo de viver da população brasileira caracterizou um período de lutas pelo direito civil, contudo o título dado ao sem-fins lucrativos unido a um fracasso governamental nas ações sociais deu início a expansão do terceiro setor, compondo ONGs fundações sociais clube recreativos e esportivos institutos e muito mais, uma das principais razões para o surgimento e expansão do terceiro setor no Brasil são os graves problemas sociais enfrentados pelo país, e esse problema se dá ao fato de a grande extensão nacional e a falta de compromisso governamentais do país.

Conforme o Conselho Federal de Contabilidade (2004, p. 24):

As organizações da sociedade civil se fortalecem na década final do regime militar no Brasil. A redemocratização levou à ênfase ações dirigidas à população, aliadas às questões de exclusão social, meio ambiente, etc., entretanto, nesse momento, ainda não se manifestavam preocupações dirigidas aos aspectos legais e institucionais de uma organização no mundo de relações jurídicas.

Apresenta Santos (2006, p. 25), com a sobrevivência e as ações sociais ficaram direcionados as organizações não governamentais as ONGs internacionais, essas organizações que tinham cunho filantrópico produziam assim movimentos sociais nos países denominados de terceiro mundo.

As doações eram direcionadas as populações excluídas movimento sindicais ou questão ambientais, no ano de 1998 apresentou-se a lei nº 9.608 e com essa lei ficou regularizado o serviço voluntário no Brasil e logo depois em 1999, foi decretado a lei nº9.790, que definia os parâmetros das organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIPs) que configurou as entidades de interesse social diante do estado e particularidade de interesse público.

Conforme o Conselho Federal de Contabilidade (2004, p. 28):

A Lei das OSCIPs trouxe ainda definições claras para as relações de obtenção de fundos públicos, criando a figura do Termo de Parceria em substituição ao contrato e ao convênio, inserindo, assim, exigências adicionais relativas aos aspectos das prestações de contas, auditoria dos projetos e fiscalização institucional promovida pelo conselho fiscal de instituição, obrigatória nessas organizações.

Diante disso surgiu a expansão do terceiro setor que abrange várias instituições e aumenta cada dia mais fazendo com que as partes carentes da sociedade tenham a atenção devida, e essas instituições recebem as penas doações de vidas e necessárias pública ou privada as primeiras organizações do terceiro setor da sociedade civil nacional foram as santas Casas de misericórdia que na época ainda não tinha essa denominação, remetem aos meados do século XVI até os dias atuais.

Nas palavras de Hudson (2004, p. XI apud OLIVEIRA, 2014, p. 27) que o terceiro setor consiste.

“Organizações cujos objetivos principais são sociais, em vez de econômicos. A essência do setor engloba instituições de caridade, organizações ‘religiosas’, entidades voltadas para as artes, organizações comunitárias, sindicatos, associações profissionais e outras organizações voluntárias”.

Silva e Oliveira (2005, p. 01), o Terceiro Setor é tem suas características que são a busca pelo bem-estar social, como já foi dito surgiu partir das desigualdades sociais geradas pela Revolução Industrial no século XIX, porém, há registros de organizações filantrópicas que existiram ainda na Antiguidade. “A distinção entre esse setor, o Estado (primeiro setor) e as empresas (segundo setor), decorre do fato de que o Terceiro Setor emprega recursos privados para fins públicos”.

Como lembra Cabral (2007, p. 56), não tinha muita atuação do Estado atendendo as comunidades mais carentes das populações, esse papel era feito pelo modelo importado das casas de misericórdias portuguesas de iniciativa cristã, que tratavam das questões das sociedades mediante de auxílios educacionais e corporações profissionais, a primeira Santa casa foi fundada em Santos por Brás Cubas em 1543, conforme cita landim e carvalho (2007, p. 6).

Veja na figura 1 como era a distribuições do terceiro setor no Brasil por volta do século XIX como apresentado abaixo.

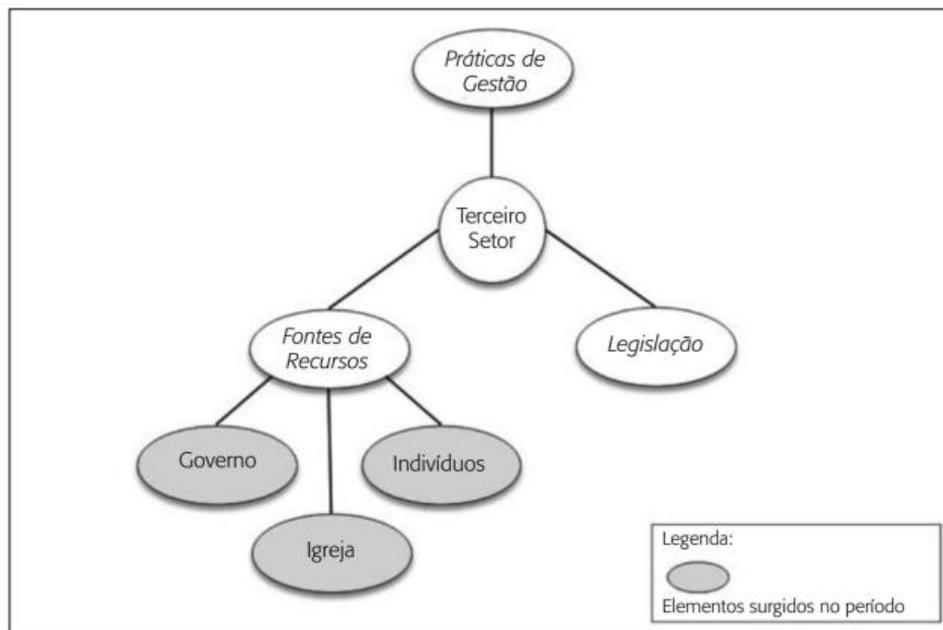


Figura 1 - Configuração do terceiro setor no século XIX

Fonte: Carlos Eduardo Guerra Silva, (2010)

Segundo guerra. S (2010, p. 10) as organizações do terceiro setor foram levadas a busca buscar alternativas para suas sustentabilidades gerando assim uma tendência para a geração de recursos próprios com a atividade de próprias e gerações de serviços, conforme fala Tude (2007, p. 193) ele demonstra que “essas atividades Tem se tornado cada vez mais complexa conformado - se como verdadeiros empreendimento produtivos com filmes comerciais”.

Ao longo do século o terceiro setor brasileiro veio ampliando o seu espaço de atuação, em função da precisão do povo brasileiro e diversas mudanças institucionais, conforme cita o Guerra Silva (2010, p. 18), foi a partir da década de 90 aqui se consolidou o panorama do terceiro setor brasileiro, o que contribui para o desenvolvimento do terceiro setor foram as contribuições das instituições e fundações empresarial, e das constituições de entidades representativas.

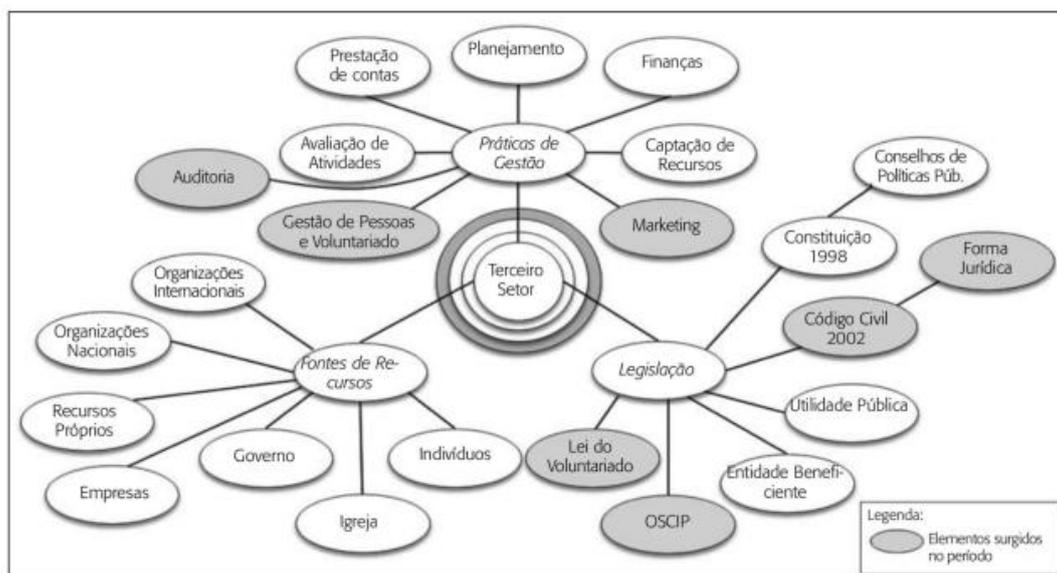


Figura 2 - Configuração do terceiro setor no início do século XXI

Fonte: Carlos Eduardo Guerra Silva, (2010)

Segundo Santos (2005:13),

[...] está emergindo uma outra globalização, constituída pelas redes e alianças 'transfronteiriças' entre movimentos, lutas e organizações locais ou nacionais que nos diferentes cantos do globo se mobilizam para lutar contra a exclusão social, a precarização do trabalho, o declínio das políticas públicas, a destruição do meio ambiente e da biodiversidade, o desemprego, as violações dos direitos humanos, as pandemias, os ódios 'interétnicos'.

Fazendo um comparativo da figura 1 com a figura 2 podemos ver como foi o desenvolvimento e a complexidade do terceiro setor, que está em volta das legislações e normas não só da contabilidade como outras também, para o bem da população estão todos com comunhão, a contabilidade e o terceiro setor.

3. A CONTABILIDADE NO TERCEIRO SETOR

A contabilidade do terceiro setor funciona parecido com a de uma instituição considerada normal, ou seja, tendo planos de contas, com isso nelas apresentadas as principais contas dos ativos e passivos, receitas entregando uma visão panorâmica das atividades das informações, receitas são realizadas de forma voluntária de doação, mensalidade de associados, contribuição sindicais e assistenciais pode ser arrecadado com recursos de palestras de voluntários com venda de bens patrimoniais.

O Conselho Federal de contabilidade (2008, p. 1) estabelece que:

"Critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro dos componentes e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas da entidade sem finalidade de lucros".

Receitas são realizadas de forma voluntária de doação, mensalidade de associados, contribuição sindicais e assistenciais pode ser arrecadado com recursos de palestras de voluntários com venda de bens patrimoniais, as escriturações das transações praticadas pelos interesses sociais no Brasil tem algumas diferenças de uma escrituração de transações de uma empresa normal conforme de informa normas de contabilidade brasileira, mas ela não está dispensar da escrituração contábil das informações tem que estar regular para entendimento de todos, a interpretação da contabilidade tem que estar no alcance de todas as entidades independente da natureza das parte, a escrituração contábil seguindo as normas contábeis da legislação.

Na contabilidade do terceiro setor tem as escriturações não ficam de fora das transações contábeis exigidas, em todas as entidades de cunho social no Brasil, em alguns aspectos diferente das demais entidades jurídicas no sentido que, no sentido de que se aplicam a prioridade a todos os princípios da contabilidade segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008).

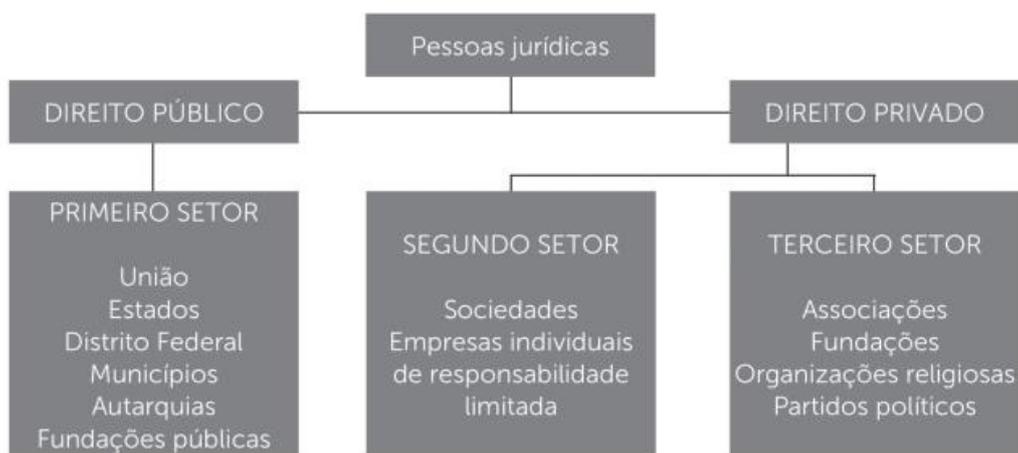


Figura 3 - Classificação de acordo com o código civil

Fonte: Slomski et al. (2012)

Esse setor não está dispensado da escrituração contábil esse tipo de organização deve ter a contabilidade regular tendo o zelo e anseio adequado de acordo com a ITG 2000 aprovada pela resolução CFC 1.330/2011 item 2, adoção dessa norma deve ser elaborada por todas as entidades independente da natureza do porte, as escriturações Contábeis regidas com conformidade, de outras normas e legislação aplicadas, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008) sobre o regime de competência no art. 9º: “as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.”

As entidades tem que fazer diversas adaptações nas terminologias em seu plano de conta tendo em vista a legislação das demonstrações financeiras, com o balanço patrimonial e demonstração de resultado, é importante que se entenda que as entidades sem fins lucrativas têm que seguir as legislações como qualquer outra, o nível de exigência dessa entidade do terceiro setor é muito alto e constante, ou seja, igual as demais, nas demonstrações Contábeis dessas entidades nos regimes das competências e dá continuidade, nós mínimos detalhes.

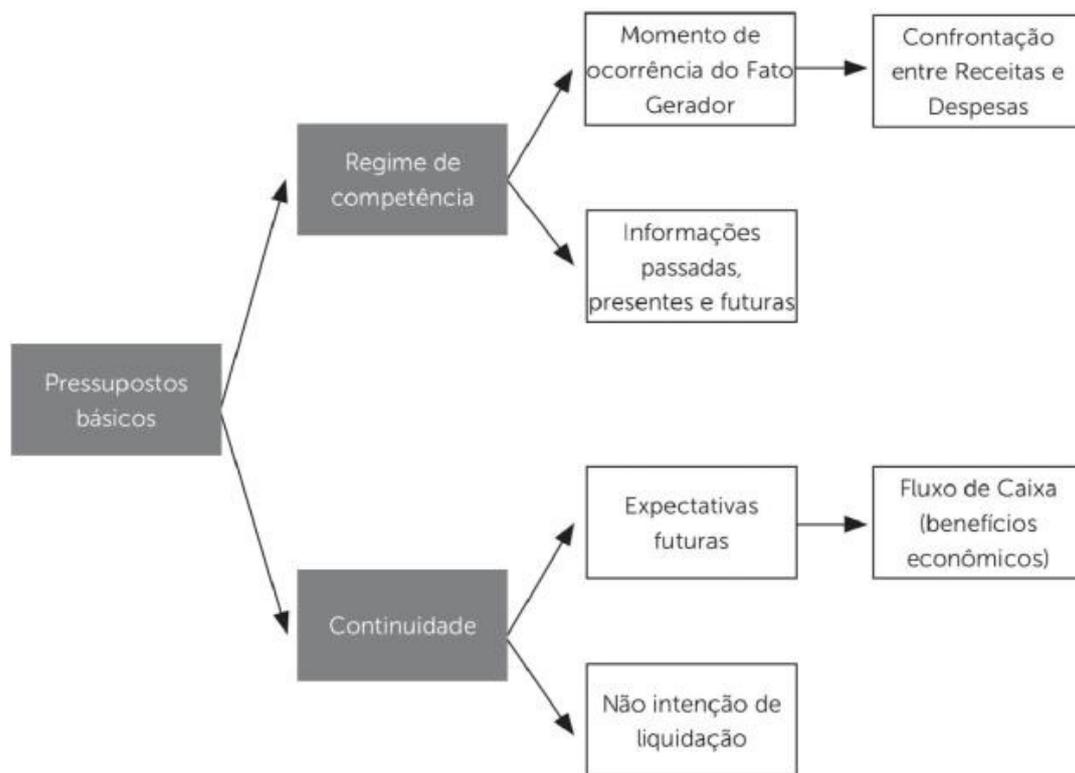


Figura 4 - O que se espera quando se prepara uma demonstração contábil

Fonte: Slomski et al. (2012)

No terceiro setor existe rubras bem específicas como no plano de contas, que a conta capital social passa a ser patrimônio social, empresas que apitam ao lucro possui essa conta, contudo cabe as entidades seguir essas normas e regras, e apresentar suas demonstrações contábeis que são exigidas em todas as entidades do terceiro setor elaborada pelo regime de competência conforme fala Slomski et al, (2012, p. 11).

Conhecida como Ciências sociais a contabilidade é voltada aos registros e controle de fatos, a contabilidade também trata do sistema de avaliação, demonstrando aos seus usuários as condições da empresa, a sua função administrativa é controlar o patrimônio demonstrando a situação financeira num determinado período sendo ele, positivo ou negativo.

	2017		2017
Circulante		Circulante	
Caixa e Equivalentes de Caixa	45.000	Fornecedores	50.000
Caixa e Bancos	5.000	Outras contas a pagar	100.000
Aplicações Financeiras	40.000	Obrigações com pessoal	80.000
Valores a compensar	150.000		
Total do Ativo Circulante	195.000	Total do Passivo Circulante	150.000
Realizável a longo prazo			
Adiantamentos	25.000	Patrimônio Social	183.800
Imobilizado	113.800	Fundo Patrimonial	22.000
Total do Ativo não circulante	138.800	Superávit ou Déficit Acumulado	161.800
Total do Ativo	333.800	Total do Passivo	333.800

Figura 5 - Balanço patrimonial finalizado de uma entidade do terceiro setor.

Fonte: Davidson Benicio de Sousa, (2017)

Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 91)

Preparadas sob a égide desta Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários.

Conforme o CPC 00, as receitas, deve estas repletas de características qualitativas da contabilidade, mencionadas pelo mesmo órgão na estrutura conceitual básica.

4. A CONTABILIDADE NAS INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS

A contabilidade e o terceiro setor assim como as entidades com fins lucrativos deve contribuir judicialmente as mesmas regras em termos de obrigação contábeis, De acordo com Etziane (1968 apud OLIVEIRA, 2014, p. 27). Foi na década de 1960 que iniciou do emprego do termo terceiro setor, começou sendo empregado pelas agências governamentais em programas sociais.

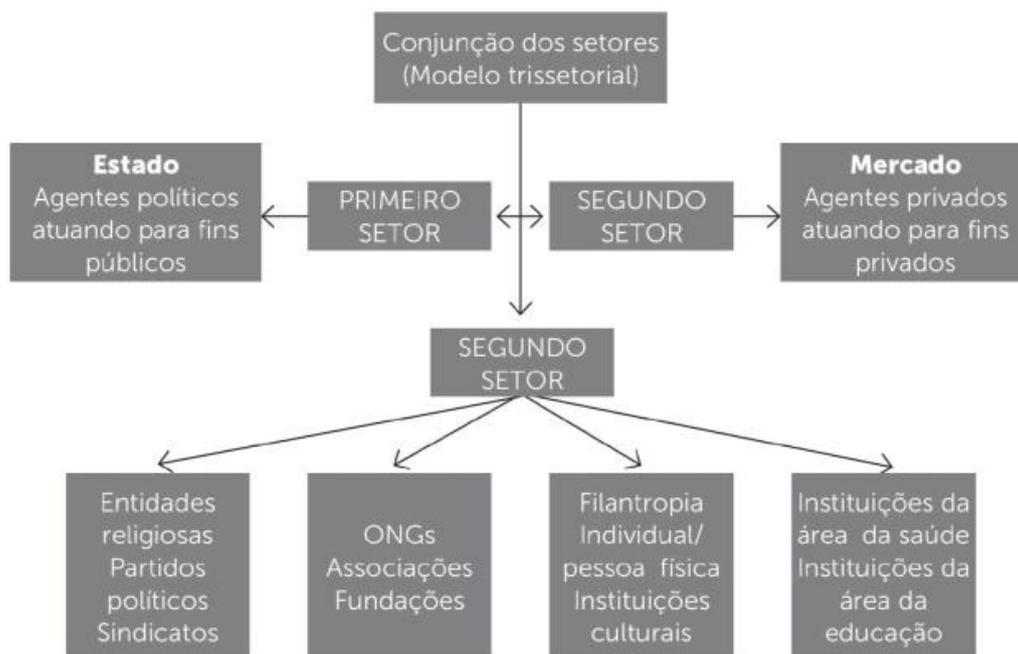


Figura 6 - Concepção das instituições religiosas no terceiro setor

Fonte: Slomski et al. (2012)

O terceiro setor consiste em princípio social em vez de econômicas, as entidades consistem em instituição de caridade, organizações religiosas, organizações comunitárias, sindicatos, associações profissionais, organizações voluntárias, entidade de artes, ONGs e muito mais não necessariamente nessa ordem, fica subentendido que o terceiro setor é uma espécie de junção do primeiro setor com o segundo como apresentado.

Como funciona essas divisões e Sub divisão das entidades, as entidades religiosas e laicas abrange as igrejas templo de qualquer culto ou natureza e entidade sem fins lucrativos, contém as entidades paraestatais que são os partidos políticos e sindicatos, as denominações não governamentais que defendem os direitos humanos e tais atividades associativas, que são as associações dos moradores de bairros ou atuarem em associação

de benefício de uma causa comum entidades, iniciativas empresariais que são as fundações empresariais e pela filantropia dois individuais dos empresários que são de natureza privada não públicas lucrativos (SLOMSKI et al., 2012, p. 5-6).

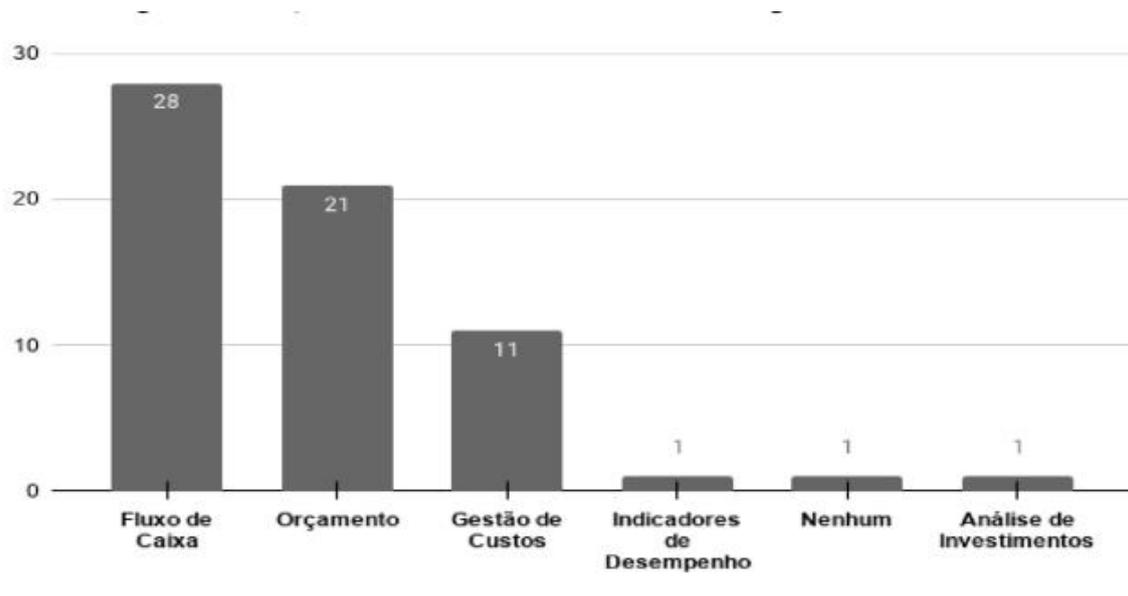


Figura 7 - Ferramentas da contabilidade gerencial utilizadas nas instituições religiosas

Fonte: Kelli dos Passos Montanari, (2019)

Passos (2019) apresenta os dados expostos na figura acima, cerca de 93,3% utilizam o fluxo de caixa, ela também mostra, que 70% das instituições usam o orçamento, 36,7% que aplicam a gestão de custos e por último, a análise de investimento, indicadores de desempenho e a opção nenhum, contaram com 3,3%, equivalente a 1 entidade cada.

Geralmente são associadas associações ou fundações, as organizações que os principais objetivos são sociais e econômica são as organizações como as organizações religiosas e entidades instituição de caridade e comunitária, o terceiro setor é chamado de instituições de voluntariados, por volta do século 15 para frente ouve essa alteração que começou com padres e freiras por isso que se tem o associamento do terceiro setor com as instituições religiosas.

Relembra Slomski et al. (2012, p. 66) que

Os grupos de receitas que figuram nos orçamentos de entidades sem fins lucrativos "(fundações, associações, partidos políticos e organizações religiosas) são Características dos elementos de resultado estruturados, normalmente, em dois grupos denominados: Receitas Próprias e Receitas de Doações e Contribuições".

A contabilidade nas instituições religiosas são muito importantes uma vez que é os seus gestores devem atentar a transparência e a economia, segundo Oliveira (2014). As entidades das esferas religiosas e laicas encontra-se as igrejas, abrangendo assim não só estrutura formal e templo de culto, mas também todas as entidades sem fins lucrativos criados e mantidos pelas igrejas como hospitais universidades e outros conforme apresenta Slomski (2012, p. 32).

O Código Civil (BRASIL, 2002), no seu artigo 44 parágrafos 1, estabelece que:

São livres a criação, a organização, a estruturação interna e o Funcionamento das organizações religiosas, sendo vedado ao poder público negar-lhes reconhecimento ou registro dos atos constitutivos e necessários ao seu funcionamento.

As Instituições Religiosas vêm compondo um espaço maior no Brasil e no mundo, e a Contabilidade precisa se atualizar acompanhando esse movimento. Devido a este crescimento, as entidades incluídas no Terceiro Setor necessitam cada vez mais, evidenciar de forma clara e objetiva, o resultado dessas operações precisa do preparo de profissionais.

Como já foi dito nesse trabalho as igrejas tiveram um papel importante para o terceiro setor mas não foi só as Santa Casa que contribuiu para o crescimento do terceiro setor, Slomski et al. (2012, p.33), falam que os registros gerais para apresentação de demonstrações contábeis que é elaborada sobre o regime da competência ou seja tem que estar dentro das diretrizes com requisitos mínimos, sendo que essa Norma tem que estar aplicada dentro do setor público, governamentais e o terceiro setor (SLOMSKI et al., 2012, p. 33).

A Interpretação Técnica Geral 2002 item 22 (Conselho Federal de Contabilidade, 2012) estabelece que:

As demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pela entidade sem finalidade de lucros, são o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas, conforme previsto na NBC TG 26 ou na Seção 3 da NBC TG 1000, quando aplicável.

Conforme Silva (2013), a importância da informação contábil era importante também para as entidades religiosas, ela fala a importância das normas e características contábeis e também da importância da área profissional de contábil que geralmente não é o que acontece ela menciona a importância da clareza das igrejas para com a sociedade já que recebem doações e dízimos entregue pelos fiéis.

Freire (2015), enfatiza que a contabilidade normalmente é realizada pelos funcionários das secretarias paroquial isso das igrejas católicas, que gerenciam os controles de entradas e saídas, entendo o conhecimento específico muitas das vezes e, portanto, não sabendo fazer, muita das vezes nem mesmo as elaborações dos demonstrativos de contabilidade, e por isso pode-se gerar informações não confiáveis, e isso acaba prejudicando a credibilidade das instituições.

De acordo com Teixeira e Menezes, (2013) apud passos, (2020), em seu livro, Religiões em Movimento, baseado no Censo do ano de 2010, foi divulgado as religiões mundiais pelo Pew Reserh Center em dezembro de 2012, nas seguintes posições: o cristianismo abrangendo 31,5% da população mundial, em torno de 2,2 milhões de seguidores, na sequência, o islamismo com 23,2% cerca de 1,6 bilhões, os "não filiados", que são agnósticos ou pessoas que não se encaixam em nenhuma das religiões apuradas, que aparece para tomar a terceira posição com 16,3% dos indivíduos, representando 1,1 milhões. Na quarta colocação vem o hinduísmo alcançando 15% dos habitantes do mundo, 1 bilhão de adeptos. Continuando, apresentam-se o budismo com 7,1%, 488.000.000, logo após, vêm as religiões locais 5,9%, 405.000.000, e outras religiões com 0,8% e 58.000.000. Por fim o judaísmo 0,2% e 140.00.000.

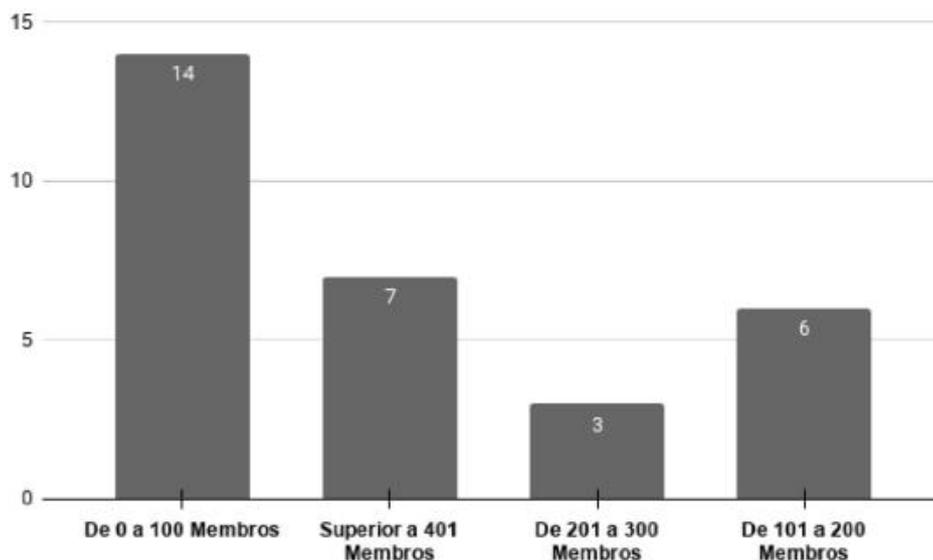


Figura 8 - Quantidade média de membros ativos nas igrejas

Fonte: Kelli dos Passos Montanari, (2019)

Conforme esse dado pode-se imaginar o tanto de dinheiro que as instituições religiosas gerem, imaginem a falta de uma gestão que tenha conhecimento nesse meio, por isso a contabilidade é de suma importância nesse meio, havendo uma gestão é uma garantia de que as coisas se encaminhem de uma forma clara e objetiva que a só contabilidade proporciona tendo assim uma ligação de extrema importância com as instituições Religiosas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Então chegamos as considerações que, o início do terceiro setor foi bem conturbado dependendo das situações crítica da sociedade para sua iniciativa, e mostra os pontos fracos dos governos não atende as populações menos favorecida, elevando o papel e a importância das instituições do terceiro setor no Brasil como instrumento de importância para a sociedade.

Atentou-se que no mundo o terceiro setor foi de um grande aparo, ei tanto com a extrema pobreza deixadas pelas guerras e pelas industrializações, que levou um grande número de pessoas a saírem dos Campos para as grandes cidades, e esse tema de imigração e como ocorreu pode ser mais bem desenvolvidos com pesquisas futuras como uma extensão de trabalho.

Já que se compreende que o terceiro setor é tão importante para a sociedade, que entra a contabilidade como forma de profissionalização desse setor exibindo dados e especificando números das instituições, mantendo a vida útil da empresa ou entidade, fazendo assim um bem para a sociedade trazendo uma curiosidade que é, como são impactadas a vida dessas pessoas no dia a dia, como uma extensão desse trabalho.

As instituições religiosas é uma peça fundamental para o terceiro setor, ela é uma das partes fundamentais do nesse setor fazendo um papel extraordinário nas doações e nas representatividade de um ente que dá atenção para a sociedade e os mais pobres, que tem uma entidade comungando com eles no dia à dia, sendo assim fundamental o papel da contabilidade para controlar e gerir, já que ela lida com um grande número de

pessoas e doações como foi apresentado trazendo assim como uma questão futura para outra pesquisa, como são elaborados todas as contas das instituições religiosas.

Referências

- ALBUQUERQUE, Antônio Carlos Carneiro. **TERCEIRO SETOR: História e gestão de organizações**. 2. ed. São Paulo, 2006.
- BRASIL. **Código civil brasileiro**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>, 2002.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Interpretação técnica geral ITG 2002 R1**. Entidade sem finalidade de lucros. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/norma-brasileira-contabilidade-nbc-itg-2002-r1.htm>>, 2015.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.409/2012. **Normas Brasileiras de Contabilidade**. Aprova a ITG 2002 – Entidade Sem Finalidade de Lucros.
- CABRAL, E.H.S. Terceiro setor: gestão e controle social. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social**. Brasília: CFC, 2.ed. 2004.
- FREIRE, Andréa Marques. **Escrituração contábil e uniformidade das contas no processo: um estudo nas igrejas católicas da arquidiocese de Natal/RN**, 2015.
- GUERRA S. Carlos Eduardo, **Gestão, legislação e fontes de recursos no terceiro setor brasileiro: uma perspectiva histórica**. Belo Horizonte, MG, Brasil, 2010.
- LANDIM, L.; CARVALHO, L.A. **Projeto transparência e prestação de contas da sociedade civil na América Latina – CASO: BRASIL**. Uruguai: Instituto de Comunicação e Desenvolvimento (ICD), Disponível em: <www.rits.org.br>. 2007.
- MURARO, Piero. Souza L, José Edmilson. Terceiro setor, qualidade ética e riqueza das organizações, **Revista da FAE**, 2003.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- OLIVEIRA, Aristeu de; ROMÃO, Valdo. **Manual do terceiro setor e instituições religiosas: trabalhista, previdenciária, contábil e financeira**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- PASSOS M, Kelli dosontanari. **Contabilidade em Instituições Religiosas**, Universidade de Caxias do Sul 2020.
- Resolução CFC n.º 1.255/09**. Disponível em: <<https://www.iasplus.com/de/binary/americas/0912cfcreolution.pdf>>, 2017.
- SANTOS B, DEYSIANE. **AS CONTRIBUIÇÕES DA CONTABILIDADE NA PRESTAÇÃO DE CONTAS EM ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO DE CASO NA "PRIMEIRA IGREJA BATISTA BÍBLICA DE VITÓRIA DA CONQUISTA. VITÓRIA DA CONQUISTA – BA, Bahia 2011**.
- SANTOS, B.S. (Org.). **Democratizar a democracia: os caminhos da democracia participativa**. 3. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2005.
- SOUSA. Davidson Benício, **contabilidade do terceiro setor**, editora e destruidora Educacional S.A, (2017).
- SLOMSKI, V. et al. **Contabilidade do terceiro setor: uma abordagem operacional: aplicável às associações, fundações, partidos políticos e organizações religiosas**. São Paulo: Atlas, 2012.
- SILVA, Edilaine Bernardes. **A contabilidade como instrumento de gestão e controle em uma organização religiosa do terceiro setor**. Universidade Federal do Paraná, 2013.
- SILVA, Marcos Aurélio F. da.; OLIVEIRA, Lindomar Subtil. **A importância de uma administração profissionalizada para o gerenciamento de organizações do Terceiro Setor**. Ponta Grossa. 2005.
- TUDE, J. M. **Geração de recursos próprios: uma análise dos seus efeitos na sustentabilidade de ONGs**. 222 f. Universidade Federal da Bahia, Bahia, 2007.

12



**A IMPORTÂNCIA E AS CONTRIBUIÇÕES DA
AUDITORIA CONTÁBIL PARA A GESTÃO DAS
ORGANIZAÇÕES**

*THE IMPORTANCE AND CONTRIBUTIONS OF
ACCOUNTING AUDITING FOR THE MANAGEMENT
OF ORGANIZATIONS*

Matheus Lira da Silva



Estudos Interdisciplinares
da Contabilidade

Resumo

O presente estudo ressalta a importância e as contribuições da auditoria contábil para a gestão das organizações. Desse modo tendo como perspectiva de relatar a importância da auditoria para as gestões, possui o objetivo de compreender a importância de um auditor para as gestões das organizações, tendo como objetivo passar as informações apuradas com legalidade e veracidade para os gestores não somente da parte contábil bem como da parte organizacional da empresa. Desse modo proporciona uma veracidade e um resultado com mais exatidão das leituras dos documentos e apuração detalhada dos resultados. Foi desenvolvida fazendo também o uso da metodologia de revisão bibliográfica de literatura. Foram realizadas pesquisas em livros, sites, com rigor científicos e artigos publicados nos últimos 10 anos. Conclui-se que mediante a este estudo, é possível verificar sua situação organizacional e contábil com exatidão e transparência, visto que utilizando as técnicas do auditor é possível ter uma análise detalhada e precisa. Permitindo que os gestores tenham um resultado amplo e bem eficaz, contribuindo assim nas tomadas de decisões.

Palavras-chave: Auditoria contábil. Apuração das informações. Resultados com exatidão. Tomada de decisão.

Abstract

This study emphasizes the importance and contributions of accounting auditing for the management of organizations. Thus, with the perspective of reporting the importance of auditing for management, it has the objective of understanding the importance of an auditor for the management of organizations, with the objective of passing on the verified information with legality and veracity to managers, not only in the accounting part. as well as the organizational part of the company. In this way, it provides veracity and a more accurate result of document readings and detailed verification of results. It was also developed using the literature review methodology. Research was carried out in books, websites, with scientific rigor and articles published in the last 10 years. It is concluded that through this study, it is possible to verify its organizational and accounting situation with accuracy and transparency, since using the auditor's techniques it is possible to have a detailed and precise analysis. Allowing managers to have a broad and effective result, thus contributing to decision-making.

Keywords: Accounting audit. Verification of information. Accurate results. decision making

1. INTRODUÇÃO

A importância da auditoria se torna evidente assim que ela é realizada. Isso porque gera impactos positivos no desempenho geral da empresa. Ao contrário do que se imagina, esse processo não existe apenas para apontar defeitos. Ele também serve para encontrar pontos fortes e potencializá-los. Em contrapartida quando as falhas são minimizadas, o clima organizacional tende a ficar mais agradável. Bem como o ambiente se torna mais transparente.

Assim, os próprios colaboradores assumem o compromisso de eliminar aqueles probleminhas rotineiros. Ou seja, passam a adotar melhores práticas e atitudes éticas. Isso ajuda a reduzir equívocos, desvios, transgressões e desperdícios.

O intuito dessa pesquisa tende a destacar a quão necessária é a auditoria contábil para uma determinada empresa, tendo em vista que a funcionalidade dela é de total e essencial importância para a originalidade, legalidade e desenvolvimento da empresa, dando os resultados reais e conferindo se tudo que foi passado está correto e apontando assim, o que há de errado ou não.

Sendo assim, qual a importância da auditoria contábil para a gestão de uma organização? Para se obter um vasto e exato resultado com precisão a empresa não sendo obrigada a ter um auditor contábil, começam de fato a ter a percepção de que precisam de um, naturalmente.

Porque, uma empresa não precisa necessariamente de um auditor somente para analisar os números ou resultados contábeis, sendo que contribuem também para o sistema comportamental da empresa. Analisando as falhas e apontando resultados que contribuem para o sistema organizacional.

2. AUDITORIA CONTÁBIL

A auditoria surge da necessidade de controlar e confirma a própria contabilidade por parte dos investidores e proprietários, sendo que a contabilidade foi à primeira disciplina desenvolvida para tal função. Foi relacionada ao início das atividades econômicas desenvolvidas pelo homem.

Hoje, entende-se a auditoria como sendo uma especialização contábil, que se volta a testar a eficiência do controle patrimonial. "A auditoria é, simplesmente, a comparação imparcial entre o fato concreto e o desejado, com o intuito de expressar uma opinião ou de emitir comentários, materializados em relatórios de auditoria" (ARAÚJO, 2001 p.13).

O crescimento da auditoria se deu pelo desenvolvimento do sistema familiar após a revolução industrial. As empresas começaram a buscar novos mercados, competindo por espaço. Como consequência, foi necessário rever as formas de controle das empresas, visando, sobretudo, a redução dos custos de produção (ALMEIDA,1996).

Com a expansão das organizações e dos mercados consumidores, impulsionados pelo fenômeno da globalização, o controle e a adequada utilização das normas e procedimentos contábeis se tornaram fundamentais para um bom desempenho econômico das empresas.



De acordo com Ricardo Ferreira (6), os procedimentos de auditoria são o conjunto de procedimentos técnicos com base nos quais o auditor obtém evidências ou provas que sejam suficientes e adequadas para fundamentar o seu parecer sobre as demonstrações contábeis auditadas. Os procedimentos de auditoria são adotados: antes do encerramento do exercício; na data de seu término; após o encerramento do exercício e antes da elaboração das demonstrações; depois da elaboração das demonstrações.

A auditoria está ancorada na necessidade de confirmação, por parte dos investidores e proprietários, da realidade econômico-financeira, espelhada no patrimônio das empresas investidas e ao desenvolvimento econômico que propiciou a participação acionária na formação do capital das organizações. De nada adianta um engendrado sistema de controle interno sem que alguém verifique, diga se, audite, periodicamente se os funcionários estão cumprindo as determinações (ATTIE, 2010; ALMEIDA, 2010; SANTOS et al., 2006).

De acordo com Gil (1999, p.59) a auditoria é uma função administrativa que exerce a verificação/constatação/validação, via testes e análises dos resultados dos testes, com consequente emissão de opinião, em momento independente das demais três funções administrativas (planejamento, execução, controle), consoante os três níveis empresariais principais (operacional, tático e estratégico).

O auditor aplica os procedimentos de auditoria que compreendem um conjunto de técnicas que possibilitam reunir evidências e provas adequadas para a fundamentação e suporte do seu parecer.

Tais procedimentos de auditoria compreendem os testes de observância que verificam se os controles internos estão sendo cumpridos conforme o esperado, e os testes substantivos destinados a obter evidências sobre a exatidão das transações e saldos das contas nas demonstrações contábeis. Uma boa auditoria revela, nos relatórios, falhas de controles que deverão ser supridas, permitindo aos gestores ações práticas em prol da defesa do patrimônio.

A classificação dos serviços de auditoria é relativa à forma de intervenções, pode ser interna ou externa. Com relação aos assuntos contábeis, o auditor interno e auditor externo trabalham no mesmo campo e possuem o interesse na verificação da existência de um sistema de controle interno que funcione de forma satisfatória e de acordo com as normas legais e internas da empresa, bem como de um sistema contábil que forneça dados permitindo a preparação das demonstrações contábeis.

2.1 A importância da auditoria nas empresas

Grandes empresas começaram a ter dentro de suas organizações uma auditoria interna com a finalidade de trazer melhorias para o controle interno e garantir eficiência e eficácia na gestão da empresa. Portanto a auditoria é o exame de demonstrações e registros administrativos. O auditor observa a exatidão, integralidade e autenticidade de tais demonstrações, registros e documentos.

Portanto tem como finalidade a verificação geral das contas de uma empresa, para determinar sua posição financeira, o resultado de suas operações e a probabilidade de seus administradores, com o fim de comunicar o resultado do exame aos proprietários, acionistas, gerentes, conselheiros, bolsas e outros órgãos oficiais, síndicos atuais ou prováveis arrendatários, futuros interventores ou compradores, juntas de credores, agencias mercantis, hipotecários ou quaisquer outros interessados.

O auditor deve determinar se houver prestação justa de contas de um patrimônio e se os negócios foram convenientemente administrados, deve também comunicar aos interessados (sócios) se houve prejuízo ou lucro, determinar custos, inventários, tem também como objetivo investigar se houve fraude ou não, averiguar a dimensão da fraude se houve, e impedir fraudes que possam vir a acontecer.

A auditoria Interna Opcional tem por objetivo assessorar a administração nas áreas operacionais que as funções e responsabilidades estão denso cumpridos, avaliando cada setor. Auditoria de Sistema realiza pesquisas nos sistemas informatizados, ou seja, buscam verificar a adequação, eficácia e eficiência destes sistemas e os respectivos procedimentos de segurança, no ambiente de tecnologia de informações. Auditoria de Qualidade em função da globalização dos mercados passa-se a exigir maior qualidade dos produtos e serviços. Efetuando uma avaliação sobre determinada área, para avaliar o sistema implantado, opinando sobre o aperfeiçoamento que poderá ser feito. Auditoria Ambiental é onde são analisados os possíveis danos que as empresas podem causar ao meio ambiente, avaliando possíveis prejuízos que a atividade da empresa poderá acarretar sobre a vida da população e ao meio ambiente.

Na auditoria de Gestão também chamada de Auditoria dos três “E” (economia, eficácia e eficiência), sua função é desempenhada em nível de planejamento e no processo de tomada de decisão e tendo como base a auditoria operacional.

2.2 Auditoria interna

Conforma Almeida (2016, p.02) “com a expansão dos negócios, a administração da empresa sentiu necessidade de dar maior ênfase as normas e procedimentos internos, já que os proprietários não podiam supervisionar as atividades”. Assim sendo, para que estes procedimentos tivessem bons resultados surgiu o auditor interno para atender a administração da empresa, como o maior grau de profundidade, que passassem mais tempo na organização visando resolver soluções em todos os departamentos de entidade. Portanto o auditor interno é uma ramificação do auditor externo.

Crepaldi (2016, p.262) afirma que a auditoria interna surgiu a mais de 4.000 anos para que os reis pudessem verificar se os tributos eram cobrados corretamente dos plebeus. Sendo assim, no final do século XV, com as expedições marítimas financiadas pelos reis e empresários, houve a necessidade de se prestar contas dos ganhos e despesas das expedições.

Com o passar dos anos, em 1756, durante a revolução industrial e expansão do capitalismo, a profissão de auditor ganhou mais credibilidade no mercado. Em 1886, nos Estados Unidos, foi criada a Associação dos Contadores Públicos Certificados – ALCPA. A ALCPA existe até nos dias atuais e regula as normas do exercício da profissão contábil e de auditoria, porém, somente no ano de 1941, a auditoria interna se afirmou como um controle administrativo, tendo a função de avaliar a eficiência e eficácia de cada departamento da entidade (CREPALDI, 2016, p.262).



3. TÉCNICAS E PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Qualquer atividade de auditoria que for realizada pelo profissional auditor requer que seja aplicadas ferramentas de trabalho que vão possibilitar ao profissional obter os dados suficientes para a formação de sua opinião.

Essas ferramentas são chamadas de técnicas ou procedimentos de auditoria e requer do auditor a sensibilidade necessária para identificar o nível de profundidade e extensão que cada caso requer, e assim aplicar as técnicas até a obtenção de provas que comprovem a afirmação analisada.

Um conceito mais completo é apresentado por Willian Attie em seu livro auditoria – Conceitos e Aplicações (2010), onde diz o seguinte:

Em verdade, os procedimentos de auditoria são ferramentas técnicas, das quais o auditor se utiliza para a realização de seu trabalho, consistindo na reunião das informações obtidas, para a formação de sua opinião imparcial.

As técnicas de auditoria utilizadas para obter as provas necessárias para a conclusão dos trabalhos e formação de opinião são:

Exame Físico

Tradando-se da verificação in colo. Através desta técnica o auditor procura certificar a existência de um objeto ou item examinado. Do exame físico exige-se que tenha as seguintes características: identificação: feito através do exame visual; existência física: feita através da constatação visual; autenticidade: discernir que o objeto analisado é fidedigno; quantidade: certificar que as quantidades apuradas realmente existem; qualidade: certificar que o objeto examinado permanece em uso.

Alguns exemplos de exames físicos são:

- Contagem de caixa;
- Contagem de estoques;
- Contagem de clientes a receber
- Contagem do imobilizado.

Confirmação (circularização)

A técnica de confirmação consiste em obter declaração formal de pessoas/empresas independentes à empresa auditada confirmando os saldos existentes.

- Circularização de bancos;
- Circularização de fornecedores;
- Circularização de clientes a receber.

Exame dos documentos originais

O exame dos documentos originais é o procedimento referente a análise dos documentos que apresentam as operações ou transações efetuadas pela empresa.

O auditor sempre deve ter em mente o seguinte:

- autenticidade: verificar se os documentos examinados são autênticos e têm fé;
- normalidade: se a transação efetuada está em conformidade com as atividades fim da empresa;
- aprovação: atestar se os documentos foram aprovados por pessoas autorizadas;
- registro: verificar se os registros estão nas contas apropriadas.

Alguns exemplos dos documentos originais:

- documentação da aquisição de imobilizado;
- documentação de contratos de empréstimos;
- documentação da compra de matéria-prima.

Conferência dos cálculos

A conferência dos cálculos refere-se à constatação de que as operações aritméticas e financeiras estão adequadas. O auditor refaz os cálculos que julgar necessários para atestar a eficiência dos saldos demonstrados, não devendo o auditor subestimar essa técnica que pode revelar os erros e distorções nas demonstrações contábeis.

Citando alguns exemplos das conferências de cálculos:

- soma do razão auxiliar de clientes;
- soma do relatório de estoques;
- soma do razão auxiliar de fornecedores.

Exame da escrituração

Basicamente é a técnica de auditoria utilizada para atestar a veracidade das informações ou registros contábeis.

Exemplificando o exame de escrituração:

- análise do contas a receber;
- análise das PDD (provisão para devedores duvidosos);
- análise das despesas de viagem.

Investigação minuciosa

Procedimento que consiste em ir aprofundar-se nas investigações e exames das matérias auditadas (documentos, informações recebidas, análise etc.). Deve o auditor lançar mão de toda sua experiência e julgamento profissionais para atestar se a informação recebida é fidedigna.

Exemplos da investigação minuciosa:

- exame minucioso da possibilidade de ganho nas causas trabalhistas;
- exame minucioso dos relatórios e despesas da viagem;
- exame minucioso das comissões pagas.

Inquérito

O inquérito trata da formulação de perguntas para obtenção de respostas satisfatórias. O auditor, na busca por confirmações, lança questionamentos formais ou informais com o objetivo de obter informações úteis ao andamento do trabalho.

Exemplificando o inquérito:

- inquérito sobre o aumento dos custos de produção;
- inquérito acerca do aumento de salários;
- inquérito sobre prorrogações de juros de clientes vencidos.

Exame de registros auxiliares

O exame de registros auxiliares representa a análise que o auditor realiza com base nos registros elaborados como suporte a registros principais. Um exemplo é no caso de uma empresa manter razão sintético de fornecedores e um controle auxiliar onde detalha a composição por fornecedor.

Outros exemplos seriam:

- registro auxiliar de contas a pagar e receber;
- registro auxiliar de imobilizado;
- registro auxiliar de estoques.

Correlação das informações obtidas

Nada mais é do que o auditor realizar uma correlação entre áreas do balanço auditadas verificando sua harmonia e congruência. Na medida que realiza seus trabalhos o auditor utiliza áreas que têm relações entre si no balanço da empresa e precisa realizar certificar-se do balanceamento entre elas.

Alguns exemplos das correlações são:

- recebimento de contas que vão afetar as disponibilidades e o resultado da empresa;
- venda de ativo imobilizado que vai afetar o resultado e o caixa da empresa.
- pagamento de fornecedores que irá afetar o caixa e o resultado da empresa.

Observação

A observação é uma técnica importantíssima e que depende da habilidade, experiência e sentido do auditor. Esta técnica pode revelar erros, distorções, irregularidades através de exames.

Exemplos de observação:

- identificar despesas que são consideradas como disponíveis;
- observação de itens obsoletos na contagem de estoque;
- observação de inobservância de princípios contábeis ou éticos.

4. PROCEDIMENTOS ANALÍTICOS

Para fins das normas de auditoria, o termo procedimento analítico significa avaliações de informações contábeis por meio de análise das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros.

Procedimentos analíticos compreendem, também, o exame necessário de flutuações ou relações identificadas que são inconsistentes com outras informações relevantes ou que diferem significativamente dos valores esperados.

Alguns dos procedimentos analíticos incluem, por exemplo, levar em consideração comparações de informações contábeis e financeiras da entidade:

- Informações comparáveis de períodos anteriores;
- Resultados previstos pela entidade, tais como orçamentos ou previsões, ou expectativas do auditor, como uma estimativa de depreciação;
- Informações de entidades do mesmo setor de atividade, como a comparação entre índices de vendas e contas a receber com as médias do setor ou com as entidades de porte comparável do mesmo setor.

Incluem, também, levar em consideração as relações, por exemplo:

- Entre elementos das informações contábeis que se esperaria que se adequassem a um padrão previsível com base na experiência da entidade, como porcentagens da margem bruta.
- Entre informações contábeis e informações não contábeis relevantes, como custos com folha de pagamento e número de empregados.

Procedimentos analíticos substantivos

Quando se planejar e executar procedimentos analíticos substantivos, isoladamente ou em combinação com testes de detalhes, o auditor deve:

- determinar a adequação de procedimentos analíticos substantivos específicos para determinadas afirmações, levando em consideração os riscos avaliados de distorção relevante a testes de detalhe, se houver, para essas afirmações;
- avaliar a confiabilidade dos dados em que se baseia a expectativa do auditor em relação a valor registrados ou índices, levando em consideração a fonte, comparabilidade, natureza e relevância das informações disponíveis, e os controles sobre a elaboração dos dados;
- desenvolver uma expectativa de valores registrados ou índices, e avaliar se a expectativa é o suficientemente precisa para identificar uma distorção que, individualmente ou em conjunto com outras distorções, pode fazer com que as demonstrações contábeis apresentem distorções relevantes; e
- determinar o valor de qualquer diferença entre valores registrados e valores esperados que seja aceitável sem exame adicional.

Procedimentos analíticos que auxiliam na formação da conclusão geral

O auditor deve planejar e executar procedimentos analíticos próximo do final da auditoria que o auxiliam a formar uma conclusão geral sobre se as demonstrações contábeis



são consistentes com o entendimento que o auditor possui da entidade.

Exame dos resultados de procedimentos analíticos

Se os procedimentos analíticos executados identificam flutuações ou relações que são inconsistentes com outras informações relevantes ou que diferem dos valores esperados de maneira significativa, o auditor deve examinar essas diferenças por meio de:

- indagação à administração e obtenção de evidência da auditoria apropriada e relevante para as respostas da administração; e
- aplicação de outros procedimentos de auditoria conforme necessário nas circunstâncias.

Estoque

Se o estoque for relevante para as demonstrações contábeis, o auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação à existência e às condições do estoque mediante a:

- acompanhamento da contagem física dos estoques, a não ser que seja um praticável, para:
 - a) avaliar as instruções e os procedimentos da administração para registrar e controlar os resultados da contagem física dos estoques da entidade;
 - b) observar a realização dos procedimentos de contagem pela administração;
 - c) inspecionar o estoque; e
 - d) executar testes de contagem; e
- execução de procedimentos de auditoria nos registros finais de estoque da entidade para determinar se refletem com precisão os resultados reais da contagem de estoque.

Se a contagem física dos estoques for realizada em outra data que não a data das demonstrações contábeis, o auditor deve executar outros procedimentos para obter evidência de que as variações no estoque entre a data da contagem e a data das demonstrações contábeis estão adequadamente registradas.

Se o auditor não puder estar presente na contagem física dos estoques, devido a imprevistos, ele deve efetuar ou observar algumas contagens físicas, em uma data alternativa, e executar procedimentos de auditoria sobre transações ocorridas entre as duas datas.

Se o acompanhamento da contagem física dos estoques for impraticável, o auditor deve aplicar procedimentos alternativos para obter evidências com relação à existência e às condições do estoque. Se isso não for possível, o auditor deve modificar a opinião no seu relatório de auditoria (NBC TA 705).

Se o estoque custodiado e controlado por terceiros for relevante para as demonstrações contábeis, o auditor deve obter evidências com relação à existência e as condições do estoque executando uma ou as duas possibilidades seguintes:

- solicitar confirmação do terceiro quanto às quantidades e condições do estoque mantido por ele em nome da entidade;
- executar inspeção ou outro procedimento de auditoria apropriado nas circunstâncias.

Dependendo das circunstâncias, por exemplo, quando as informações obtidas geram dúvidas quanto à integridade e objetividade do terceiro, o auditor pode considerar apropriado executar outros procedimentos de auditoria substituindo ou acrescentando à confirmação com o terceiro.

Litígios e reclamações

O auditor deve definir e executar os procedimentos de auditoria de modo a identificar litígios e reclamações envolvendo a entidade, que possam gerar um risco de distorção relevante, incluindo:

- indagação à administração e, conforme o caso; a outros dentro da entidade, incluindo consultores jurídicos internos;
- revisão das atas de reuniões dos responsáveis pela governança e correspondência entre a entidade e os seus consultores jurídicos externos; e
- revisão das contas de despesas legais.

Se o auditor identifica um risco de distorção relevante com relação a litígios ou quando os procedimentos de auditoria executados indicam que outros litígios ou reclamações poderiam existir, ele deve também comunicar-se diretamente com os consultores jurídicos externos da entidade por meio de circularização (carta de indagação aos advogados), elaborada pela administração e enviada pelo auditor, solicitando que os consultores se comuniquem diretamente com o auditor.

Se houver alguma proibição (lei, regulamento, órgão jurídico) ele deve executar procedimentos alternativos de auditoria.

Representações formais

O auditor deve solicitar que a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança forneçam representações formais de que todos os reais ou possíveis litígios e reclamações conhecidos, cujos efeitos devem ser levados em consideração durante a elaboração das demonstrações contábeis, foram divulgados para o auditor, assim como contabilizados e divulgados de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

Informações por segmento

O auditor deve obter evidências de auditoria apropriada e suficiente com relação à apresentação e à divulgação de informações por segmento, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável mediante:

- obtenção de entendimento dos métodos utilizados pela administração para determinar as informações por seguimento é:
 - a) avaliação se esses métodos resultam na divulgação de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável; e
 - b) quando for apropriado, testar a aplicação desses métodos; e
- execução de procedimentos analíticos ou outro procedimento de auditoria apropriado nas circunstâncias.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esse artigo apresenta o questionamento sobre a importância da auditoria contábil para a gestão das organizações. Por meio do uso de um auditor contábil, se é possível ter uma percepção exata de como anda o funcionamento seja contábil ou comportamental de uma organização. Permitindo aos gestores que sejam precisos nas suas tomadas de decisões e ajudando no desenvolvimento da empresa.

Diante o primeiro objetivo dando ênfase a auditoria contábil sendo um processo bastante cuidadoso e sistemático com o objetivo de identificar se as tarefas estão sendo bem elaboradas e com relação aos seus dados contábeis exibindo fraudes com total precisão e clareza, mostrando assim todos os resultados aos supervisores e gestores facilitando o processo de melhoria da empresa.

Conforme o segundo objetivo específico, os métodos utilizados ajudam a distinguir com clareza os pontos a serem reajustados e o que tem a melhorar, por meio das documentações ou situações do dia a dia da empresa, prevendo também futuras fraudes. Logo esses métodos têm uma grande relevância para o rumo da empresa.

Quanto ao último objetivo específico propôs mencionar como a auditoria contábil contribui para o desenvolvimento e apuração de resultados. Compreende-se que os gestores terão resultados exatos e com muita precisão, com as estratégias do auditor contábil, por meio da competência das análises dos relatórios, a gestão terá informações qualificadas, pois através do auditor se pode obter com muita precisão a apuração seja dos documentos contábeis ou de comportamentais. Ou seja, na saúde da empresa de modo geral.

Conclui-se então que a auditoria contábil é de suma importância para as organizações, pois além de mostrar as irregularidades e possíveis fraudes dentro de uma organização, contribui ainda para o desempenho comportamental e organizacional.

Referências

- ALMEIDA, Cavalcanti Marcello. **Auditoria**: Um Curso Moderno e Completo. 8º ed. Brasília – DF. CESPE, 2016
- ALMEIDA, Marcello Cavalcanti. **Auditoria**: Um Curso Moderno e Completo. 5º ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos: **Introdução à auditoria operacional**, 1º edição 2001
- CREPALDI, Aparecido Silvio. **Auditoria Contábil Teoria e Prática**. 10º ed. 2016 São Paulo: Atlas, 2016.
- GIL, Antônio de Lourenço. **Auditoria de qualidade**; auditoria, qualidade e fraudes – novos desafios. 3º ed. São Paulo: Atlas, 1999.

13



**AUDITORIA CONTÁBIL: IMPORTÂNCIA E
VANTAGENS DENTRO DO PROCESSO DE GESTÃO
NAS ORGANIZAÇÕES**

*ACCOUNTING AUDIT: IMPORTANCE AND
ADVANTAGES WITHIN THE MANAGEMENT
PROCESS IN ORGANIZATIONS*

Geanderson Sousa e Silva Almeida



Estudos Interdisciplinares
da Contabilidade

Resumo

Este estudo tem como objetivo geral demonstrar a importância da auditoria contábil e suas vantagens no gerenciamento dos processos dentro das organizações. O cenário econômico mundial exige que organizações modernas tenham uma estrutura organizacional bem projetada e estruturada para sua sobrevivência, para acompanhar esse cenário as empresas têm buscado por ferramentas que auxiliem os gestores em suas tomadas de decisões. Neste sentido, a auditoria contábil torna-se um forte aliado no trabalho de investigação dos gestores revelando se há compatibilidade entre as informações contábeis e os objetivos da instituição, orientando-as sobre o parecer da situação econômico-financeira da instituição. Para este estudo foi realizada uma pesquisa bibliográfica com abordagem qualitativa, onde foi selecionado os artigos nas principais plataformas de pesquisas acadêmicas, ScIELO, CAPES, BDTD e Google Acadêmico e respaldados nos principais autores sobre o tema: Atti (2011); Crepaldi (2013); Franco e Marra (2001); Morais (2014), etc. Diante dos dados obtidos ao logo deste, se conclui que a auditoria contábil é uma ferramenta de fundamental importância para o gerenciamento dos processos da organização, visando dá maior segurança nas operações realizadas e maior exatidão dos dados contábeis que são essenciais para o sucesso, crescimento e longevidade do empreendimento.

Palavras-chave: Auditoria Contábil, Gestão, Organizações.

Abstract

This study aims to demonstrate the importance of accounting auditing and its advantages in managing processes within organizations. The world economic scenario requires modern organizations to have a well-designed and structured organizational structure for their survival, to accompany this scenario companies have been looking for tools that help managers in their decision-making. In this sense, the accounting audit becomes a strong ally in the investigation work of managers, revealing whether there is compatibility between the accounting information and the institution's objectives, guiding them on the opinion of the institution's economic-financial situation. For this study, a bibliographic research with a qualitative approach was carried out, where articles were selected in the main academic research platforms, ScIELO, CAPES, BDTD and Google Scholar and supported by the main authors on the subject: Atti (2011); Crepaldi (2013); Franco and Marra (2001); Morais (2014), etc. In view of the data obtained from this logo, it is concluded that the accounting audit is a tool of fundamental importance for the management of the organization's processes, aiming to provide greater security in the operations carried out and greater accuracy of the accounting data that are essential for the success, growth and longevity of the enterprise.

Keywords: Accounting Audit, Management, organizations.

1. INTRODUÇÃO

No contexto atual, as organizações modernas estão inseridas em mercados altamente competitivos sendo necessário reunir esforços coletivos para obter melhores resultados. Neste cenário, a auditoria contábil torna-se um forte aliado no trabalho de investigação mostrando se há compatibilidade entre as informações contábeis e os objetivos da instituição, contribuindo assim para que os gestores da empresa gerenciem os seus processos com maestria.

A auditoria contábil tem sido fundamental nas tomadas de decisões nas empresas, buscando precisão e a confiabilidade das informações contábeis para uma tomada de decisão assertiva impulsionando em resultados satisfatórios. Assim, a auditoria contábil compreende o exame de documentos, livros contábeis, registros, além de realização de inspeções e obtenção de informações de fontes internas e externas, tudo relacionado com o controle do patrimônio da entidade auditada.

O processo de gestão nas organizações é um processo complexo e amplo, que necessita de uma adequada estrutura de informações permitindo que os gestores tenham êxito no desenvolvimento de suas funções. Diante do seu contexto, a auditoria contábil dentro das organizações tem uma função essencial, pois por meio de práticas e processos individualizados, busca auxiliar os administradores no procedimento gerencial.

As organizações contemporâneas têm buscado cada vez mais a eficiência empresarial, promovendo a redução de custos e desenvolvendo metas para aumentar a sua rentabilidade. Neste ambiente de negócios, é necessário que as informações sejam precisas e confiáveis, o que naturalmente conduz a um elevado retorno sobre os investimentos utilizados.

Esse estudo se justifica a partir da importância da auditoria nas organizações, uma vez que esta vai auxiliar as empresas a estabelecer direcionamento, preparo, informação, organização e compreensão de como os processos internos afetam diretamente o desenvolvimento da empresa, podendo usar os recursos de forma correta a partir das recomendações da equipe de auditoria e, desta forma, poder tomar as melhores decisões para alcançar os objetivos da organização.

Mediante a veracidade das informações coletadas para este estudo, levantou-se a discussão sobre o qual norteou a seguinte problemática: Qual a importância da auditoria contábil como ferramenta para auxiliar o processo de gestão nas organizações?

Diante dos argumentos apresentados definiu-se para estudo como objetivo geral: Demonstrar a importância da auditoria contábil e suas vantagens no gerenciamento dos processos dentro das organizações. E como objetivos específicos: Descrever conceitualmente sobre a auditoria contábil nas organizações; Apresentar os principais tipos de auditoria contábil no gerenciamento dos processos organizacionais; Descrever sobre importância da auditoria contábil para o processo de gestão nas organizações.

A metodologia adotada neste estudo teve como base uma revisão bibliográfica com abordagem qualitativa. Os dados foram levantados através de livros de autores especializados na área que abordam sobre o tema como: Attie (2011); Crepaldi (2013); Franco e Marra (2009); Morais (2014), etc., e também nas principais plataformas de pesquisas CAPES, BDTD, SciELO e Google Acadêmico, em artigos, monografias, teses, revistas eletrônicas, dando maior embasamento teórico.



Assim, se espera que esta pesquisa propicie uma abertura a novos estudos e incentive os futuros estudantes e profissionais da área de contabilidade, no sentido de contribuir levantando novas discussões, visto que diante do mercado empresarial a auditoria contábil tem um papel extremamente importante dentro dos processos organizacionais, pois através de suas técnicas e procedimentos específicos auxiliam as empresas em suas tomadas de decisões.

2. AUDITORIA CONTÁBIL: ORIGEM E CONCEITOS

Diante de um mercado altamente globalizado e competitivo as empresas buscam incessante por melhores resultados, dentro desse contexto estas buscam as melhores ferramentas que possam ajudá-las a gerenciar seus processos e aprimorar o seu desenvolvimento. Assim, os gestores utilizam da auditoria contábil como ferramenta básica dos controles internos da organização, orientando e dando um parecer da situação financeira da instituição.

Alguns estudiosos afirmam que não se pode dizer ao certo em qual época que se iniciou a contabilidade.

Alguns pesquisadores afirmam que o início das práticas relacionadas com o controle das contas data mais de mil anos antes de Cristo. Para outros, tais preocupações são tão velhas quanto a humanidade. Para mensurar, avaliar, e controlar seus bens pessoais desde os tempos remotos, os reis, faraós, comerciantes, agricultores, etc.; utilizavam técnicas de registros, o que pode ser entendido como o início da contabilidade como hoje é conhecida (FEITAL; DE OLIVEIRA; DA SILVA, 2012, p. 53).

Diante de tal afirmativa, alguns autores afirmam que a data da sua origem é imprecisa já que a contabilidade faz parte da vida do ser humano desde seus primórdios. Para Cerqueira e Reis (2014, p. 882), é difícil definir o início da história da auditoria, "pois toda pessoa que possui a função de verificar a legitimidade dos fatos econômico-financeiros, prestando contas a um superior, pode ser considerado como auditor".

A auditoria tem sua origem na evolução do mercado e no acirramento da concorrência empresarial. No início, as empresas eram em sua maioria familiares, mas diante da necessidade de expandir seus negócios perceberam que precisavam captar recursos junto a terceiros, principalmente de empréstimos bancários e da abertura de seu capital social para acionistas. O surgimento da auditoria foi a partir da necessidade dos empresários em controlar os registros contábeis, as movimentações financeiras e da capacidade de gerar lucros (HOOG, 2012).

Assim, é possível afirmar que auditoria nasceu a partir da necessidade de verificação dos registros contábeis, devido ao surgimento de grandes instituições e da taxaço do imposto de renda aferidos em balanço. Sua evolução é correlacionada ao desenvolvimento econômico e as instituições formadas por capitais conjuntos, que necessitavam de maior proteção ao patrimônio (SÁ, 2002).

Segundo Attie (2007) a auditoria no Brasil aconteceu a partir da instalação de filiais de empresas multinacionais que contribuíram para o crescimento das empresas nacionais, a partir da evolução do mercado de capitais, e das normas de auditoria criadas pelo Banco Central em 1972, com a criação da Lei das Sociedades por Ações e da Comissão de valores Mobiliários em 1976.

A primeira definiu que as corporações abertas se referiam aquelas que são de valores negociados em bolsa de valores e devem ser obrigatoriamente auditadas por auditores independentes com registro na comissão de valores mobiliários. A segunda determinou que estes auditores respondam civilmente caso prejudiquem terceiros devido à culpa ou dolo ao exercerem suas funções (ATTIE, 2011).

Sobre essa perspectiva existem nas obras literárias várias definições do termo auditoria, das quais algumas serão descritas neste capítulo. O conceito de auditoria tem-se ampliado ao longo do tempo incorporando as novas utilidades das técnicas fundamentais de coletas de evidências, e de acordo com a crescente demanda da comunidade voltada aos serviços de auditoria. Para Sá (2002) auditoria é a “técnica contábil do sistemático exame dos registros, apresentando conclusões, como por exemplo: críticas dos resultados querem apuradas, quer em processo de formação”.

No ponto de vista de Crepald (2013, p. 3) a auditoria é tida:

Como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade. Constituído-se um conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre sua adequação, consoante os Princípios de Contabilidade e pertinente à legislação específica.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2016):

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.

A auditoria é uma das técnicas contábeis que auxilia na mensuração da confiabilidade dos registros contábeis, sendo uma técnica própria da contabilidade que examina os registros e documentos, verifica se as demonstrações contábeis representam a situação em que a empresa realmente se encontra, por meio de normas e procedimentos.

Colaborando Attie (2011, p. 46) afirma que a “contabilidade é aliada da auditoria, auxiliando o processo de evolução da empresa”. Em decorrência do desenvolvimento econômico mundial, do crescimento e expansão das empresas e das atividades produtoras geradoras de lucro, e da complexidade na administração dos negócios e de suas práticas vem auxiliando a expansão da auditoria, que se tornou ferramenta necessária e primordial para o aumento do progresso.

Santos, Schmidt e Gomes (2006, p. 23) relatam que a auditoria objetiva:

O objetivo principal da auditoria pode ser descrito como o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações contábeis preparadas pela empresa auditada. Em seu exame, por um lado o auditor utiliza os critérios e os procedimentos que lhe traduzem provas que assegurem a efetividade dos valores consubstanciados nas demonstrações contábeis e, por outro lado, cerca-se dos procedimentos que lhe permitem assegurar a inexistência de valores ou fatos não considerados nas demonstrações contábeis que sejam necessários para o entendimento da situação econômico-financeira da empresa.

Diante desta afirmativa, compreende-se que a auditoria não se refere com o intuito de descobrir de fraudes ou erros dolosos ou culposos. A contabilidade está voltada ao trabalho de informações concretas para dar subsídios necessários aos seus gestores, quanto as suas tomadas de decisões, e assegurando a fidedignidade e veracidade das informações através das demonstrações contábeis.

Ainda de acordo com Arruda e Araújo (2012), o “objetivo final da auditoria é emitir pareceres informando se a situação encontrada está de acordo com os padrões, também chamados de critérios de auditoria”. A auditoria é fundamental em qualquer tipo de empresa, pois é responsável por analisar as informações, tratar os dados disponíveis e transformar em informações para tomada de decisões, assegurando a qualidade e confiabilidade das informações, levando para a administração informações confiáveis que refletem a verdadeira saúde financeira da empresa.

Levando em consideração todo o contexto histórico que a auditoria contábil traz, assim como a sua conceituação que ao longo dos anos foi sendo aprimorada compreende-se sobre a confiabilidade que esta ferramenta tem dentro da organização quanto ao controle dos registros contábeis e das suas movimentações financeiras. É importante ressaltar também que ferramenta propicia um exame minucioso da realidade da empresa após a análise de documentos, registros e demonstrações, disponibilizando um parecer confiável e fidedigno as organizações, para que estas se mantenham no mercado tão concorrido (HOOG, 2012).

3. TIPOS DE AUDITORIA NO GERENCIAMENTO DOS PROCESSOS NAS ORGANIZAÇÕES

No contexto atual as organizações independentemente do porte estão sujeitas aos fenômenos da globalização, da inovação tecnológica e da desregulamentação, sendo sua finalidade principal alcançar a prosperidade mercadológica e financeira. Nesse sentido, as empresas utilizam da auditoria contábil como uma ferramenta de vital apoio no gerenciamento de seus processos, pois possui o controle necessário para atuar na prevenção de falhas e na busca da eficácia organizacional.

Com o intuito de expandir o conhecimento sobre auditoria, é relevante especificar os principais tipos de auditorias realizadas e encontradas na literatura, e quais são elas: auditoria externa e interna. Neste sentido é preciso ressaltar que estas não são os únicos tipos de auditoria existentes, mas são aqueles que possuem maior destaque nas literaturas consultadas.

3.1 Auditoria Interna

Devido a expansão das empresas no mercado global se teve a necessidade da criação de normas e procedimentos para o gerenciamento dos seus processos internos, sendo realizado como um acompanhamento para serem seguidos corretamente pelos funcionários da empresa. Deste modo, a Auditoria Interna é o setor responsável pela a verificação dos processos internos, tais como os contábeis, administrativos e de produção, realizando um acompanhamento constante para evitar erros e falhas no controle interno (SILVA; LIMA; SANTANA, 2014).

Assim, o trabalho da auditoria é desenvolvido por profissionais que compõem o quadro de pessoal da própria empresa, cabendo a estes a responsabilidade de verificar, analisar e revisar os dados contábeis, bem como os procedimentos operacionais internos, que no ambiente atual tem sido de fundamental importância devido ao crescimento das múltiplas atividades desempenhadas pelas organizações.

Devido a relevância da auditoria interna no processo decisório interno das organizações, e por estar ligada diretamente a administração, a sua finalidade é de analisar os recursos disponíveis e oferecer caso necessário, novos recursos para a execução de novas tarefas atribuídas. Diante do aumento das atividades desempenhadas pelas organizações, a auditoria é uma ferramenta necessária para melhorar o desempenho dos processos internos das empresas.

A auditoria interna é um recurso indispensável devido à confiabilidade das informações geradas na organização, e funcionando como meio para avaliar as informações através dos registros contábeis, e assim comprovando a eficácia dos controles internos, além de trazer inúmeras vantagens aos processos internos da organização.

De acordo com o ponto de vista de Furtado (2009) as principais vantagens são:

- a) Fiscalizar a eficiência dos controles internos;
- b) Assegurar maior correção dos registros contábeis;
- c) Opinar sobre a adequação dos demonstrativos contábeis;
- d) Dificultar desvios de ativos e pagamentos indevidos;
- e) Contribuir para a obtenção de melhores informações sobre a real situação da entidade;
- f) Apontar falhas na organização administrativa e nos controles internos;
- g) Garantir maior atenção e rigor dos funcionários contra erros e evita fraudes.

Diante de todas essas vantagens que a auditoria interna propicia a instituição recai sobre a própria organização a responsabilidade da auditoria interna, pois seus auditores são funcionários que prestam serviços dentro da mesma. O benefício da auditoria interna é que auditores e auditados sentem-se mais à vontade para discutir sobre os resultados e as providências que deverão ser tomadas.

Em relação as desvantagens da auditoria interna Franco e Marra (2009, p. 219) descrevem que:

Sobre a desvantagem da auditoria interna é o risco de que os funcionários do departamento de auditoria sejam envolvidos pela rotina de trabalho e só examinem aquilo que lhe é oferecido pelo exame. Além disso, os laços de amizade e o coleguismo que podem advir entre funcionários desse departamento e dos demais setores da empresa poderão provocar um arrefecimento no rigor dos controles na fiscalização dos serviços. Essa situação poderá gerar desvirtuamento da função e contribuir para a perda de força moral que os auditores internos devem ter em relação a todos os demais elementos que atuam na empresa, inclusive aos administradores.

Embora essas situações se apresentem dentro dos ambientes organizacionais, se faz necessários constantemente esses setores passem pelo processo de auditoria interna, devido a necessidade de acompanhar todos os processos e fazer verificações frequentemente de todas as informações e atos ocorridos no ambiente de trabalho, para que assim

possa solucionar possíveis erros ou falhas.

3.2 Auditoria Externa

A auditoria externa, também chamada de auditoria de demonstrações contábeis, teve seu surgimento como parte da evolução do sistema capitalista. No início as empresas pertenciam a grupo de famílias, mas com a expansão do mercado, elas deixaram de serem apenas empresas familiares e começaram a ampliar suas instalações e fazer investimentos (DOS SANTOS, SCHMIDT; GOMES, 2006, p. 49).

Diante desse cenário os empresários viram que para fazer investimentos era necessário obter recursos junto a terceiros, surgindo a necessidade de um profissional auditor que fosse totalmente independente para auditar as informações contábeis e emitir um parecer que lhes trouxesse segurança junto aos investidores, pois era preciso passar apresentar veracidade dos dados da empresa, assim como também se a entidade teria a capacidade de obter lucros (ALMEIDA, 2012).

Diante desse fato, Santos, Schmidt e Gomes (2006, p. 50) confirmam que para dar maior "segurança contra a possibilidade de manipulação das informações, os futuros investidores passaram a exigir que essas demonstrações fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica". Assim, a auditoria externa surgia com o propósito de realizar a revisão dos procedimentos operacionais da instituição periodicamente.

Para Araújo (2008) a auditoria externa deverá realizada por profissionais devidamente qualificados, que não devem ser empregados da administração auditada. Seu objetivo principal é de emitir uma opinião independente com base em normas técnicas, sobre a adequação ou não das demonstrações contábeis, ficando evidente que este tipo de auditoria deve ser realizado por auditores independentes.

O objetivo da auditoria externa é fornecer confiança sobre as informações divulgadas em peças contábeis, que os bens, direitos e obrigações, estejam demonstradas de acordo com a real situação da empresa, conforme as práticas contábeis.

O objetivo é apenas emitir um parecer sobre as demonstrações contábeis. Logo conclui-se que a auditoria externa não é realizada para detectar fraudes, erros ou para interferir na administração da empresa, ou ainda, reorganizar o processo produtivo ou demitir pessoas ineficientes. Naturalmente, no decorrer do processo de auditoria, o auditor pode encontrar fraudes ou erros, mas o seu objetivo não é este. (CHERMAN, 2005, p. 6)

Diante do exposto, a auditoria externa tem grande significado para as organizações pelo papel que exerce na emissão do parecer sobre as demonstrações contábeis, de acordo com as práticas de contabilidade vigente no Brasil que são os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade. Boynton, Johnson e Kell (2002) destacam que a auditoria externa é importante para o mercado de capitais e os usuários das demonstrações contábeis, pois o relatório das informações serve de base para a tomada de decisões da empresa.

A auditoria externa proporciona alguns benefícios para as organizações tais como: melhoria do relacionamento entre sócios, acionistas, governo, administração e os órgãos fiscalizadores, pois a partir das informações encontradas na organização, gera credibili-

dade e confiança entre as partes. Esta também proporciona aos gestores caminhos para tomadas de decisão e mudanças necessárias dentro da rotina que irão trazer benefícios à empresa. Portanto, as chances de crescimento e desenvolvimento se tornam muito maiores àquelas empresas que passam por uma auditoria externa.

3.3 Diferença entre Auditoria Interna e Externa

No contexto organizacional a auditoria interna e externa tem interesses em comum, que estão relacionados ao patrimônio da empresa. Ambas, realizam seus trabalhos adotando as mesmas técnicas, para esse fim, se utilizam do controle interno como ponto de partida para a realização de exames, e para sugestões de melhorias caso seja necessário se as falhas forem detectadas, fazendo as modificações na medida que abrangência de seu trabalho permitir, a partir das observações e da eficiência dos sistemas contábeis e de controles internos existentes nas empresas.

Sobre a diferença entre a auditoria interna e externa, Dos Santos, Schmidt, e Gomes (2006, p. 42) diz o seguinte:

A distinção fundamental entre os dois tipos é o grau de independência de um, contra a total dependência do outro. No último caso, a contabilidade de terceiros nos resultados fica comprometida, não em razão da pessoa do auditor, como fato de descrédito, mas por sua total submissão à empresa. Se a diretriz dos padrões for a de sonegar informações, mesmo que essas acarretem prejuízos a terceiros, seguramente o auditor interno participará da sonegação. Por outro lado, essa situação não deve acontecer com o auditor externo, que tem independência e, conseqüentemente, age mais desinteressadamente, comprometida exclusivamente com o contrato, a ética e a opinião pública.

Assim, compreende-se que a auditoria externa está mais preocupada com as demonstrações financeiras, enquanto que a auditoria interna se preocupa em assessorar a administração. A diferença basicamente entre auditoria interna e externa é que o auditor interno é dependente da empresa e seu trabalho depende da responsabilidade de um superior, e o auditor externo exerce e presta serviços à acionistas, banqueiros, onde possui maior credibilidade e tem a função de analisar as demonstrações financeiras das empresas.

Alguns aspectos diferenciam a auditoria interna e a externa, como por exemplo: o grau de independência do profissional que a executa, o conceito, o objetivo a ênfase e a profundidade dos testes. Dentro de um ambiente organizacional, Crepaldi (2007) mostra as principais características que diferem a auditoria externa e da interna, como demonstrada no quadro abaixo:

Elementos	Auditoria Externa	Auditoria Interna
Sujeito	Profissional independente	Auditor interno (funcionário da empresa)
Ação e objetivo	Exame das demonstrações financeiras	Exame dos controles operacionais
Finalidade	Opinar sobre as demonstrações financeiras	Promover melhorias nos controles operacionais
Relatório principal	Parecer	Recomendações de controle interno e eficácia administrativa
Grau de independência	Mais amplo	Menos amplo
Interessados no Trabalho	A empresa e o público em geral	A empresa
Responsabilidade	Profissional, civil e criminal	Trabalhista
Nº de áreas cobertas pelo exame durante um período.	Maior	Menor
Intensidade dos trabalhos	Menor	Maior
Continuidade dos trabalhos	Periódico	Contínuo

Quadro1: Diferenças entre Auditoria Externa e Auditoria Interna

Fonte: Crepaldi (2007, p. 48)

O quadro acima demonstra de forma bem clara as diferenças entre as duas formas de auditorias, cada uma com as suas peculiaridades. Os dois tipos de auditoria apresentam aspectos em comum, e utilizam técnicas semelhantes, o que diferencia uma em relação a outra, é que na auditoria interna a revisão dos processos é contínua, enquanto a externa realiza estes procedimentos de revisão periodicamente.

Portanto, expostas as diferenças entre a auditoria interna e externa, é possível compreender que ambas ferramentas contribuem significativamente para o assessoramento da gestão contábil, fornecendo credibilidade sobre as informações, dos usuários interno ou externo para atingir a eficiência e a eficácia das rotinas organizacionais.

4. A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA CONTÁBIL NAS ORGANIZAÇÕES

Diante de um cenário de crescimento, as organizações em suas principais atividades produtivas, gerenciais e de processos, permitindo um novo olhar sobre a aplicação dos procedimentos internos nas empresas, levando os gestores a compreenderem que é preciso uma visão mais técnica de um profissional especializado de supervisionar as atividades da empresa. Neste sentido, a auditoria vem colaborar com uma visão mais holística sobre as atividades das empresas, com o objetivo de trazer informações concretas ao patrimônio financeiro da empresa.

Atualmente, a auditoria é uma ferramenta essencial ao bom funcionamento dos processos organizacionais, auxiliando os gestores nas suas tomadas de decisões. A auditoria é fundamental em qualquer tipo de empresa, pois é responsável por analisar as informações, tratar os dados disponíveis e transformá-los em informações confiáveis para tomada de decisões, assegurando a qualidade e confiabilidade das informações, levando para a administração informações confiáveis que refletem a verdadeira saúde financeira da empresa (MOREIRA; BARAN 2018).

A auditoria no contexto atual vem colaborando com as organizações que se preocu-

pam com o seu controle financeiro e na correção das fraudes, e assim tem tomado decisões quanto aos seus processos administrativos rastreáveis para que com as informações necessárias possam manter o bom andamento de seus processos, e que sejam fidedignos, possibilitando assim tomadas de decisões seguras.

Segundo Flozino e Silvério (2014, p. 27) a importância da auditoria é norteada pelo: seguintes fatores:

Crescimento acelerado das atividades econômicas das empresas e das dificuldades que os gestores encontram em controlar de forma individual cada seguimento da organização, seja por falta de tempo, preparo ou suporte para a concretização de seus objetivos.

Através desses fatores, é possível perceber a importância da auditoria nas organizações, visto que possui ferramentas necessárias para o controle administrativo, permitindo a identificação e resolução dos problemas. Além disso, irá auxiliar os gestores na tomada de decisões, já que quando aplicada, possibilitará uma maior confiabilidade nas informações contidas no balanço contábil.

Segundo Melo e Santos (2012) a auditoria alinhada a boas práticas de gestão contribui para as organizações, oferecendo credibilidade em suas demonstrações contábeis, fazendo com que a empresa se torne cada vez mais sólida e bem-vista perante investidores. Na análise contábil, seu principal objetivo é identificar e analisar as demonstrações contábeis da empresa, e como é feito o desenvolvimento no decorrer do ano, e se está cumprindo com o planejado.

No cenário atual as empresas buscam a auditoria não só pela obrigatoriedade de demonstrações contábeis, mas também pela segurança das informações proporcionadas aos seus administradores e investidores (OLIVEIRA; GOMES; PORTO, 2012). É importante compreender que o processo de auditoria dentro das organizações vai além das investigações à procura de erros e fraudes, disponibilização os dados coletados pelo setor administrativo e produtivo atual da empresa, possibilitando o direcionamento de novas decisões perante os resultados.

Franco e Marra (2009, p. 38) a "auditoria através de procedimentos específicos que lhes são peculiares, tem as suas normas e procedimentos subordinados aos postulados e comportamentos éticos da contabilidade." O seu conceito vincula-se na observação sistemática para obtenção de elementos comprobatórios para emitir parecer sobre evidências relacionadas com os fenômenos da riqueza patrimonial.

Neste sentido, no processo de auditoria são aplicados exames de registros e documentos, inspeções, e de obtenção de informações e confirmações, relacionadas com o controle do patrimônio de uma entidade, constando que os riscos não identificados ameaçam o cumprimento dos objetivos da entidade, além de produzir riscos de distorção relevantes em suas demonstrações contábeis (CASTRO, 2010).

Diante do exposto, compreende-se que a auditoria tem um papel positivo e fundamental, pois acrescentam valor às organizações, melhorando a eficácia de processos e ajudando à manutenção da sua presença no mercado. Deste modo, qualquer empresa seja qual for o seu porte, deve implantar algum tipo de controle gerencial, com a perspectiva de proporcionar auxílio direto aos administradores para tomada de decisão.

A implantação de um sistema interno e ou externo de auditoria na organização traz inúmeros benefícios para a mesma. Quando a empresa adota a auditoria em seus setores, as decisões tomadas possuem mais chances de resultados positivos, eliminando desper-

dícios, problemas futuros, poupando tempo e dinheiro, servindo como uma de ferramenta de apoio à gestão na transmissão de informações aos gestores sobre o desenvolvimento das atividades executadas (ALMEIDA, 2012).

Inúmeras são as benfeitorias que auditoria contábil traz para o processo de tomadas de decisões na gestão da empresa, por meio da mensuração dos dados obtidos e das informações coletas que contribuem para o sucesso organizacional, dentre algumas Crepaldi (2007) considera as seguintes:

- a) fiscalizar a eficiência dos controles internos;
- b) assegurar maior correção dos registros contábeis;
- c) opinar sobre a adequação das demonstrações contábeis;
- d) apontar as falhas na organização administrativa da empresa e nos controles internos.
- e) Por fim, a importância da auditoria para a organização está centrada na finalidade de desenvolver planos de ação que auxilie a organização no cumprimento dos seus objetivos de forma disciplinar, aprimorando de forma eficiente e eficaz o gerenciamento dos seus processos, e assim, contribuindo para possíveis melhorias quanto aos processos financeiros da empresa auditada.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Mediante ao exposto compreendeu-se sobre a importância e vantagens que a Auditoria Contábil traz para o gerenciamento dos processos organizacionais, assegurando a fidedignidade das demonstrações contábeis em conformidade com as a normas da contabilidade, e se estas condizem com a realidade da instituição auditada, sendo de grande valia para os gestores em suas tomadas de decisões.

Diante de sua aplicabilidade nos ambientes organizacionais a auditoria proporciona dados e informações necessárias para um melhor controle, clareza e transparência das entidades empresariais. Esta é uma técnica contábil que pode ser adotada como ferramenta estratégica e tem como objetivo normatizar, supervisionar, fiscalizar e avaliar os dados contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais, visando facilitar a gestão dos processos nas empresas.

Existe no cenário empresarial alguns tipos de estratégias que auxiliam as empresas em seus processos contábeis a partir das informações coletas, as mais adotadas para esse fim são a auditoria interna e auditoria externa. Ambas, adotam as mesmas técnicas e se utilizam do controle interno como ponto de partida para a execução de exames, observações, eficiência dos sistemas contábeis e de controles internos. A auditoria interna tem a função de auxiliar na análise dos recursos disponíveis e oferecer novos recursos para a execução das tarefas atribuídas. Enquanto que a externa é de comprovar a veracidade dos registros e informações contábeis através dos dados apresentados por uma organização.

Diante de todas as questões levantadas e analisadas ao longo deste estudo, e voltando a pergunta que o norteou pode-se afirmar que o seu objetivo foi alcançado possibilitando a compreensão sobre a importância e as vantagens que a auditoria contábil proporciona as empresas, e os impactos positivos que um gerenciamento de gestão adequado traz para uma as organizações.

Por fim, percebe-se a necessidade de se investir em pesquisas e estudos em torno

dessa temática, e que este estudo contribua na conscientização de gestores e colaboradores sobre a importância da auditoria contábil como uma ferramenta de gestão voltada para a eficiência dos processos e no controle de erros e fraudes, trazendo segurança em suas tomadas de decisões, e visando o crescimento da empresa.

Referências

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. São Paulo: ed. Atlas, 2012.
- ARAÚJO, I. P. S; ARRUDA, D. G. **Fundamentos da Auditoria: A Auditoria das Demonstrações Financeiras em um Contexto Global**. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ARAÚJO, Inaldo. **Introdução à auditoria operacional**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008.
- ATTIE, William. **Auditoria conceitos e aplicações**. 4 Ed. São Paulo: Atlas, 2011. 595p.
- ATTIE, William. **Auditoria Interna**, - 2. Ed. - São Paulo: Atlas, 2007.
- BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G.; tradução José Evaristo dos Santos. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.
- CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- CERQUEIRA, E. F.; REIS, J. A. G. **A importância da auditoria interna**. (2014) Disponível em: <http://biblioteca.univap.br/dados/INIC/cd/inic/IC6%20anais/IC6-75.PDF>. Acesso em: 08 outubro 2022.
- CHERMAN, Bernardo. **Auditoria: Teoria e exercício**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2005. 436 p.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC Nº 986/03**, de 21 de novembro de 2003. Aprova a NBC TI 01 – Da Auditoria Interna.(2003)
- CREPALDI, S. A. Auditoria contábil: teoria e prática. 4ª. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2013.
- FEITAL, João Carlos de Campos. DE OLIVEIRA, Marcos Roberto. DA SILVA, Thiago Lopes. Artigo: **A Evolução da Contabilidade e o Mercado de Trabalho**. Revista Alumni – São Paulo: 2012.
- FLOZINO, Angélica; SILVÉRIO, Fábio. Auditoria interna e a importância para micro e pequenas empresas. **Revista Interatividade**, v. 02, n. 02, 2012.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. São Paulo: Atlas, 2001.
- FURTADO, Daiani. **Auditoria Interna e Suas Vantagens**. (2009) Disponível em: <http://www.administradores.com.br/informe-se/artigos/auditoria-interna-e-suas-vantagens/30910> Acesso em 13/12/2020. Acesso em: 08 out 2022.
- HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Manual de auditoria contábil: teoria e prática**. 5. ed. Curitiba: Juruá, 2012. MELO, Moisés Moura de; SANTOS, Ivan Ramos dos. **Auditoria Contábil**. 1. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 2012.
- MORAIS, M. G. C. T. A (2014). **A importância da auditoria interna para a gestão: caso das empresas portuguesas**. Revista Auditoria e Perícia, 1-15. Disponível em: http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/570.pdf . Acesso em: 05 set. 2022.
- MOREIRA, Aleziandra; BARAN, Kelly. A importância da auditoria interna para as organizações. **Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento**, v. 05, n. 02, 2018. Disponível em: <https://www.nucleodoconhecimento.com.br/contabilidade/auditoria-interna>. Acesso em: 08 set. 2022.
- OLIVEIRA, D. S.; GOMES, G. F. F.; PORTO, L. C. M. **A importância da auditoria interna no processo de gestão das organizações em um ambiente globalizado e cada vez mais competitivo**. Revista de Ciências Gerenciais, v.1, n.1, 2012. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4739/2/Oliveira%20Denise%20Silva.pdf>. Acesso em: 06 de out 2022.
- PORTO, Thiago Alves. **Auditoria interna de gestão: Uma ferramenta para a tomada de decisão no**

processo de gestão empresarial em uma empresa do ramo frigorífico situada na cidade de Barreiras-BA. 2019. Disponível em < https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo_cientifico_thiago_alves_porto.pdf >. Acesso em: 15 set 2022.

SÁ, Antonio Lopes de. **Curso de Auditoria.** 10 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; GOMES, José Mario Matsumura. **Fundamentos de Auditoria contábil.** São Paulo: Atlas, 2006. 145 p.

SANTOS, Silas. **Auditoria Interna de Gestão.** Artigo científico. Faculdade São Francisco de Barreiras. Curso de Ciências Contábeis. Barreiras, 2016. Disponível em: https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo_cientifico_silas_ok_0.pdf. Acesso em: 02 de out 2022

SILVA, R. F.; LIMA, E.; SANTANA, S. C. **Controle e auditoria interna: controle eficaz, auditoria exata.** (2014) Disponível em: http://www.fiar.com.br/revista/pdf/1328195701CONTROLE_E_AUDITORIA_INTERN_A_CONTROLE_EFICAZ_AUDITORIA_EXATA4f2aa87598b81.pdf. Acesso em: 05 set. 2022.

SILVEIRA, A. D. M, **Fracassos corporativos associados a problemas de governança corporativa: o caso Enron.** In: CENTRO DE ESTUDOS EM GOVERNANÇA CORPORATIVA-FIPECAFI-USP, 2008. São Paulo: FIPECAFI-USP, 2008. Disponível em: <https://1library.org/document/yd2veo6q-fracassos-corporativos-associados-problemas-governanca-corporativa-caso-enron.html> . Acesso em 02 out. 2022.

14



**OS BENEFÍCIOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL
COMO FERRAMENTA DE APOIO PARA A GESTÃO
EMPRESARIAL**

*THE BENEFITS OF MANAGEMENT ACCOUNTING AS
A SUPPORT TOOL FOR BUSINESS MANAGEMENT*

Carlos Magno Lima Santos



Estudos Interdisciplinares
da Contabilidade

Resumo

O principal benefício da Contabilidade Gerencial é de auxiliar a administração na tomada de decisões, fornecer informações contábeis relevantes. Trata-se de um ramo contábil que registra diversos dados financeiros e estatísticos e apresenta esses dados na forma de relatórios para a gestão interna para que seja feita a melhor tomada de decisão. Portanto, este artigo teve como objetivo pesquisar sobre os benefícios da contabilidade gerencial como ferramenta de apoio para a gestão empresarial. A metodologia utilizada foi de revisão de literatura nos bancos de dados da Scielo e Google Scholar, com a finalidade de selecionar fontes de acordo com os critérios de inclusão: artigos publicados nos últimos 10 anos e artigos que discutem a temática sobre os benefícios da contabilidade gerencial como ferramenta de apoio para a gestão empresarial. Diante das pesquisas realizadas, concluiu-se que a contabilidade gerencial é executada por gerentes financeiros que concentram mais atenção nas demonstrações e relatórios financeiros. Pesquisas futuras também devem se concentrar na importância de segregar os papéis da Contabilidade Gerencial para facilitar o trabalho dos contadores ou gerentes financeiros, para que as organizações possam se concentrar na produção de relatórios separados para resultados diferentes.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial, Benefícios da Contabilidade gerencial, Ferramentas da Contabilidade, Gestão Empresarial.

Abstract

The main benefit of Managerial Accounting is to assist management in making decisions, providing relevant accounting information. It is an accounting branch that records various financial and statistical data and presents this data in the form of reports for internal management so that the best decision-making can be made. Therefore, this article aimed to research the benefits of management accounting as a support tool for business management. The methodology used was a literature review in the Scielo and Google Scholar databases, with the purpose of selecting sources according to the inclusion criteria: articles published in the last 10 years and articles that discuss the theme about the benefits of management accounting as a support tool for business management. In view of the research carried out, it was concluded that managerial accounting is performed by financial managers who focus more attention on financial statements and reports. Future research should also focus on the importance of segregating Management Accounting roles to ease the work of accountants or financial managers so that organizations can focus on producing separate reports for different outcomes.

Keywords: Management Accounting, Benefits of Management Accounting, Accounting Tools, Business Management.

1. INTRODUÇÃO

A Contabilidade Gerencial se tornou uma ferramenta de grande valia durante o processo de tomada de decisão para as organizações. A mesma, é tida como uma ferramenta de apoio, que apresenta informações financeiras de identificação, mensuração, análise e comunicação das informações financeiras pelos gestores durante o planejamento e controle das operações comerciais.

Para que o presente trabalho atinja seus propósitos, fez-se necessário uma contextualização acerca da importância da contabilidade gerencial como ferramenta de melhoria nos processos organizacionais, para melhor embasamento durante a tomada de decisão. Verificou-se o quanto a mesma é de grande relevância para sociedade geral e acadêmica quando utilizada sempre que necessária, de modo que sane as possíveis dúvidas existentes no que tange sua eficácia e eficiência.

Por meio de uma abordagem específica sobre os principais benefícios da contabilidade gerencial, esta pesquisa pôde contribuir com gestores ajudando-os a aumentar sua eficiência, quanto a tomada de decisões mais assertivas e com toda sociedade, sejam estudantes, contadores ou pesquisadores. Portanto, propôs-se a problemática: quais os benefícios da Contabilidade Gerencial como ferramenta de apoio para a gestão empresarial?

Entretanto, em busca para referida pergunta, traçou-se, como objetivo geral: a pesquisa sobre os benefícios da contabilidade gerencial como ferramenta de apoio para a gestão empresarial. E como objetivos específicos: Caracterizar a contabilidade gerencial; definir a contabilidade gerencial sob a perspectiva das ferramentas ABC, BSC e Benchmarking e discorrer sobre os principais benefícios da contabilidade gerencial como ferramenta de apoio para a gestão empresarial.

Para que os objetivos fossem alcançados, utilizou-se a revisão de literatura nos bancos de dados da Lilacs, Scielo e Google Scholar. Quanto a pesquisa, optou-se pela pesquisa descritiva com o intuito de esclarecer as dúvidas em relação a problemática do tema a partir da utilização de ferramentas fornecidas: artigos publicados nos últimos 10 anos e artigos que discutem a temática sobre os benefícios da contabilidade gerencial como ferramenta de apoio para a gestão empresarial. Os parâmetros de busca utilizados na exploração bibliográfica foram as palavras-chave: (1) A contabilidade gerencial; (2) Benefícios da contabilidade gerencial; (3) Ferramentas da contabilidade (4) Gestão empresarial.

2. CARACTERIZAÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL

O real entendimento sobre o que é contabilidade gerencial vem do período anterior à Revolução Industrial, onde o avanço econômico ocorreu predominantemente, no Oriente Médio e Extremo Oriente. Alguns dos mais antigos registros de negócios sobreviventes datam das civilizações caldeia-babilônica, assíria e suméria. Vários tipos de empresas de serviços e pequenas indústrias foram estabelecidas e os documentos comerciais mais antigos conhecidos datam de 3.500 a.C. (MATTES, 2018).

Na Babilônia, os códigos legais formais tornaram obrigatória a manutenção de registros. O mais famoso é o Código de Hamurabi, que exigia que um agente que vendesse mercadorias para um comerciante entregasse ao comerciante um memorando selado ci-



tando os preços. Todos esses registros foram mantidos em tabuletas de argila. No Egito, a introdução do papiro como superfície de escrita tornou a escrita menos complicada e permitiu um uso mais amplo de documentos de apoio (SILVA, 2019).

Apesar do progresso inicial, o desenvolvimento praticamente estagnou por vários milhares de anos. Isso pode ser atribuído à incapacidade de expressar bens em termos de uma única substância (unidade monetária). Durante a dinastia Chao na China (1122-256 a.C), a contabilidade atingiu um pico de sofisticação que dificilmente foi melhorado até a introdução de técnicas de dupla entrada. Chao, que usava dinheiro cunhado, herdou e construiu conceitos de administração financeira e responsabilidade que se originaram durante as dinastias Hsia (2206-1766 a.C) e Shang (1766-1122 a.C) (SOMBRA, 2013).

O dinheiro cunhado foi inventado na Grécia em aproximadamente 630 a.C. Um dos maiores e mais antigos registros sobreviventes de um sistema de contabilidade de responsabilidade foi mantido por Zenon, gerente de uma propriedade privada do ministro das finanças de Ptolomeu II em 256 a.C. Cada um dos supervisores das áreas da propriedade tinha que prestar contas frequentes de todas as transações. As contas foram resumidas e auditadas regularmente. Esta forma de sistema de contabilidade se espalhou por todo o Mediterrâneo e Oriente Médio e mais tarde foi adotada e modificada pelos romanos (PAIVA, 2012).

Porém, nenhuma das formas antigas de contabilidade acima forneceu qualquer auxílio para a tomada de decisões ou se assemelhava à contabilidade de custos. Até a Revolução Industrial, os registros não permitiam custeio separado por linhas de produtos e não faziam distinção entre despesas de capital e receitas. Isso resultou na incapacidade de estimar a lucratividade de um produto, um investimento de capital ou um aumento do investimento em mão de obra (LEAL, 2017).

Nos Estados Unidos da América o efeito da Revolução Industrial não foi tão marcante e imediato como no Reino Unido. Embora tenha tido efeito indireto na economia dos Estados Unidos, os fatores que tiveram o efeito mais notável foram a chegada das ferrovias e do telégrafo por volta de 1840. Depois de 1840, e especialmente de 1850 a 1860, as ferrovias e o telégrafo revolucionaram as formas tradicionais de produção e distribuição (ZANLUCA, 2013).

O carvão forneceu uma fonte de energia barata e flexível que permitiu às ferrovias fornecer o transporte rápido, regular e confiável, tão essencial para grandes volumes de produção e distribuição. A inovação tecnológica, a expansão da renda per capita e o rápido crescimento da população aumentaram a complexidade dos processos de produção e distribuição existentes e aumentaram o volume e a velocidade das transações. O mecanismo de mercado existente muitas vezes não era mais capaz de coordenar essas transações de forma eficaz (MOURA, 2013).

Então, essa situação criou uma necessidade de coordenação administrativa. Para atender a essa necessidade, os empreendedores formaram grandes organizações com várias unidades e nomearam gerentes para administrá-las (GARRISON, 2012). Com o advento da Revolução Industrial até nossos dias, essa coordenação administrativa deu lugar a uma contabilidade gerencial conhecida hoje como um departamento que lida especificamente com a forma de como os dados contábeis e outras informações financeiras são usados na administração de empresas, unidades governamentais e unidades sem fins lucrativos (LEGASPI, 2019).

A contabilidade gerencial é, também, o processo relacionado à identificação, medição, coleta, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras usadas pela administração para planejamento, avaliação e supervisão dentro da organi-

zação e para garantir o uso adequado e responsável de seus recursos (ATRILL, 2016). Para Atkinson, *et al.*, (2012, p. 5), a contabilidade gerencial é definida como “o processo de identificar, mensurar, relatar e analisar informações sobre os eventos econômicos da organização ou o processo de fornecer informações financeiras e operacionais aos gestores”.

Portanto, a contabilidade gerencial é um dos componentes mais importantes do sistema de informações gerenciais de uma empresa, pois fornece informações financeiras e econômicas vitais para uma organização, além disso esse sistema coleta também outras informações geradas de outros sistemas subsidiários da organização. Assim, o principal objetivo dessas operações realizadas pelo sistema de contabilidade gerencial é auxiliar a administração nos processos de monitoramento e avaliação de desempenho (STEFANOU & ATHANASAKI, 2012).

A contabilidade gerencial permite que os gerentes meçam, analisem e relatem informações financeiras e não financeiras para atingir os objetivos da organização (HORNGREN *et al.*, 2013). As informações financeiras incluem: custos de produção de um produto, custos de serviços e o custo de execução de uma operação ou processo de negócios. No entanto, as informações não financeiras incluem: medidas de satisfação e fidelidade do cliente, qualidade e pontualidade dos processos, inovação e motivação dos funcionários para tomar decisões, alocar recursos e monitorar, avaliar e recompensar o desempenho (ATKINSON *et al.*, 2012). Essas informações são usadas pelos gestores para desenvolver, comunicar e implementar a estratégia (GARRISON *et al.*, 2012).

Segundo Garrison, *et al.*, (2012, p.33) a contabilidade gerencial se preocupa em “fornecer informações às pessoas que gerenciam suas operações dentro de uma organização”. Eles também afirmam que a contabilidade gerencial enfatiza as decisões que afetam o futuro, a relevância e a oportunidade. Já no estudo realizado por Weygandt (2013), as informações financeiras devem ser separadas das Informações Contábeis Gerenciais para garantir que apenas informações válidas, oportunas e relevantes estejam contidas nos relatórios gerenciais. Ao contrário das informações contábeis gerenciais, as informações financeiras são destinadas ao público como um reflexo do desempenho financeiro da organização.

De acordo com Elliot (2017, p. 21), o relatório financeiro refere-se “ao processo no qual um contador designado acompanha e relata todas as transações financeiras realizadas pela empresa”. Este processo é guiado por padrões locais e internacionais de desenvolvimento de relatórios e relatórios. Antes de mencionar os reguladores, é importante reconhecer o fato de que os resumos feitos, as análises desenvolvidas e o relatório criado são para uso externo e isso se refere aos stakeholders ou proprietários da organização (AHAKCHI *et al.*, 2012).

Os princípios de padronização não são tipicamente reguladores eles estabelecem regulamentações que foram internacionalmente aceitas e são usadas para obrigar as organizações a continuar divulgando suas demonstrações financeiras e informações relacionadas ao público. Essas estruturas também orientam as instituições sobre como devem relatar fatores específicos nas declarações.

Isso é diferente dos relatórios e análises fornecidos pelos contadores gerenciais, pois eles não estão limitados a seus relatórios por nenhum padrão internacional ou órgão regulador. Na verdade, embora eles sejam hábeis em como relatar as questões dentro de sua jurisdição, eles são frequentemente influenciados em seus relatórios pelos requisitos e operações organizacionais (STEFANOU & ATHANASAKI, 2012).

As informações contábeis financeiras são altamente públicas e, portanto, aces-

síveis aos concorrentes e clientes, enquanto a contabilidade gerencial é estritamente interna e isso a protege de quaisquer concorrentes ou partes interessadas externas. Em termos da natureza das informações fornecidas, a contabilidade financeira fornece dados sobre fluxos de caixa, receitas e perdas e posição financeira da organização após o balanceamento das demonstrações (ELLIOT, 2017). Em contraste, a contabilidade gerencial se concentra em informações estratégicas, desempenho geral e informações de gerenciamento de risco.

Outras diferenças entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial incluem: Primeiro, as informações contábeis financeiras são de natureza histórica, pois o relatório apresenta transações que foram feitas para um período específico até a data do relatório, enquanto as informações contábeis gerenciais são preditivas e orientadas para o futuro (WARD, 2012). Ao fornecer as informações, os contadores e gerenciais sempre se concentrarão nos impactos de planos, operações e gastos mais específicos nas existências futuras do negócio e nos objetivos da organização. Em segundo lugar, a contabilidade financeira pode ser baseada em casos ou limitada a uma organização específica e suas operações e desafios, enquanto a contabilidade gerencial é modelada dependendo da abordagem de tomada de decisão preferida da organização (ANELIYA, 2017).

Devido às estruturas usadas na padronização de relatórios financeiros ou contábeis, esses relatórios têm uma abordagem de relatório comum que seria notável em diferentes organizações. No entanto, o processo de contabilidade gerencial é único com base no que os gestores de cada organização exigem ou no sistema de gestão ou teoria aplicada nas organizações (WARD, 2012).

Em geral, tanto a contabilidade financeira quanto a contabilidade gerencial são fundamentais para a existência de uma empresa. De fato, a Federação Internacional de Contadores (IFAC) classifica os dois processos como processos críticos de gestão financeira empresarial juntamente com a contabilidade tributária. Para a entidade a contabilidade gerencial é um processo de medição de custos no qual a contabilidade de custos, avaliação de desempenho e suporte estão incluídos.

Em contraste, a contabilidade financeira é um processo de contabilidade de custos. A contabilidade financeira enfatiza o estoque e o balanço patrimonial e, assim, agrega valor principalmente ao stakeholder, enquanto a contabilidade gerencial enfatiza os desempenhos e orienta a tomada de decisões, tornando-o mais valioso para a gestão (FISHER, 2012).

Portanto, para Horngren *et al.* (2013), a importância da contabilidade gerencial está, basicamente, em fornecer informações relevantes para planejamento, controle e medição de desempenho. As organizações hoje usam os contadores gerenciais para se concentrarem na análise de informações e na criação de conhecimento a partir delas, em vez de coletar dados, o que resultou em que os contadores gerenciais se tornassem especialistas em suporte à decisão e facilitadores de um sistema de tomada de decisão gerencial.

3. A CONTABILIDADE GERENCIAL SOB A PERSPECTIVA DAS FERRAMENTAS ABC, BSC E BENCHMARKING

O ambiente de negócios passou por grandes mudanças nas últimas décadas devido ao aumento da competitividade global, à demanda por uma maior variedade de produ-

tos e à redução dos custos de informação (LOPES, 2013). O desenvolvimento de novas tecnologias que estão essencialmente relacionadas com a automatização dos processos produtivos e o desenvolvimento de sistemas de informação inovadores tem conduzido a progressos significativos, afetando todos os departamentos das diversas organizações, mas também em geral o setor em que atuam (HENRIQUES, 2012).

As empresas deixaram de competir apenas localmente e se deparam com empresas localizadas em outros continentes, que por sua vez incorporam diferentes realidades e diferentes ambientes de negócios (SUNIL e PANOS, 2017). Essas mudanças forçaram as organizações a implementar sistemas de custeio cada vez mais sofisticados. No entanto, a escolha do método de custeio mais adequado para as organizações empresariais é uma questão crítica e complexa.

Este pressuposto baseia-se no fato de a má atribuição de custos, como acontece em parte com os sistemas de custeio tradicionais, levar à exportação de custos industriais incorretos e possivelmente a decisões administrativas incorretas. No contexto da acirrada concorrência e das deficiências dos sistemas de custeio tradicionais, o método de Custeio Baseado em Atividades (ABC - *Activity Based Costing*) foi desenvolvido para ajudar a contabilidade gerencial a identificar e distribuir os custos associados à criação de produtos ou serviços, visando obter informações mais confiáveis e precisas sobre os custos reais (BERTÓ, 2013).

Com essas informações a contabilidade gerencial pode apoiar suas decisões e formular escolhas estratégicas mais racionais quanto à colocação de produtos no mercado, bem como melhorar continuamente seus processos de negócios. Os primeiros sinais do surgimento e implementação de um potencial método ABC são colocados em meados da década de 1970, quando os fabricantes americanos utilizaram esse sistema de custeio como um método eficaz de registrar o custo de seus produtos e seu volume de produção em relação às atividades requeridas (DANIA, 2019).

A razão para a criação do *Activity Costing* (ABC) foi a ineficácia dos métodos tradicionais de custeio nos Estados Unidos durante as décadas de 1960 e 1970. Mas, o passo decisivo para o desenvolvimento e configuração do sistema integrado ABC foi dado em 1987 quando Robert Kaplan e Robin Cooper, professores da Harvard Business School, introduziram este método através do Harvard Academic Journal como uma abordagem inovadora para resolver problemas que os sistemas tradicionais tinham.

Assef (2013) e Bruni (2019), argumentaram nos seus estudos a existência de fatores ocultos influenciando as despesas gerais industriais, que por sua vez precisavam ser melhor distribuídas para facilitar o controle e, assim, aumentar a eficiência administrativa e produtiva. Assim, a partir do início da década de 1990, o ABC passou a ser aceito pela maioria dos pesquisadores e coletores de custos como o método que fornece informações mais oportunas e confiáveis sobre os fatores que afetam os custos (LARSON, 2013).

Para organizações que possuem vários outputs com diferentes níveis de complexidade e intensidade operacional, o ABC pode ser a melhor opção a ser aplicada em relação a um sistema de custeio tradicional e pode resultar em melhor tomada de decisão e desempenho financeiro. Cogan (2013, p.12), define o ABC como um "método de mensuração do custo e desempenho de atividades e custo". O ABC atribui custos a atividades baseadas em recursos e, em seguida, terceiriza custos para atividades baseadas em custos.

O ABC se concentra em informações precisas sobre os custos reais de produtos, serviços, processos, atividades, canais de distribuição, contratos e projetos, além disso, ajuda a identificar problemas e desenvolver rotas seguras para soluções e oportunidades. Isso é alcançado fornecendo informações financeiras e não financeiras sobre atividades e

custos.

Larson, (2013, p. 17) define o ABC como uma “abordagem de custeio que se concentra em atividades individuais como os direcionadores de custos fundamentais”. Usa o custo dessas atividades como base para alocar custos a outros objetos - transportadores de custos, como produtos ou serviços. Assim, em um contexto mais geral, o método ABC reconhece as relações diretas entre custos de recursos, guias de custos, atividades de custos no processo de terceirização de atividades (LIZOTE, 2020).

Portanto, o *Activity Based Costing* (ABC) foi adotado pela contabilidade gerencial de várias organizações por oferecer uma forte vantagem comparativa. O custeio baseado em negócios é um método de custeio que visa fornecer à gestão empresarial informações de custos para a tomada de estratégias e outras decisões que potencialmente afetam a capacidade e, assim, os custos “fixos”.

É a visão moderna de custeio e difere dos sistemas de custeio tradicionais por se basear na mensuração das atividades da entidade. Se for feita uma tentativa de apresentar o A.B.C. por alguma definição, dir-se-ia que o A.B.C. é um sistema de custeio em que as atividades são os principais transportadores de custos, cujo custo, após apurado, é distribuído aos transportadores de custos finais, que além dos produtos ou serviços acabados também podem ser os clientes da unidade financeira (MARTINS, 2018).

O *Balanced Scorecard* (BSC) é um sistema de gestão que permite que a contabilidade gerencial das organizações traduzir a visão e a estratégia em ação. Este sistema fornece feedback sobre processos internos de negócios e resultados externos para melhorar continuamente o desempenho e os resultados organizacionais. Robert Kaplan e David Norton criaram a abordagem do balanced scorecard no início dos anos 90. A maioria dos sistemas de gestão tradicionais se concentra no desempenho financeiro de uma organização.

Segundo aqueles que defendem o balanced scorecard, a abordagem financeira é desequilibrada e tem grandes limitações: os dados financeiros geralmente refletem o desempenho passado de uma organização. Assim, eles podem não representar com precisão o estado atual da organização ou o que provavelmente acontecerá com a organização no futuro; e, não é incomum que o valor de mercado atual de uma organização exceda o valor de mercado de seus ativos.

Existem índices financeiros que refletem o valor dos ativos de uma empresa em relação ao seu valor de mercado. A diferença entre o valor de mercado de uma organização e o valor de mercado atual dos ativos da organização é frequentemente chamada de ativos intangíveis (RAHIMI, *et al.*, 2017). Machado, *et al.*, (2017, p. 4) definem o BSC como um “modelo de avaliação de desempenho empresarial que equilibra medidas de desempenho financeiro, aprendizado, inovações e operações internas”.

Para Machado, *et al.*, (2017), o BSC é composto por quatro perspectivas: a financeira, operações internas, clientes, aprendizado e crescimento. As quatro perspectivas mencionadas podem desempenhar um papel importante no aumento do desempenho e sustentabilidade de uma organização. Um BSC é uma estrutura abrangente de decisões e ações que resulta no desenvolvimento e aplicação de projetos de estratégia para os objetivos da organização (SINGH, 2018).

No ambiente dinâmico do mundo moderno, a concorrência está levando as organizações a trabalharem agressivamente em sistemas competitivos com melhores estratégias que podem fazer com que as empresas trabalhem de forma independente. A situação está exigindo que as organizações trabalhem de forma visível e invisível em um sistema

sustentável que deve ser inimitável, entretanto prontamente adaptável pela organização para aumentar sua capacidade.

Tradicionalmente, as organizações eram consideradas como máquinas de fazer dinheiro. Portanto, todas as estratégias giravam em torno de considerações financeiras. A tendência recente é mais provavelmente aceitável se incorporar medidas não financeiras, pois está se tornando imperativa para as empresas. O BSC está sendo usado como uma ferramenta de sistema de gestão estratégica em organizações amplamente para desenvolver uniformidade para controle eficiente e abordar todas as perspectivas relevantes para o desenvolvimento sustentável de maneira equilibrada (ALANI, *et al.* 2018).

As evidências do sucesso da implementação do BSC são mais altas e mais amplas em todo o mundo, como nos EUA, Inglaterra, Canadá, Espanha, China e outras nações desenvolvidas que produziram benefícios de curto e longo prazo. As empresas nos Estados Unidos e na Inglaterra estão usando amplamente essa ferramenta. Com 50 a 75% das empresas canadenses estão usando o BSC para melhorar seu sistema de gestão estratégica, enquanto na Jordânia e na China 35% e 25% das empresas, respectivamente, estão usando o BSC.

Guimarães, Temóteo e Malheiros (2013, p. 6), afirmam que “o *Benchmarking* (BM) pode ser usado para identificar áreas onde uma empresa está à frente e fornecer incentivos aos gerentes para melhorar suas próprias operações”. Há um aumento no uso de *Benchmarking* para atingir os melhores padrões ou práticas e, portanto, o *Benchmarking* estabelece padrões alcançáveis pelo exame de informações externas e internas. Um *Benchmarking* pode fornecer um padrão de excelência com o qual medir e comparar, o que ajuda a Contabilidade Gerencial a alcançar um bom desempenho.

Schroder (2022), observou as mudanças recentes na comunidade global que levaram as organizações em todo o mundo a reavaliar suas técnicas e ferramentas de gestão. Assim, o BM é uma das ferramentas da Contabilidade Gerencial mais práticas, desde que foi introduzido na década de 1980, tornou-se um conceito de gestão muito popular e o valor que carrega como ferramenta prática para melhorar áreas-chave de um negócio é inquestionável.

Para a Contabilidade Gerencial o BM é descrito como um procedimento passo a passo de busca de melhores práticas, ideias inovadoras e eficiências que levam à melhoria contínua. Assim, o BM pode ser reconhecido como um processo abrangente de identificação, compreensão e adoção de práticas excepcionais de outras organizações ao redor do mundo para ajudar uma empresa a melhorar seus resultados.

O BM permanece como um processo de aprendizagem que trata de observar o desempenho externo, compará-lo com os valores internos, identificar as lacunas e investir em fazer upgrades (CARPINETTI, 2016). A função do *Benchmarking* na Contabilidade Gerencial é mostrar a relação entre um indicador de desempenho e outro, expresso matematicamente e o resumo de um enorme registro de dados com fácil compreensão em relação ao desempenho financeiro da empresa.

Segundo Marshall (2017), o BM permite que as empresas obtenham e conheçam as melhores práticas de gestão que estão codificadas na ferramenta para se autoavaliar e identificar formas de realizar melhorias para preencher quaisquer lacunas nos métodos e ferramentas utilizados pela gestão. Portanto, a ligação entre a Contabilidade Gerencial e o *Benchmarking*, a partir das pesquisas realizadas neste estudo, está no desempenho financeiro, na competitividade e na satisfação do cliente.

4. OS PRINCIPAIS BENEFÍCIOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL COMO FERRAMENTA DE APOIO PARA A GESTÃO EMPRESARIAL

Segundo o estudo realizado por Legaspi (2014), para estabelecer os impactos da Contabilidade Gerencial nas indústrias de hoje, os gestores não podem ignorar o papel dos contadores gerenciais, pois a concorrência está causando cada vez mais a demanda por produtos e serviços de qualidade. Depois, Legaspi (2014, p.356), estabeleceu que para todos os setores envolvidos no estudo, "os gestores priorizaram os seguintes fatores: satisfação do cliente, execução e controle da operação gerencial, qualidade do produto/serviço e rentabilidade da empresa".

Para alcançá-los, os gestores sentiram que precisavam de uma forma forte de sistema de gestão e a Contabilidade Gerencial foi considerada a principal ferramenta para orientá-los para a realização dos objetivos declarados. Finalmente ficou claro que a contabilidade gerencial era mais valiosa e relevante para as indústrias manufatureiras, pois elas constantemente precisam monitorar seus custos de produção, gerenciar seus preços, orçar seu capital para maximizar o presente e sustentabilidade futura e tomar decisões eficazes (GOEDE *et al.*, 2016).

Esses achados de Legaspi resumem os achados e conclusões de outros pesquisadores como Ward (2012) e Elliot (2017). Ward (2012, p.11), apoiou os argumentos de Legaspi ao afirmar que, "por meio da contabilidade gerencial, os gestores conseguem entender melhor suas operações atuais e se preparar para o futuro". Ele orienta a visão da organização, os objetivos estratégicos e a preparação para riscos futuros.

No passado, no início da Revolução Industrial, os gestores dependiam de suas próprias habilidades gerenciais e teorias que orientavam as práticas gerenciais da época, como a gestão científica que focava na eficiência econômica por meio da recompensa do pessoal com base no trabalho realizado (SHAFRITZ *et al.*, 2015). Outras como a "Teoria X e Y" exigiam que os gestores motivassem seus funcionários de forma consistente, pois um melhor desempenho só pode ser alcançado se os funcionários estiverem altamente motivados (SAHIN, 2012; CAETANO, 2016).

Embora essas teorias estabeleçam o padrão para uma organização de trabalho eficaz, elas se concentram principalmente no relacionamento entre a equipe e a organização. Com o comércio contínuo em todo o mundo e a demanda por diversos produtos e serviços, aumento da pesquisa e desenvolvimento em tecnologias, percebeu-se que não era mais eficaz focar simplesmente nas equipes, pois a organização possui inúmeros recursos que afetam o desempenho das organizações. A abordagem de gerenciamento científico tentou considerar as máquinas e seus efeitos na produção, observando que, ao melhorar as tecnologias, as máquinas levariam a uma entrega de serviço mais rápida, desde que as equipes também maximizassem suas estações.

No entanto, esta abordagem e outras anteriores foram fundamentadas na teoria da produção em massa, onde a maioria das organizações operava apenas para maximizar a produção. De acordo com Sahin (2012), isso teve implicações negativas como sobrecarga de pessoal, incapacidade de atender às necessidades dinâmicas do mercado e altos níveis de desperdícios. Assim, conforme estabelecido nesta publicação, a Contabilidade Gerencial pode ajudar a fatorar os custos de produção e operações em relação aos talentos, recursos e necessidades do mercado.

Além de limitar a gestão ao impacto das equipes, a contabilidade gerencial também observa como as matérias-primas obtidas e usadas dentro da organização afetam a tecnologia selecionada, como as tecnologias selecionadas afetam o desempenho da

equipe, como o desempenho da equipe afeta os produtos finais e como esses produtos ou serviços afetam o cliente (DRURY, 2015).

Nesse sentido, é uma abordagem abrangente para a tomada de decisões e pode orientar as metas de curto prazo e influenciar as metas de longo prazo em prol do futuro da organização. Mesmo que os mercados se tornem dinâmicos, a contabilidade gerencial garante que a organização diversifique seus produtos e serviços de acordo (WARD, 2012; LEGASPI, 2014).

Os gestores americanos nos últimos tempos têm se mostrado altamente inclinados a adotar os sistemas de custeio de base alemã - GPK - (Grenzplankostenrechnung - Método de análise por margem de contribuição) na gestão das empresas americanas (MARTINS, PORTULHAK e VOESE, 2015). Ossimitz *et al.*, (2016), acrescentam que isso pode ser atribuído principalmente à natureza detalhada em que o GPK pode permitir que os gestores alemães entendam seus custos variáveis e fixos.

A pesquisa de Ossimitz *et al.*, (2016), estabeleceu ainda que o GPK permitiu ao gestor dispor de dados adequados para tomar decisões gerenciais e fornecer à organização um sistema de TI eficiente que pudesse suportar toda a sua operação. Esse método de contabilidade de custos foi preferido em relação ao ABC, pois o GPK oferecia ferramentas adicionais, como o SAP, que fornecem dados operacionais e de produção críticos em segmentos para a fábrica e gerentes organizacionais gerais.

No entanto, a pesquisa de Ossimitz *et al.*, (2016), também estabeleceu que, apesar da crescente preferência pelo GPK nos EUA, era impossível identificar uma organização que aplicasse apenas o GPK, em vez disso, as organizações preferiram utilizar tanto o GPK quanto o ABC. Os principais benefícios do GPK em uma organização incluem: a capacidade de segmentar as descobertas e permitir análises detalhadas para a planta e gerentes gerais devido aos seus sistemas baseados em TI.

Para a organização, isso significa maior eficiência e controle de custos, tomada de decisão efetiva no curto prazo, planejamento preciso, custos indiretos mais claros, melhores estruturas de gestão, funcionários mais motivados, melhores processos de negócios e suporte para a tomada de decisão no longo prazo (BRANDAU *et al.*, 2013). Com base em cada um desses benefícios, uma operação e controle de custos eficientes ajudariam a eliminar desperdícios e garantir que as operações estejam dentro do orçamento da organização.

Por outro lado, melhores estruturas de gestão ajudariam a garantir que as responsabilidades sejam efetivamente cumpridas, a motivação das equipes levaria a sua melhoria desempenho, melhores processos de negócios garantiriam maior lucratividade e a tomada de decisões de longo prazo melhoraria a realização de estratégias estabelecidas (GHORBEL, 2016).

Organizações com estruturas internas tão fortes contribuem para as percepções externas gerais das organizações (XAVIER FILHO, 2012). Por exemplo, uma boa contabilidade de custos garantiria que os registros fossem adequadamente desenvolvidos, claros e detalhados, os clientes receberiam valor através dos produtos vendidos e os gestores seriam capazes de sustentar as operações das organizações por um longo tempo em benefício dos interessados.

No entanto, é importante lembrar que, embora a contabilidade gerencial seja puramente um processo interno de contabilidade de custos para a tomada de decisões estratégicas, ela pode apoiar o desempenho externo da organização. Ward (2012), afirma que a incapacidade de comparar efetivamente as várias metodologias e técnicas sempre

foi uma desvantagem crítica para sua implementação e aplicação. Isso faz com que as organizações gastem muito com as iniciativas enquanto permanecem pouco apoiadas nos processos de tomada de decisão (WARD, 2012).

De acordo com Leal, (2017), uma das principais abordagens para garantir que a organização seja capaz de se beneficiar é integrar os métodos e adotar novas tecnologias que ajudem a diminuir os diferentes centros de custo que continuam a ser aumentados nas organizações. Os centros de custo em uma organização que aplica a contabilidade gerencial referem-se ao número de fatores que aumentam ou reduzem os custos das operações dentro das organizações (SEAN, 2017).

A este respeito, Sean (2017), afirma que as organizações menores sempre sentem que, à medida que suas organizações se expandem, é provável que presenciem um aumento em seus centros de custo, enquanto as grandes organizações acreditam que seus centros de custo tendem a diminuir com o tempo.

Independentemente de os centros de custo aumentarem ou diminuírem dentro das organizações, fica claro que sempre que uma organização implementa a contabilidade gerencial, os métodos integrados podem garantir que os centros de custo sejam efetivamente analisados e a riqueza de informações geradas se torne o maior recurso da organização; uma vez que pode equilibrar eficazmente os seus recursos com os seus objetivos.

Legaspi (2014) e Sean (2017), foram capazes de ilustrar o desejo contínuo de aplicar a contabilidade gerencial em organizações nas Filipinas e nos EUA, respectivamente. Embora os níveis atuais de aplicações sejam satisfatórios na melhor das hipóteses, há esperança baseada na capacidade de integrar os métodos, na capacidade de adotar métodos flexíveis e na capacidade de incorporar novo software como o sistema SAP utilizado no GPK por empresas alemãs.

O SAP é um tipo de sistema ERP (Enterprise Resource Planning) no qual a organização é capaz de planejar suas operações com base em um método de gerenciamento levando aos benefícios desejados da contabilidade gerencial. As funções do ERP não se limitam apenas à contabilidade gerencial, mas também ao planejamento tributário e à contabilidade financeira, conforme observado pelo IFAC, (2013). Nesse sentido, uma vez que a organização adota um sistema ERP para apoiar os processos, aumenta as chances de cumprir todos os outros requisitos de gestão financeira, como fiscal e contabilidade financeira, pois ambos estão consagrados na implementação dos sistemas ERP.

Embora diferentes fornecedores vendam esses sistemas com base em diferentes funcionalidades, a operação geral permite a análise de vários fatores de custo, incluindo impostos e outras formas de contabilidade, e isso contribui para uma gestão financeira empresarial eficaz. De um modo geral, a aplicação da contabilidade gerencial melhora a gestão financeira global e isso contribui para os benefícios acima mencionados para a organização como: melhor gestão, eficiência na utilização dos recursos e melhoria da satisfação dos funcionários e clientes.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Do ponto de vista da contabilidade gerencial, o objetivo principal da administração é tomar decisões que podem ser classificadas como marketing, produção e finanças. As decisões táticas que devem ser precedidas de decisões estratégicas fornecem os dados históricos a partir dos quais o contador prepara as demonstrações financeiras. Além de

serem demonstrações que resumem as transações históricas, as demonstrações financeiras podem ser consideradas um modelo descritivo para a tomada de decisões.

O *Activity Based Costing* (A.B.C.) foi apresentado neste artigo pelo fato de ter sido adotado por uma ampla gama de organizações por oferecer uma forte vantagem comparativa. Já o *Balanced Scorecard* (BSC) foi desenvolvido, originalmente como um sistema de medição e como resposta às críticas sobre a medição unilateral da capacidade de desempenho de uma empresa sob as perspectivas financeira, do cliente, a interna e a de aprendizagem.

O *Benchmarking* foi classificado como uma ferramenta que ajuda a identificar as fontes das melhores práticas como resultado de auxiliar na promoção de perspectivas de gestão e facilitar a formação de vários objetivos específicos. Portanto, neste estudo, a contabilidade gerencial foi apresentada como uma abordagem de tomada de decisão usada para aumentar o valor de uma organização, permitindo que seus gerentes tomem decisões com base na avaliação de custos e outras questões de desempenho.

Essa forma de contabilidade, assim como a contabilidade financeira, é um tipo de ferramenta de gerenciamento financeiro da empresa. No entanto, as operações são analisadas para a tomada de decisões estratégicas, mas na financeira as operações e os custos são analisados principalmente para relatórios que convencem os investidores sobre a sustentabilidade do negócio. Isso leva à sugestão de que estudos futuros devem focar no papel da administração na utilização das informações da Contabilidade Gerencial na tomada de decisões.

Referências

- AHAKCHI, R., AHAKCHI, R., YANGJH, B. S. AND ALILOU, M. Lean accounting, adaptation tool lean thinking and lean production. **World Applied Sciences Journal**, 17(8), 1040-1045, 2012.
- ALANI, F.S.; KHAN, M.F.R.; DIANA, F. Manuel. University performance evaluation and strategic mapping using balanced scorecard (BSC). **International Journal of Educational Management** 32:689-700, 2018.
- ANELIYA, G. Management accounting and its place in the accounting system. **Ikonomika I Kompûtni Nauki**, 3(2), 36-49, 2017.
- ASSEF, R. **Guia Prático de Formação de Preço**. 4 ed. São Paulo: Elsevier Brasil, 2013.
- ATKINSON, A., KAPLAN, R., MATSUMARA, E. AND YOUNG, M. **Management Accounting: Information for Decesion-Making and Strategy Execution**, 6th ed., Pearson Education Ltd., England. 2012.
- ATRILL, P.; MCLANEY, E. Contabilidade Gerencial para tomada de decisão. **Revista Brasileira de Contabilidade**, [S.l.], n. 221, p. 93, dez. 2016.
- BERTÓ, D. J.; BEULKE, R. **Gestão de Custos**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- BRANDAU, M.; ENDENICH, C.; TRAPP, R., & HOFFJAN, A. Institutional drivers of conformity –**International Business Review**, 22(2), 466-479, 2013.
- BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de Custos e Formação de Preço**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2019.
- CAETANO, K.T.M.; ALMEIDA, F.A.S. de. **Abordagem da teoria X e Y de McGregor associada ao construto de cultura adaptativa ou não adaptativa de Kotler e Heskett: um estudo empírico**. Anais do Congresso de Administração, Sociedade inovação. 2016.
- CARPINETTI, L. C. R. **Gestão da qualidade**. Cap. 11. GEN-Atlas. São Paulo, 2016.
- COGAN, S. **Custos e Formação de Preços, Análise e Prática**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- DANIA, W.A.P.; XING, K. and AMER, Y. Collaboration quality assessment for sustainable supply chains: benchmarking”, **Benchmarking: An International Journal**, Vol. 26 No. 5, pp. 1469-1498. 2019.

- DRURY, C. **Management and cost accounting**. United Kingdom, Cengage Learning. 9th Edition. 2015.
- ELLIOTT, J. **Financial Accounting and Reporting**. 18th Edition. New York: Pearson, 2017.
- FISHER, J. G. and KRUMWIEDE, K. Product costing systems: Finding the right approach. **Journal of Corporate Accounting & Finance**, 23(3), 43-51, 2012.
- GARRISON, R.N; BREWER, P. **Contabilidade Gerencial**. 14 ed. São Paulo: AMGH, 2012.
- GHORBEL, J. The Relationship between the Profile of Manager and Management Accounting Practices in Tunisian SMIs. **Finance and Management Sciences**, 6(1), 61-72. 2016.
- GOEDE, M. DE; ENSERINK, B.; WORM, I.; VAN DER HOEK, J.P. **Drivers for performance improvement originating from the Dutch**. Water Policy, Uncorrected Proof. 2016.
- GUIMARÃES, E. F.; TEMÓTEO, T. G.; MALHEIROS, T. F. Benchmarking aplicado às revisões tarifárias do saneamento. **Revista DAE**, n.192, 2013.
- HENRIQUES, J.P. **História da Contabilidade: Universal e em Portugal**. - Editora ESM, 1ª Edição, 2012.
- HORNGREN, C. T. C.; DATAR, S.; AND RAJAN, M. **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**. Pearson Education Ltd., England. 14th ed., 2013.
- IFAC, International Federation of Accountants. **Enterprise Financial Management. International Good Practice Guidance**. International Federation of Accountants, 2013.
- LARSON, P.; KERR, S. Integration of process management tools to support TQMimplementation. **Total Quality Management& Business Excellence**,18 (1-2),201-207, 2013.
- LEAL, V. A. S.; ROCHA, F. C. B.; SANTOS, J. R. D. dos. O papel da técnica na produção do capitalismo. **Revista Binacional Brasil-Argentina**, Vol. 6, n. 1, p. 11-33, 2017.
- LEGASPI, J.L.R. Implicações práticas da informação de contabilidade gerencial. **International Journal of Economics & Business Administration (IJEBA)**, VII, (4), 136-148, 2019.
- LIZOTE, S. A.; TESTON, S. F.; VITALI, G.; NOVAL, C. M. Custos e Formação do Preço de Vendas em Hotéis. **Navus**, Vol. 10, p. 1 – 11, 2020.
- LOPES, A.C.T. **Temas da Doutrina Científica da Contabilidade**: Coletânea de Artigos - Publicher. 2013.
- MACHADO, E. C., HÖRBE, T. D. A. N., MARCHI, J., DE MOURA, G. L. A utilização conjunta dos modelos de Gestão Canvas e BSC. **Revista Científica Hermes**, 18, 186-212. 2017.
- MARSHALL, S. and SANKEY, M. The ACODE benchmarks for technology enhanced learning”, Connecting Minds, **Creating the Future**, Auckland, 7-10 May, pp. 22-35. 2017.
- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- MARTINS, D. & PORTULHAK, H. & VOESE, S. Gestão de custos: um diagnóstico em hospitais universitários federais. **RAHIS**. 12. 10.21450/rahis. Vol. 12i3.2461. 2015.
- MATTES, C. de S.; DALONGARO, R.C.L.; WESZ, F.P. A história da contabilidade e seus aspectos contemporâneos: uma contribuição teórica ao profissional da atualidade. **RICADI** Vol. 04, Jan/Jul 2018.
- MOURA, I.J.L. de. **História da Contabilidade**. Editora ESM. Vol. 7, n. 12, p. 11-33, 2013.
- OSSIMITZ, M.; WIEDER, B. AND CHAPMAN, P. **Management Accounting Functionality in SAP Solutions– Implications for Research and Practise**. In International Conference on Enterprise Systems, Accounting and Logistics (ICESAL), 2016.
- PAIVA, A. *et al.* O Surgimento da Contabilidade no período antigo até a criação do método das partidas dobradas. **Revista Universo De Ciências Contábeis**. Nova Venécia. Vol. 01, n. 1, p. 6-16, jan./dez. 2012.
- RAHIMI, H.; KAVOSI, Z.; SHOJAEI, P.; KHARAZMI, E. Key performance indicators in hospital based on balanced scorecard model. **Journal of Health Management & Informatics**, 2017.
- ŞAHIN, F. The mediating effect of leader–member exchange on the relationship between Theory X and Y management styles and affective commitment: A multilevel analysis. **Journal of Management & Organization**, 18(2), 159-174, 2012
- SEAN S. **Strategic Management Accounting**. New York: Business Expert Press, 2017.
- SHAFRITZ, J. M.; OTT, J. S. AND JANG, Y. S. **Classics of organization theory**. Cengage Learning, 2015.

SILVA, B.G.G. da; MERICIAL, D.S. **A Evolução da Contabilidade nos Processos Históricos do Brasil e do Mundo**. Módulo II. Instituto de Ensino Superior de Londrina. Londrina – PR, 2019.

SINGH, R.K.; ARORA, S.S. The adoption of balanced scorecard: An exploration of its antecedents and consequences. *Benchmarking: An International Journal* 25: 874–92. 2018.

STEFANOU, C.J. & ATHANASAKI, M. **Management Accounting Practices in ERP Environments: A Research Agenda**. In *Proceedings of the 9th International*, 2012.

SUNIL, D. and PANOS, N. P. **Identifying Conditional Conservatism in Financial Accounting Data: Theory and Evidence**. *The Accounting Review*: July 2017, Vol. 92, No. 4, pp. 191-216, 2017.

SOMBRA, R. de S. **Contabilidade: descoberta, evolução e globalização de uma ciência**. Centro de Ensino Superior do Ceará. Curso de Ciências Contábeis. Fortaleza – CE, 2013.

WARD, K. **Strategic management accounting**. Routledge. 2012.

WEYGANDT, J.J.; PAUL, D. **Managerial Accounting: Tools for Business Decision Making**. Hoboken: John Wiley & Sons, 2013.

XAVIER FILHO, J. L. J.; RODRIGUES, R. A. **Gerenciamento de custos hospitalares: um estudo de caso em uma instituição filantrópica de saúde**. In.: Congresso USP De Iniciação Científica Em Contabilidade, 9, São Paulo/SP, 26 e 27 julho de 2012.

ZANLUCA, J.C. **História da Contabilidade**. Editora ESM. Vol. 3, n. 4, p. 8-26, jan./dez 2013.



15



**CONTRIBUIÇÕES DAS FERRAMENTAS DA
CONTABILIDADE GERENCIAL PARA A GESTÃO
EMPRESARIAL**

*CONTRIBUTIONS OF MANAGEMENT ACCOUNTING
TOOLS TO BUSINESS MANAGEMENT*

Marciene Pinheiro Bastos



Estudos Interdisciplinares
da Contabilidade

Resumo

Contabilidade Gerencial é uma ferramenta aplicada para a gestão e controle dos diferentes tipos de organizações com o intuito de produzir dados acerca das características quantitativas e qualitativas referente ao patrimônio destas instituições, registrando todos os eventos ocorridos e produzir informações com a finalidade de auxiliar no planejamento, controle e gestão das atividades de cada empresa. Diante do contexto apresentado, chegou-se ao seguinte questionamento: Quais as contribuições das ferramentas da contabilidade gerencial para a gestão empresariais? E para responder a esse questionamento, a pesquisa teve como objetivo geral compreender as contribuições das ferramentas da contabilidade gerencial para a gestão empresarial e como objetivos específicos descrever sobre a contabilidade gerencial, evidenciar as principais ferramentas da contabilidade gerencial e apontar as contribuições das ferramentas da contabilidade gerencial para a gestão empresarial. a Contabilidade Gerencial possui íntima ligação com o suprimento de dados para os gestores, ou seja, os indivíduos responsáveis pela liderança e administração das operações das empresas, tornando suas atividades mais eficazes por meio das ferramentas gerenciais e competitivas, pautada na elevação das margens de lucro da organização e, portanto, assegurar a sua sustentabilidade no mercado.

Palavras-chaves: Ferramentas. Contabilidade gerencial. Gestão Empresarial.

Abstract

Management Accounting is a tool applied to the management and control of different types of organizations in order to produce data about the quantitative and qualitative characteristics regarding the assets of these institutions, recording all the events that occurred and producing information in order to assist in the planning, control and management of the activities of each company. Given the context presented, the following question was raised: What are the contributions of management accounting tools for business management? And to answer this question, the research had as general objective to understand the contributions of management accounting tools to business management and as specific objectives to describe about management accounting, highlight the main tools of management accounting and point out the contributions of accounting tools management for business management. Management Accounting has an intimate connection with the supply of data to managers, that is, the individuals responsible for leading and managing the operations of companies, making their activities more effective through managerial and competitive tools, based on increasing profit margins. organization and, therefore, ensure its sustainability in the market.

Keywords: Tools, Management accounting, Business management,

1. INTRODUÇÃO

As organizações são constituídas para atingir um fim e aquelas que visam o lucro consideradas econômicas, alcançam esse fim no relacionamento com seus clientes, fornecendo bens ou prestando serviços. Para alcançar a lucratividade desejada, o fornecedor procura constantemente reduzir custos e melhorar a qualidade de seus produtos e serviços; o cliente procura menor preço, melhor serviço e maior qualidade possíveis.

Conhecendo os interesses dos clientes para manter-se solidamente no mercado, os fornecedores permanentemente trabalham no aprimoramento dos seus processos industriais, comerciais e de serviços. E para auxiliar a organização nessa conquista, surgiu a contabilidade gerencial, oferecendo detalhes e informações que até então não eram contemplados nos relatórios derivados da contabilidade.

Dessa forma, justifica-se a produção dessa pesquisa pela necessidade de ilustrar como os métodos utilizados na contabilidade gerencial contribuem para a tomada de decisões dentro de uma empresa. Com isso, frisa-se que a contabilidade gerencial fornece informações eficientes por meio de suas ferramentas, bem como otimizam e melhoraram os processos já aprimorados nas organizações. Como resultado, esta pesquisa auxilia no desenvolvimento de estratégias específicas e ferramentas relevantes no âmbito das organizações empresariais.

Diante do contexto apresentado, chegou-se ao seguinte questionamento: Quais as contribuições das ferramentas da contabilidade gerencial para a gestão empresariais? E para responder a esse questionamento, a pesquisa teve como objetivo geral compreender as contribuições das ferramentas da contabilidade gerencial para a gestão empresarial e como objetivos específicos descrever sobre a contabilidade gerencial, evidenciar as principais ferramentas da contabilidade gerencial e apontar as contribuições das ferramentas da contabilidade gerencial para a gestão empresarial.

E para atingir os objetivos propostos, foi realizada uma revisão literária qualitativa descritiva baseada em livros físicos e virtuais, artigos científicos com ano de publicação entre 2010 à 2022, das Bases de dados SciELO, Google Acadêmico, além de revistas especializadas na temática, utilizando-se das palavras-chaves ferramentas, contabilidade gerencial e gestão empresarial para realizar as buscas.

2. CONTABILIDADE GERENCIAL

Para o entendimento sobre a contabilidade gerencial é importante a menção da contabilidade no geral e um conceito encontrado com fins didáticos da contabilidade é o de Crepaldi (2017) sendo a ciência que estuda, registra e controla o patrimônio e as mutações que nele operam os atos e fatos administrativos, demonstrando no final o resultado obtido em cada exercício social e a situação financeira de determinada entidade. Pode-se dizer então que a primordial da contabilidade é o fornecimento de informações financeiras, a partir de relatórios a fim de demonstrar a situação da empresa naquele período examinado.

Portanto, a contabilidade pode ser entendida como uma ferramenta utilizada gerir e controlar as empresas, com o propósito de obter dados acerca das características quanti-

tativos e qualitativos referente ao patrimônio destas instituições. Através da contabilidade acontece o registro de informações que vão auxiliar na gestão da empresa. Nesse sentido, Rocha e Nobre, Araújo (2014) diz que a contabilidade tem por finalidade o fornecimento de dados econômicos, financeiros, patrimoniais, dentre outros aos seus usuários.

A contabilidade é bem antiga e como coloca Garríson et al. (2013) essa é mais antiga que a própria matemática, pois surgiu como necessidade de controle, que era feito através de sistemas para a conferência de rebanhos. Colocava-se uma pedra pequena em um saco para cada ovelha do rebanho, como forma de controlar a quantidade do rebanho no final do dia, e depois na manhã seguinte eram retiradas as pedras para cada ovelha levada ao pasto e se sobrassem pedras no saco ou era erro de controle, ou as ovelhas haviam sido abatidas pela noite por predadores.

No contexto organizacional, os gestores se deparam constantemente com a necessidade de obter informações que norteiem o processo de tomadas de decisões, as quais são fundamentadas nos aspectos operacionais das empresas. Dessa forma na ciência contábil, surgiu uma ramificação que está em evidente crescimento, que é a contabilidade gerencial e conforme Padoveze (2011) pode ser resumida como o conjunto de práticas e técnicas a serem desenvolvidas, destinadas a fornecer aos gestores informações financeiras estratégicas para tomada de decisões. Assim, a contabilidade gerencial vai além e tende a interpretar e mensurar os dados para auxiliar o futuro.

Outro conceito encontrado para a contabilidade gerencial é o de Carvalho et al. (2010, p.16) refere ao “conjunto de práticas, tais como orçamentação e custeamento de produtos, enquanto os sistemas de contabilidade gerencial referem-se ao uso sistemático das práticas de contabilidade gerencial para que se atinja algum objetivo”.

A contabilidade gerencial foi evoluindo gradativamente e passou por quatro fases acumulativas e destacadas na figura 1 a seguir. Como coloca Atrill e Mclaney (2014, p.27) essas fases são acumulativas e não meras substitutas das anteriores. A fase 2, por exemplo, que trata do controle e planejamento de custos, é uma parte importante do trabalho da contabilidade, embora novas fases tenham surgido e se complementado. Já a fase três foi marcada pelo controle dos custos que devido aos sistemas informatizados ficaram mais fáceis de serem controlados e também acarretaram na redução dos desperdícios dos recursos utilizados nos processos e conseqüentemente, a contabilidade gerencial é vista, nas fases 3 e 4, como uma parte integral do processo de gerenciamento nas organizações contemporâneas.

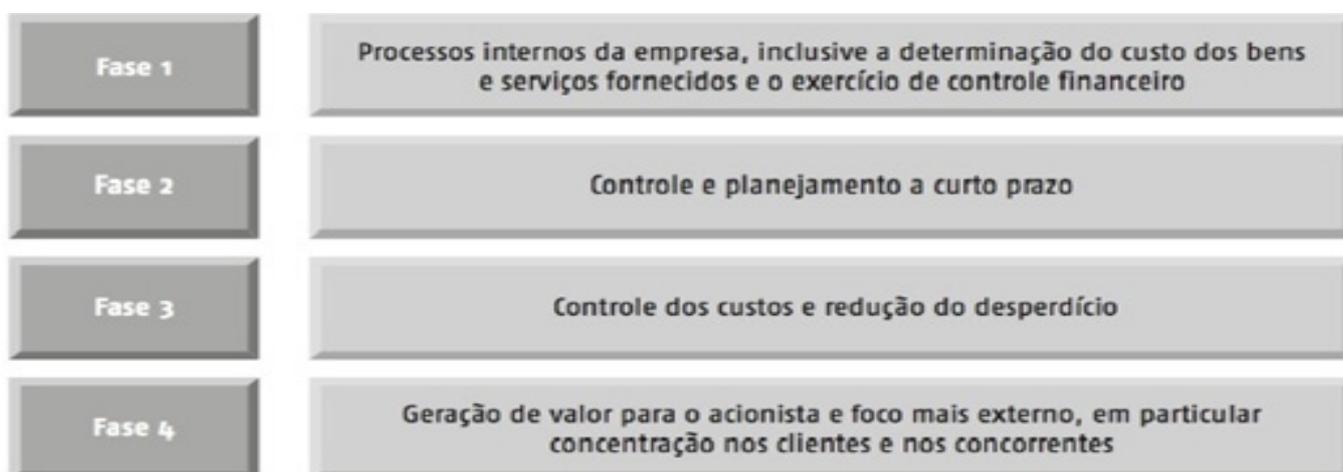


Figura 1 – As quatro fases da evolução da contabilidade gerencial

Fonte: Atrill e Mclaney, 2014 p.27).

Pode-se concluir que a contabilidade gerencial teve uma evolução significativa e tornou-se imprescindível para os gestores consigam gerir as empresas com dados concretos e assim tomar decisões assertivas.

Sobre os objetivos da contabilidade gerencial Ching e Marques, Prado (2013) abordam que as empresas precisam de informações contínuas sobre o volume de recursos listados e aplicados para realizar um trabalho eficaz. Sem esse espaço de conhecimento que apresente constantemente os dados que julgar necessários e possa monitorar a continuidade dos negócios e a dinâmica da informação não há como uma empresa se desenvolver e atingir seus objetivos. Diante dessa perspectiva, mais uma vez é ressaltado dessa vez conforme Ludícibus (2013, p.26) que afirma sobre a contabilidade gerencial apoiar os administradores em suas decisões, oferecendo principalmente segurança aos seus entendimentos.

Em relação as características da contabilidade gerencial podem-se resumir que é suas informações são voltadas para o público interno, as informações ajudam na tomada de decisões futuras. Essa ramificação da contabilidade não é presa a nenhuma regra específica e tudo que for necessário deve ser feito e incorporado aos relatórios financeiros modelos.

Usuário das informações	Interno, funcionários, gerentes e executivos
Objetivo	Informar para tomada de decisões internas feitas por empregados, gestores e executivos, feedback e controle de desempenho das operações.
Temporalidade	Orientação para o futuro.
Diretrizes restritivas	Sem regras estabelecidas: sistemas e informações determinados por gerentes para encontro de necessidades estratégicas e operacionais.
Tipo de informação	Financeiras mais medidas operacionais e físicas sobre processos, tecnologias, fornecedores, clientes e competidores.
Natureza da informação	Mais subjetiva e de juízos; válidas, relevantes, acuradas.
Escopo	Desagregado, de informação a ações e decisões locais.
Unidade de mensuração	Qualquer unidade física ou padrão monetário.

Quadro 1- Características da contabilidade gerencial

Fonte: Adaptado de Padoveze (2015)

Então, o propósito da contabilidade gerencial é atender aos usuários internos, com relatórios específicos de necessidades internas. Além disso os relatórios da contabilidade gerencial são mais quantitativos e econômicos e sempre atenderão a um processo de tomada de decisão e apresenta-se no quadro 1 a seguir algumas de suas características.

É interessante frisar que a contabilidade gerencial acontece por meio do processamento da coleta de dados e informações que serão armazenadas e processadas no sistema de informações da empresa (CREPALDI, 2017). Dessa forma, através da integração das informações obtidas nos vários departamentos, a contabilidade gerencial proporciona aos seus administradores informações que permitem avaliar o desempenho de atividades, de projetos e de produtos da empresa, bem como a sua situação econômico-financeira por meio da apresentação de informações claras e objetivas de acordo com a necessidade de

cada usuário.

Uma outra área que a contabilidade gerencial participa é na a gestão de recursos e no desenvolvimento dos produtos e serviços das empresas, através da análise de custos e gestão dos preços de venda (PADOVEZE, 2010). Pode-se citar como exemplo participação da contabilidade gerencial nos custos, a gestão de estoque, controle de perdas, análise da rentabilidade e retorno.

Ainda relacionada a participação da contabilidade gerencial na gestão dos recursos, essa pode calcular se as horas trabalhadas são suficientes, se está saindo caro ou barato e se há necessidade de mais mão-de-obra ou menos em determinada área produtiva (PADOVEZE, 2010). O preço de venda de um produto, sendo ele bem elaborado, de forma correta, mensurando seus custos fixos e variáveis, as despesas na empresa e o seu lucro, devem ser analisados com muita atenção, analisando também o preço de mercado, para que a empresa ofereça competitividade de seus produtos ou serviços.

A contabilidade gerencial está envolvida é na gestão e planejamento de investimentos. Dentro da contabilidade gerencial estratégica, a análise e gestão de riscos através de sistemas e informações contábeis precisas, deverão auxiliar a tomada de decisão com relação aos projetos e que caminho percorrer (CARVALHO, et al., 2010).

Padoveze (2015) descreve que contabilidade gerencial é uma fonte inesgotável de relatórios. Estes relatórios são apresentados de acordo com a necessidade da administração, com valores históricos e previstos, utilizando para tanto várias bases de moedas, sem restrição dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, com exceção daqueles determinados pela administração.

Através desses relatórios Parisi e Megliorini (2011), ressalta que os contadores e contabilistas envolvidos em processos conseguem analisar custos, custo médio de produtos, taxa e tempo de retorno de capital investido, onde reduzir custos, etc... Dessa forma, a contabilidade gerencial utiliza os relatórios da contabilidade financeira para auxiliar e demonstrar determinada situação da empresa, não somente estaticamente como os balanços patrimoniais, mas também historicamente através de indicadores e análises de balanço e mercadológicos.

Segundo Macedo e Miranda (2017), a Fundação Internacional de Contabilidade e Estatística (International Federation of Accounting) definiu o contador gerencial como

profissional que identifica, mede, acumula, analisa, prepara, interpreta e relata informações financeiras e operacionais para o uso da administração da empresa, nas funções de planejamento, avaliação e controle de suas atividades e para assegurar o uso apropriado e a responsabilidade de seus recursos.

Portanto, o contador pode tornar-se especialista em contabilidade gerencial. Nessa área, faz-se necessário que esse profissional sempre a par da situação da empresa, nas tomadas de decisões, no controle orçamentário, enfim, estar envolvido em todo processo de negócio, além de estar por dentro da economia, finanças, estatísticas, pesquisa operacional e comportamental organizacional.

O contador deve estar lado a lado com o empresário, entendendo sua linguagem, para que consiga fazer com que as informações e os projetos sejam executados, muitas vezes auxiliando o próprio empresário com informações fora do ambiente propriamente dito contábil, como por exemplo, para que uma alocação correta de recursos seja realizada. Os dados repassados da empresa a seu contador devem ser reais e fidedignos, obedecendo a sua competência, pois esses dados são o ponto inicial de tudo que será gerado



a partir de então.

E para facilitar o dia a dia dos contadores que trabalham com a contabilidade gerencial, essa possui algumas ferramentas que foram abordadas no capítulo a seguir.

3. FERRAMENTAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Acerca das ferramentas gerenciais utilizadas nas empresas serão assim apresentadas algumas ferramentas necessárias para que os gestores consigam desenvolver seu trabalho da melhor forma possível.

Padoveze (2015) o fluxo de caixa é um relatório que contém informações sobre entradas e saídas dinheiro na empresa, o que permite que uma empresa verifique os pagamentos de um determinado período e, assim, faça planos para o futuro. Quando o fluxo de caixa está bem organizado, ele pode economizar algum tempo para a empresa, pois pode tomar melhores decisões visualizando o que terá que pagar no futuro.

O fluxo de caixa pode ser semanal, quinzenal ou mensal e deve ser atualizado sempre. É com essa ferramenta que é possível conseguir visualizar o que está acontecendo na atualidade com a empresa. Já o fluxo de caixa projetado é uma ferramenta que se consegue visualizar coma data de hoje o que vai acontecer com a empresa no curto médio e longo prazo (LUDÍCIBUS, 2013). Assim, depois que é lançado as contas a receber e a pagar é possível fazer pelo menos uma projeção do que se sabe que se tem efetivamente a receber e a pagar.

Os quatro itens principais de um fluxo de caixa são: saldo inicial que é a quantia disponível no início do período; as receitas ou entradas, ou seja, o dinheiro recebido com a venda de produtos e serviços empréstimos etc.; as despesas ou saídas, isto é, o dinheiro gasto com compras salários, parcelas de financiamento etc., e o saldo de caixa final que é o dinheiro disponível no fim do período, ou seja, a diferença entre as saídas e o saldo inicial somado às entradas (CREPALDI, 2017).

Outra ferramenta da contabilidade gerencial, trata-se da análise de balanços. Como coloca Garríson (2013) conhecer a saúde financeira da empresa bem como seu desempenho econômico ao longo do tempo, ajuda os gestores internos a tomar decisões mais ou menos agressivas que afetam o futuro da empresa. Esses mesmos gerentes. Envolve-se na tarefa de investir recursos financeiros no capital de outras empresas. ou mesmo em relação a fornecedores, clientes, bancos, etc. Encontre na análise de balanço informações que revelem as tendências das atividades da empresa A entidade com a qual pretendem interagir como investidores, fornecedores, compradores, tomadores de recursos financeiros, etc.

As notas explicativas são informações complementares as demonstrações e visam fornecer informações necessárias para esclarecimento da situação patrimonial, de determinada conta, saldo ou transação, ou para menção dos fatos que podem alterar futuramente a situação patrimonial da empresa. Estas informações são úteis não somente aos gestores, como também aos sócios na tomada de decisão e ao fisco que ao se deparar com variações patrimoniais poderá recorrer a estas (JOSÉ; FERRAZ, 2013, p. 18).

O balanço patrimonial também é uma ferramenta da contabilidade gerencial e a sua finalidade é mostrar a situação da empresa, tais como lucros, dívidas e o patrimônio. Um dos benefícios dessa ferramenta é a prevenção de erros e através dos relatórios emitidos tem-se uma análise detalhada da condição (SILVA; VIEIRA, 2015). O balanço patrimonial

é uma das modalidades principais de demonstrações, onde seu intuito é descrever paulatinamente o cenário financeiro da empresa, em que se retrata o seu patrimônio. Geralmente esse demonstrativo é exibido periodicamente ou ao final das atividades.

Desse modo, a relevância do balanço patrimonial está voltada para conhecer a uniformidade e o equilíbrio das figuras patrimoniais por meio do conhecimento das causas, efeitos, tempo, espaço, qualidade e quantidade, em que os dados se apresentam em formato de gráficos dimensionais (SOUZA; RIOS, 2011).

O desempenho é como a empresa avalia se os resultados realizados estão melhores ou piores em relação a algum parâmetro. Esses parâmetros podem ser os resultados anteriores, os resultados orçados e os resultados dos concorrentes. Empresas com sistema de controle gerencial mais formalizado geralmente utilizam o orçamento como base de avaliação de desempenho, e o atingimento desses objetivos orçamentários tem implicações na avaliação de desempenho, incluindo remuneração variável, promoção e também demissões (recompensas e punições).

As empresas com sistema de controle gerencial mais informal e que não utilizam orçamento conceituam desempenho como uma evolução dos resultados, comparando os resultados realizados versus os resultados anteriores, com uma postura de melhoria contínua. Os indicadores de desempenho são fundamentais na vida de um administrador, de um gestor numa empresa, seja ela privada ou pública. Sem os indicadores não é possível medir o desempenho, ou seja, não se consegue analisar como cada área está se desenvolvendo, se aquelas atividades estão gerando resultados que se pretendia atingir (CREPALDI, 2017). Assim, os indicadores de desempenho são informações que permitem entender como está funcionando aquela organização, entender no que ela tem que melhorar, quais são os objetivos que ela tem ou não atingido, cujo objetivo então é se medir diversos tipos de dimensões, tentando analisar uma parte dos resultados da empresa.

Os indicadores de desempenho são fundamentais na vida de um administrador, de um gestor numa empresa, seja ela privada ou pública. Sem os indicadores não é possível medir o desempenho, ou seja, não se consegue analisar como cada área está se desenvolvendo, se aquelas atividades estão gerando resultados que se pretendia atingir (PADOVEZE, 2015). Assim, os indicadores de desempenho são informações que permitem entender como está funcionando aquela organização, entender no que ela tem que melhorar, quais são os objetivos que ela tem ou não atingido, cujo objetivo então é se medir diversos tipos de dimensões, tentando analisar uma parte dos resultados da empresa.

Considera-se também o controle Custeio ABC. Tal componente permite ao gestor determinar se é necessário fazer pedidos de determinados produtos de fornecedores, bem como obter informações e dados de vendas afim reduzir a quantidade de capital investido em estoque (JOSÉ; FERRAZ, 2013). Outra ferramenta utilizada na gestão é o método Just in Time, que é um método empregado para compras de materiais, onde tudo o que é comprado deve estar na quantidade e período corretos, no qual deve ser entregue aos clientes rapidamente. Como resultado, as empresas não devem homiziar materiais disponíveis.

Quanto ao ABM, o mesmo refere - se a todo o conjunto de ações gerenciais realizadas a partir do ABC. Destarte, nada impede de investir na implantação de um sistema de monitoramento ABC se os gestores não agirem adequadamente diante dos dados coletados. O uso do ABM auxiliará a organização a tomar melhores decisões, melhorar o desempenho e obter maior retorno nas atividades pelas quais é responsável (PAMPLONA; et al., 2014).

Já o *Balanced Scorecard*, é uma forma de sistema que avalia o desempenho da empresa identificando anteriormente o seu desempenho na forma de objetivos primários e secundários. Ao mesmo tempo, o BSC é usado para definir estratégias e desenvolver pla-

nos em uma escala muito mais ampla (CARVALHO; SANTOS; SILVA, 2017).

O BSC pode ser usado pelas organizações como um sistema de gestão estratégica permitindo que as mesmas administrem o alcance de suas estratégias ao longo prazo:

1. Explicar e traduzir a visão estratégica; comunicar e ligar os objetivos estratégicos e a forma de mensurá-los;
2. Planejar, estabelecer metas e alinhar as iniciativas estratégicas
3. Melhorar o feedback e a aprendizagem (CARVALHO; SANTOS; SILVA, 2019, p.2).

Assim, o BSC se transforma em uma abordagem multidisciplinar e multidimensional, que busca avaliar o desempenho da estratégia organizacional por meio de um sistema de avaliação de múltiplas perspectivas de desempenho.

Quanto ao Custeio Kaizen, ele se trata de uma ferramenta bem dinâmica e funcional que aumenta a produtividade mesmo diante da diminuição de custos. Dessa maneira, o mesmo é utilizado para manter níveis atuais de custo, trabalhando sistemicamente para reduzir os custos aos níveis desejados. Reitera-se que um sistema de custos Kaizen abrange o sistema contábil da empresa, bem como seu programa de atividades no nível da fábrica (SILVA; VIEIRA, 2015).

A adoção de ferramentas de contabilidade gerencial visa melhorar a eficiência da prestação de relatórios que abrangem o domínio e suporte da empresa, e demonstraram a importância da contabilidade gerencial para o sucesso empresarial. Teixeira et al. (2011) cita a redução de riscos, precificação eficiente e maior acesso ao crédito de instituições financeiras e outras. Por fim, essas ferramentas são capazes de coletar, monitorar e analisar dados vitais para orientar os gestores na tomada de decisões corporativas, contribuem para um melhor desempenho dos gestores com sistemas informatizados e relatórios detalhados.

4. A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL PARA AS EMPRESAS

Ao se refletir sobre a contabilidade gerencial, muitos empresários acabam subestimando e subutilizando a sua contabilidade. Eles simplesmente acabam utilizando a sua contabilidade com a finalidade de ter as guias dos impostos para recolhimento no fechamento do mês, no vencimento do tributo e também para cálculo da folha de pagamento, para poder ter os contracheques, os holerites para pagar os seus colaboradores (PADOVEZE, 2015).

Então, é através da contabilidade gerencial que se pode vir a traçar planos através dos dados e informações financeiras que vão auxiliar os negócios a crescerem. Souza (2011) diz também que muitos empresários não usam a contabilidade como uma ferramenta estratégica, a utilizam apenas como uma ferramenta burocrática. De tal modo, é importante tornar o contador um aliado do negócio, consultá-lo no momento das decisões, pedir auxílio nas informações para entender o comportamento dos dados financeiros dentro da empresa, como a gestão das dívidas, o planejamento tributário.

Porém, a contabilidade gerencial quando utilizada de forma estratégica traz uma série de dados e informações que ajudam o empresário a tomar decisão. O contador não é

meramente um profissional que cuida dessa burocracia porque ele tem acesso a todas as informações da empresa, e ele também conhece a legislação.

Para Ludícibus (2013) dentre as muitas funções da contabilidade gerencial e seus benefícios é possível evidenciar que é através da contabilidade gerencial que é possível organizar o patrimônio da empresa. De tal modo, tanto as famílias quanto as empresas acabam, ao longo da sua existência, gerando um patrimônio que precisa ser organizado, ou seja, ele precisa estar alocado de forma estratégica para que possa proporcionar para a empresa segurança e também para os sócios.

A contabilidade gerencial apresenta-se de suma importância para as empresas, devido ao relevo atual que se oferece ao público-alvo de demonstrar a importância do contador como um aliado do negócio, pedir o seu auxílio no momento de decidir e também nas informações que se fizerem necessárias no intuito de entender o comportamento dos dados financeiros dentro da empresa (LUDÍCIBUS, 2013).

Principalmente em momentos de crise, a gestão das dívidas, o planejamento tributário, a organização das finanças depende dessas informações e o contador pode trazer muitas respostas, contar com ele, o valorizar e também usar a contabilidade, não apenas de forma fiscal e para folha de pagamento, usá-la, portanto, de forma gerencial é imprescindível para o bom andamento dos negócios.

Nesse sentido, é fundamental compreender a importância da contabilidade gerencial como ferramenta de gestão nas empresas. Discutir a contabilidade gerencial na empresa visa refletir de forma mais aprofundada suas funções e benefícios, tais como, pode fazer análises de custos, de preços, análises relacionadas às estratégias, ao planejamento financeiro orçamentário e traçar para empresa uma série de oportunidades. Conforme Padoveze (2015), com a contabilidade gerencial a empresa pode fazer análises de custos de preços análises relacionadas às estratégias, ao planejamento financeiro-orçamentário, além de traçar então para empresa uma série de oportunidades.

É também através da contabilidade gerencial que se consegue organizar o patrimônio. Então, tanto as famílias quanto as empresas elas acabam ao longo da sua existência gerando um patrimônio que precisa ser organizado. Ou seja, ele precisa estar alocado na melhor forma estratégica para que possa proporcionar para a empresa segurança e também para os sócios (PADOVEZE, 2015).

Garrison et al. (2013) descreve que contabilidade gerencial é uma fonte inesgotável de relatórios. Estes relatórios são apresentados de acordo com a necessidade da administração, com valores históricos e previstos, utilizando para tanto várias bases de moedas, sem restrição dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, com exceção daqueles determinados pela administração. Dentro de uma organização, ao se utilizar da contabilidade gerencial, são encontrados geralmente dois desígnios principais, sendo eles relatórios e rotina de controle. A rotina de geração de relatórios está sempre designada ao dia-a-dia dos contadores gerenciais, uma vez que cada setor poderá depender de um relatório analítico e específico, com dados financeiros, para auxiliar as tomadas de decisões.

Além das informações financeiras, a contabilidade gerencial também está envolvida na gestão de recursos e no desenvolvimento dos produtos e serviços das empresas, através da análise de custos e gestão dos preços de venda (PADOVEZE, 2015). Gerir um estoque, controlar possíveis perdas, analisar a rentabilidade e retorno é um grande exemplo de como os custos estão envolvidos na contabilidade gerencial. Ainda nos ensinamentos de Padoveze (2015), a contabilidade gerencial trabalhará a fim de calcular se as horas trabalhadas são suficientes, se está saindo caro ou barato e se há necessidade de mais mão-de-obra ou menos em determinada área produtiva.

Outro setor em que a contabilidade gerencial está envolvida é na gestão e planejamento de investimentos. Dentro da contabilidade gerencial estratégica, a análise e gestão de riscos através de sistemas e informações contábeis precisas, deverão auxiliar a tomada de decisão com relação aos projetos e que caminho percorrer (CREPALDI, 2017). Cumpre falar, que uma previsão estratégica leva em consideração uma variedade de outros fatores como demanda, perfil do consumidor, concorrência e até mesmo a época do ano.

Dessa forma, com a contabilidade gerencial, é possível prever e testar preços mais inteligente, o que trará melhores resultados para o negócio ao longo do tempo.

Como visto, a contabilidade gerencial em torno das empresas disponibiliza números que permitem que o processo decisório seja realizado com menos riscos e mais precisão. De acordo com Garrison et al. (2013) Naturalmente, ainda existe a possibilidade de erro, mas com a informação correta, a probabilidade de erro é bem menor em relação a aleatoriedade básica de um gestor desinformado.

A contabilidade gerencial apresenta-se de suma importância para as empresas, devido ao relevo atual que se oferece ao público-alvo de demonstrar a importância do contador como um aliado do negócio, pedir o seu auxílio no momento de decidir e também nas informações que se fizerem necessárias no intuito de entender o comportamento dos dados financeiros dentro da empresa (LUDÍCIBUS, 2013). Principalmente em momentos de crise, a gestão das dívidas, o planejamento tributário, a organização das finanças depende dessas informações e o contador pode trazer muitas respostas, contar com ele, o valorizar e também usar a contabilidade, não apenas de forma fiscal e para folha de pagamento, usá-la, portanto, de forma gerencial é imprescindível para o bom andamento dos negócios. Nesse sentido, é fundamental compreender a importância da contabilidade gerencial como ferramenta de gestão nas empresas. Ademais, a contabilidade gerencial permite que dados acerca de segmentos de mercado, mercadorias e consumidores sejam constantemente atualizados e enraizados na relação com os procedimentos contábeis.

Destarte, a contabilidade financeira na gestão empresarial não serve somente apenas de controle financeiro, mas também para controle operacional e de custos, o que é obtido através de um processamento de informações armazenadas que jamais devem ser negligenciadas em nenhuma organização (CARVALHO; SANTOS; SILVA, 2017).

Os autores Carvalho; Santos e Silva (2017) ressaltam também que na gestão de empresas aumenta o conhecimento dentro da empresa e reduz os riscos associados à tomada de decisões. Uma empresa bem organizada está ciente de todas as atividades, eventos e resultados apresentados dentro de seus muros.

Além de determinar o melhor método de tributação para uma empresa, o contador também fornece informações financeiras cruciais aos executivos da empresa, permitindo que eles tomem decisões acertadas. Muitas organizações o consideram um controlador. Nesse sentido, o papel do contador gerencial:

O papel do controller ou contador gerencial está refletido no envolvimento em inovações de gestão de custos e análise dos demonstrativos contábeis, visando dar suporte às decisões gerenciais. Cabe a eles a função de combinar ferramentas tecnológicas e criativas a fim de agregar e otimizar valores às suas organizações ao reduzir custos e ao servir como parceiros empresariais (CARVALHO; SANTOS; SILVA, 2017, p.19).

O contador gerencial possui as qualificações usadas para entender os dados contábeis e analisa os gastos de forma e enviar essa análise para o direcionamento. Dessa for-

ma, ele está constantemente explicando aos donos da empresa quais ações não trouxeram os resultados desejados, bem como quais medidas tomar para melhorar a gestão da empresa e a utilização dos recursos financeiros para obter sucesso na gestão do negócio (SILVA; VIEIRA, 2015).

Por fim, é pertinente ressaltar que um contador gerencial deve ter a formação, conhecimento e técnicas para usar os métodos quantitativos e observar como os administradores reagem à forma e conteúdo dos demonstrativos contábeis. Deve ter conhecimento em áreas que ajudam no processo de decisão, como economia, contabilidade financeira e de custos, além de ter completo domínio da área tributária.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade gerencial, assim como seus dispositivos, é essencial para a gestão adequada de qualquer entidade empresarial, pois deixa de lado todos os aspectos críticos que cercam as decisões de uma empresa, motivo esse que faz com que muitas sociedades empresariais se encontrem em situações que poderiam ter sido evitadas se tivessem à frente de suas gestões ferramentas que contribuíssem para às tomadas de decisões.

Através da revisão de literatura realizada foi possível identificar que a contabilidade gerencial e suas ferramentas dentro das micro e pequenas empresas, elucida as várias técnicas e procedimentos contábeis que evitam o fechamento de uma empresa, sendo elas: Balanço Patrimonial, Elaboração de Índices, Balanced Scorecard, Custeio Kaizen, Just in Time, dentre outras. Essas ferramentas já conhecidas e tratadas na Contabilidade Financeira possuem classificações distintas e auxiliam os executivos de entidades empresariais em seu processo de tomada de decisão.

Por fim, conclui-se que o sucesso de qualquer negócio não depende apenas da contabilidade gerencial, posto que, na gestão empresarial, deve coexistir um sistema abrangente que organize as operações de um negócio, ou seja, que analise todos os seus aspectos e contribua significativamente para uma boa gestão. Outrossim, à luz do trabalho apresentado, sugere-se que um estudo de campo seja realizado para examinar a aplicabilidade do processo contínuo de gestão financeira para as empresas, pois isso ajudaria a entender a realidade da organização investigada.

Referências

ATRILL, Peter; MCLANEY, Eddie. **Contabilidade Gerencial para tomada de decisão**. 1. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARVALHO, Karine Lima de. et al. A contribuição das teorias do ciclo de vida organizacional para a pesquisa em contabilidade gerencial. **Revista de Administração Mackenzie**. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ram/a/yfr5pb8nkxffzsmwgcgchzm/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 06.set.2022.

CARVALHO, Gabriela de Andrade; SANTOS, Natália Povidaiko Suto; SILVA, Valéria Lopes Guerra. SPED: uma ferramenta da contabilidade gerencial para a tomada de decisão. 2017. **Diálogos de Contabilidade: teoria e prática** Disponível em: <https://periodicos.unifacef.com.br/index.php/dialogoscont/article/view/1935> Acesso em: 25. out.2022.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2017.

CHING, Hong, Yuh; MARQUES, Fernando; PRADO, Lucilene. **Contabilidade e Finanças para não especialistas**. 3. ed. São Paulo: Pearson, 2013.



- GARRISON, Ray H. *et al.* **Contabilidade Gerencial**. Porto Alegre: AMGH, 2013.
- JOSÉ, Douglas Lima; FERRAZ, Augusta da Rocha Loures. **Contabilidade gerencial para micro e pequenas empresas: enfoque nos índices econômicos e financeiros**. 2013. Disponível em: <http://www.fae.edu.br/papers/9>. Acesso em: 25.out.2022.
- LUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- MACÊDO, Alvaro Fabiano Pereira de; MIRANDA, Kleber Formiga. **Contabilidade Múltiplos Enfoques**. Mosoró: Edufersa, 2011.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: Um Enfoque em Sistema de Informação Contábil**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- PADOVEZE, Cloves Luiz. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 2010.
- PAMPLONA, Edson De Oliveira; et al. **Gestão de custos baseada em atividades abm - com apoio de sistema gráfico integrado no CPQD fundação centro de pesquisa e desenvolvimento em telecomunicações**. 2014. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2294/2294>. Acesso em: 25 out.2022.
- PARISI, Claudio; MEGLIORINI, Evandir. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011.
- ROCHA; Jakeline Fernandes de Aguiar; NOBRE, Carla Janaina Ferreira Nobre; ARAUJO, Ronaldo José Rego. Contabilidade gerencial no processo de tomada de decisão e o conhecimento das empresas sobre sua importância. **Revista Fatec** Disponível em: <http://revistarefas.com.br/index.php/RevFATECZS/article/view/231/192>. Acesso em: 22. out.2022.
- SILVA, Manuela Alvares. VIEIRA, Eloir Trindade Vasques. Auditoria interna: Uma ferramenta de gestão dentro das organizações. **Redeca**. 2015. Disponível em: <https://revistas.pucsp.br/index.php/redeca/article/view/28559>. Acesso em: 25. out.2022.
- SOUZA, Regiane Aparecida Rosa de; RIOS, Ricardo Pereira. Contabilidade gerencial como ferramenta para gestão financeira nas microempresas: uma pesquisa no município de São Roque SP. **Revista Eletrônica Gestão e Negócios**, v. 2, n. 1, 2011. Disponível em: www.aems.edu.br/conexao/edicaoatual/sumario/downloads/2014/contabilidade%20gerenci%20al%20nas%20micro%20e%20pequenas%20empresas.pdf. Acesso em: 25. out.2022.
- TEIXEIRA, A. J. C. et al. A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. **Brazilian Business Review**, Disponível em: artigos_iniciacao_cientifica-CPT568_7.pdf. Acesso em: 25. out.2022.

16



AS PARTICULARIDADES DO TERCEIRO SETOR

THE PARTICULARITIES OF THE THIRD SECTOR

Victor Hugo de Jesus Serra Sousa



Estudos Interdisciplinares
da Contabilidade

Resumo

O desenvolvimento do trabalho foi baseado no estudo das entidades do Terceiro setor, abordando desde sua origem e conceito tanto no Brasil quanto no mundo até suas características contábeis, para fornecer informações necessárias acerca das questões contábeis na tentativa de esclarecer possíveis dúvidas. Destaca-se a importância deste estudo por sua contribuição para futuros acadêmicos como fonte de pesquisa, visto o crescente número de organizações do Terceiro Setor que necessita de auditoria interna com a implementação de controles eficazes, para oferecer transparência e credibilidade aos seus beneficiários, aos órgãos públicos e à sociedade.

Palavras-chave: Terceiro Setor, Demonstrações, Entidades.

Abstract

The development of the work was based on the study of Third Sector entities, approaching from its origin and concept both in Brazil and in the world to its accounting characteristics, to provide necessary information about accounting issues in an attempt to clarify possible doubts. The importance of this study is highlighted for its contribution to future academics as a source of research, given the growing number of Third Sector organizations that require internal auditing with the implementation of effective controls, to offer transparency and credibility to their beneficiaries, to Organs public and society.

Keywords: Third Sector, Demonstrations, Entities.

1. INTRODUÇÃO

Este trabalho foi desenvolvido com a proposta de esclarecer dúvidas sobre como gerir no aspecto contábil as entidades do terceiro setor, que como será exposto deve seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade, que são estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade. As entidades do terceiro setor possuem algumas isenções fiscais para que com isso estas entidades tenham a capacidade de desenvolver as atividades beneficiando a sociedade em geral. Entre estes benefícios fiscais tem se a imunidade e a isenção.

No decorrer do trabalho será apresentado o conceito, origem e característica do terceiro. Suas demonstrações e como se a mesma se difere do primeiro e segundo setor, e identificar as organizações que o compõe.

Compreender as demonstrações contábeis é de suma importância para o funcionamento de qualquer empresa e não seria diferente com as entidades do terceiro setor que exerce papel fundamental na prestação de serviços sociais. O presente trabalho visa fornecer uma melhor compreensão sobre como gerir entidades do terceiro setor no aspecto contábil, já que é uma área que expõe dúvidas por conta de escassez de conteúdo voltado para área do terceiro setor, tanto das partes interessadas quanto dos contadores.

2. TERCEIRO SETOR: CONCEITO E ORIGEM

O termo foi utilizado pela primeira vez na década de 1970, nos Estados Unidos, e a partir da década de 1980, os pesquisadores europeus passaram a usá-lo também. Essa terminologia (terceiro setor) é utilizada no âmbito de uma tipologia organizacional que classifica as organizações em três setores, segundo características que lhe são inerentes; assim, o primeiro setor abrange as instituições governamentais (Estado), e o segundo, as empresas privadas com a finalidade de lucro (Mercado) (SLOSMKI, 2012).

No Brasil o terceiro setor é um termo utilizado para designar as organizações sem fins lucrativos, de caráter não-governamental, contando também com a participação voluntária, além de contribuir com práticas de caridade e de cidadania, podendo ser gerida por recursos públicos e, ou privados.

Segundo Tachizawa (2019) as ONGs, historicamente, começaram a existir em anos de regime militar, acompanhando um padrão característico da sociedade brasileira, onde o período autoritário convive com a modernização do país e com o surgimento de uma nova sociedade organizada, baseada em ideários de autonomia em relação ao Estado, em que sociedade civil tende a confundir-se, por si só, com oposição política. As ONGs constroem-se e consolidam-se à medida que se cria e fortalece amplo e diversificado campo de associações civis, a partir sobretudo dos anos 1970 – processo que caminha em progressão geométrica pelas décadas de 1980 e 1990. As ONGs fazem parte desse processo e representam um papel em seu desenvolvimento.



3. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PARA O TERCEIRO SETOR

A contabilidade pode ser entendida como um modelo e tal busca representar de forma simplificada a realidade econômica e financeira das entidades. É notório que cada entidade ou segmento econômico tem características peculiares próprias. Embora existam vários modelos definidos para cada atividade ou segmento econômico, existe uma Estrutura Conceitual que norteia todo o processo contábil de reconhecimento, mensuração e evidência das demonstrações contábeis das entidades. Essa estrutura funciona como uma constituição de um país (focada na contabilidade), na medida em que norteia todo o processo de normatização. Assim devido ao seu caráter generalista, a Estrutura Conceitual não é um pronunciamento técnico propriamente dito e, portanto, não define normas ou procedimentos para nenhuma questão particular sobre aspectos de mensuração ou divulgação (MARTINS, 2020, p. 09)

As demonstrações contábeis exigidas para entidades do terceiro setor são: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração do Fluxo de Caixa, Demonstração Orçamentária, Notas Explicativas e Demonstração de Origens e Aplicação de Recursos.

As demonstrações contábeis devem ser elaboradas em observância às práticas contábeis adotadas no Brasil, além das citadas a seguir, tais como: Resolução nº 1.374-2011 (NBC TG Estrutura Conceitual), que trata da estrutura conceitual para a elaboração e a apresentação das demonstrações contábeis; NBC TG 26 (R3), que trata da apresentação de demonstrações contábeis, pronunciamentos, orientações e interpretações emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), deliberações da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e outras normas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e aplicáveis às entidades sem fins lucrativos.

Piza et al. (2012) estendem a obrigação que as entidades do terceiro setor possuem em divulgar informações de suas atividades ao entenderem que o governo também é usuário das demonstrações contábeis dessas organizações devido à desoneração que o governo concede às entidades por meio de imunidade e isenções fiscais e seu papel fiscalizador em garantir que estas mantêm o efetivo caráter sem fim lucrativo. Nesse sentido, a transparência de todas as ações desenvolvidas pelas entidades do terceiro setor seria uma de suas principais características (Campos et al., 2014). Elas estariam obrigadas a prestar contas de suas ações desenvolvidas, serviços oferecidos, seu desempenho e a forma como seus recursos são utilizados (ALMEIDA & FERREIRA, 2007; ZAINON, ATAN, WAH, & AHMAD, 2012, CAMPOS et al., 2014).

3.1 Balanço Patrimonial

De acordo com Slomski (2012) as entidades do terceiro setor devem fazer uma distinção para os itens do Balanço Patrimonial, entre circulante e não circulante, tanto para ativos quanto para os passivos. Essa distinção deve separar as transações em grupos de contas considerando a ordem de liquidez. Sendo o grupo do circulante para itens do ativo e do passivo, que reúne valores esperados a serem realizados ou pagos em até 12 meses após a data-base das demonstrações contábeis, e o não circulante para os itens com mais do que 12 meses após a data-base das demonstrações contábeis. A identificação, a classificação e separação de ativos e passivos circulantes e não circulantes na demonstração da posição financeira (Balanço Patrimonial) proporciona informação útil ao distinguir os

ativos líquidos que estejam continuamente em circulação, como capital circulante, dos que são utilizados nas operações de longo prazo da entidade. Essa classificação também deve destacar os ativos que se espera que sejam realizados dentro do ciclo operacional corrente, bem como os passivos que devam ser liquidados dentro do mesmo período.

3.2 Demonstração do Resultado do período

Representa uma demonstração que visa apresentar o resultado alcançado pela entidade que pode ser comparado através de dois exercícios (períodos) diferentes. A apresentação integral das operações precisa ser realizada mediante notas explicativas. O resultado alcançado nas entidades sem fins lucrativos está vinculado aos seus objetivos institucionais, assim, o superávit obtido não poderá ser disseminado entre os sócios, devendo ser aplicado na própria entidade.

3.3 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

A demonstração tem o intuito de evidenciar as alterações que ocorreram no patrimônio líquido da entidade sem fins lucrativos e a situação contábil-financeira da mesma no encerramento do exercício social. Para sua elaboração a entidade faz uso das movimentações existentes nas contas que contemplam sua estrutura.

3.4 Demonstração de Origens e Aplicação de Recursos

Tem como finalidade explicar a variação ocorrida no capital circulante líquido, entre dois momentos no tempo, ocorrida de um ano para o outro e também a Demonstração do Fluxo de Caixa, a qual esboça a movimentação do caixa da empresa num dado período, quando é feita a previsão de valores a receber, e os gastos. Essa última demonstração funciona como ferramenta gerencial, pois permite a empresa o planejamento antecipado de pagamento de suas contas, bem como detectar se, será necessária a obtenção de mais receita para cumprimento de suas obrigações e passou a ser obrigatória, para algumas empresas, em substituição a Demonstração de Origens e Aplicação de Recursos - DOAR.

3.5 Notas Explicativas das Demonstrações contábeis

Segundo (Slomski p.42 2012) "as notas explicativas têm como objetivo auxiliar os usuários a compreender as demonstrações contábeis e compará-las com as demonstrações contábeis de outras entidades". A NBC TSP 1 recomenda que as notas explicativas devem:

- a) apresentar informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e das políticas contábeis específicas utilizadas;
- b) evidenciar a informação requerida, pelas NBC TSPs, que não foram apresentadas

nas demonstrações contábeis; e

- c) prover informação adicional que seja relevante para a compreensão de quaisquer dessas demonstrações contábeis.

O padrão para a elaboração e apresentação das notas explicativas deve ser praticável e de forma sistemática. Cada item apresentado nas demonstrações contábeis deve ter referências cruzadas. O conteúdo das notas deve relacionar o nível de conformidade das práticas contábeis com as NBC TSPs; apresentar um resumo das políticas contábeis significativas aplicadas, e incluir outras evidenciações, tais como: ativos e passivos contingentes (NBC TSP 19); compromissos contratuais não reconhecidos; e evidenciações não financeiras, por exemplo, os objetivos e políticas de gestão do risco financeiro da entidade (NBC TSP 30).

4. GESTÃO CONTÁBIL-FINANCEIRA

Embora exista essa ênfase na avaliação dos resultados dessas organizações, Drucker (1994, p. 101) já advertia que apesar de o desempenho ser o teste definitivo de qualquer instituição, essa é uma das áreas realmente difíceis para o executivo da entidade sem fins lucrativos.

Essa dificuldade foi também levantada por Fischer e Falconer (1998, p. 17) ao afirmarem que a definição de critérios para monitoramento das atividades das organizações do terceiro setor e para “[...] avaliação de resultados é tarefa quase impossível”. Dessa maneira, a Contabilidade, como um sistema de informação e mensuração, tem envidado esforços nessa direção.

Para Assis et al. (2006), a contabilidade tem um papel importante na solução das dificuldades que as entidades do terceiro setor enfrentam. Segundo os autores (2006), a contabilidade deve contribuir no processo de *accountability*, ou seja, fornecer informações necessárias aos investidores sociais para que possam verificar como estas entidades têm gerido os recursos que recebem. Na visão de Carneiro et al. (2011), a utilização da contabilidade como ciência da informação para divulgação detalhada de informações à comunidade por meio das demonstrações contábeis e relatórios gerenciais contribui para a transparência da entidade, e é por meio dessa transparência que as organizações demonstram quem são e quais são seus objetivos.

4.1 Controle financeiro

A gestão financeira é um conjunto de ações e procedimentos administrativos envolvendo o planejamento, análise e controle das atividades financeiras da empresa, visando maximizar os resultados econômicos - financeiros decorrentes de suas atividades operacionais. Para realizar esta tarefa, o gestor financeiro precisa ter um sistema de informações gerenciais para conhecer a situação financeira da empresa e tomar as decisões mais adequadas para maximizar os seus resultados. Conforme Tachizawa (2014), a gestão é considerada fundamental para as organizações não governamentais sem fins lucrativos, afirmando que essas entidades podem desenvolver a gestão que contemple informações que:

- indique as estratégias genéricas que podem ser aplicadas por esse tipo de orga-

nização;

- classifique decisões que correspondem ao processo de gerenciamento estratégico e operacional da organização;
- aponte agentes distintos e instituições que possam interagir com a organização.

O modelo ideal que busca analisar e gerenciar a organização parte do meio externo para o interno, de forma geral para individual da entidade de acordo com alguns elementos:

- existem estratégias universais para cada tipo de organização;
- as estratégias consideradas comuns a todas as organizações pertencentes ao terceiro setor, podem auxiliar a definição de estratégias definidas e assim transformar cada organização distinta;
- as estratégias universais adicionam-se às estratégias próprias da organização que constituem o processo decisório da organização. Essas estratégias universais são dependentes do responsável pela gestão da organização, assim como sofrem efeitos também da cultura e valores;
- o processo decisório pode ser classificado de acordo com níveis de decisão que estão relacionados às estratégias definidos para a atividade organizacional;
- a tomada de decisão é formada por escolhas precisas que envolvem a operação das atividades da organização do terceiro setor;
- é indicado trabalhar nos modelos que seguem decisões de nível estratégico e operacional, contemplando escolhas que envolvem a gestão ambiental e de responsabilidade social.

4.2 Imunidade tributária e isenção tributária

A imunidade tributária é definida pela Constituição Federal no seu art.150, inciso VI, alínea c, e estabelece que é vedado à União, Estados, Distrito Federal e municípios de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços de instituições de educação e de assistência social, isto é, sem fins lucrativos (ALBUQUERQUE, 2006).

O art. 14 do Código Tributário Brasileiro presume o cumprimento simultâneo de três requisitos para o gozo da imunidade. O primeiro requisito é a vedação à distribuição de parcela do patrimônio ou rendas da entidade, o qual pretende impedir que pessoas de má-fé venham a criar entidades ditas educacionais ou assistências cujo objetivo seja assistir aos próprios instituidores. O segundo quesito é que os recursos sejam completamente aplicados na atenção, assistência e desenvolvimento da população brasileira, e nas atividades estatutariamente fixadas pelos instituidores, ou seja, os recursos devem ser utilizados no território nacional, onde a entidade está alocada. O último requisito estabelece que a entidade deverá manter apropriada escrituração de suas receitas e despesas em livros que viabilizem comprovar a correção dos lançamentos neles efetuados (ALBUQUERQUE, 2006).

As imunidades, de maneira geral, permitem que se efetivem os valores sociais elencados na Constituição, tais como: liberdade política, liberdade sindical, acesso à cultura, liberdade de culto, desenvolvimento das atividades de educação e assistência social. Ou seja, como todos esses direitos são direitos do cidadão, as imunidades, com a desonera-

ção tributária das entidades, fatos ou sujeitos permitem que tais direitos sejam desenvolvidos e alcançados por todos. É o exemplo das instituições de Educação e Assistência Social, que, ao serem imunes, permitem que tais entidades desenvolvam suas atividades para garantir o alcance de suas propostas a todos os cidadãos, como, por exemplo, uma educação digna.

As entidades do terceiro setor que têm direito são: as instituições sem fins lucrativos, de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição da sociedade. Dessa forma, as entidades que pertencem ao terceiro setor, como as organizações não governamentais (ONGs), associações, fundações e instituições religiosas têm direito à isenção ou imunidade de diversos impostos, e muitas vezes elas que ajudam essas organizações a sobreviverem, pois elas dependem na maioria das vezes de doações e subsídios para desenvolver e manter suas atividades, devido ao fato de serem entidades sem fins lucrativos (ALVES, BONHO, 2018, p.65).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de tantas particularidades quando tratamos das entidades pertencentes ao terceiro setor, é indispensável que seja conhecido os principais aspectos ligados a essas entidades, principalmente os que tratam diretamente com a relação entre a entidade e o fisco. A contabilidade é uma ferramenta gerencial que gera informações de grande relevância para uma organização e deve ser utilizada de forma consciente. O profissional contábil deve estar atualizado em relação as diversas mudanças que ocorrem na legislação, principalmente diante das diversas inovações tecnológicas que estão ocorrendo, que exigem dos profissionais da área contábil uma maior atenção às informações que são geradas pela contabilidade.

Referências

ALBUQUERQUE, Antônio. **Terceiro Setor: História e Gestão de Organizações**. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?id=XjTZ2ZRtnUUC&printsec=frontcover&hl=pt-#v=onepage&q&f=false>. Acesso em 18 nov. 2022

ALVES, Aline; BONHO, Fabiana T. **Contabilidade do terceiro setor. Grupo A, 2018**. E-book. ISBN 9788595028593. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788595028593/>. Acesso em: 10 nov. 2022.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL - **Terceiro Setor Guia de orientação para o profissional da Contabilidade** Disponível em: https://fundacoes.mppr.mp.br/arquivos/File/Material_de_Apoio_Publico_Externo/CRC_RS_Guia_de_Orientacao_para_o_Profissional_da_Contabilidade_2018.pdf. Acesso em: 12 nov.2022

IBGC: guia das melhores práticas para organizações do terceiro setor 2016. Disponível em: [Catalogodeteses.capes.gov.br/catalogo-teses/#!](http://catalogodeteses.capes.gov.br/catalogo-teses/#!). Acesso em 15 nov. 2022.

MAZZEI, Bianca B; STRUETT, Mirian A.M. - **A INFLUÊNCIA DOS ASPECTOS CULTURAIS NA GESTÃO FINANCEIRA DE UMA ORGANIZAÇÃO DO TERCEIRO SETOR**. Disponível em <https://periodicos.uem.br/ojs/index.php/CadAdm/article/view/38067/19803>. Acesso em: 18/11/2022

MINISTÉRIO PÚBLICO DO PARANÁ. Disponível em: <https://fundacoes.mppr.mp.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=118> Acesso em 17 nov. 2022

MOSELIN, Fernanda. **A Contabilidade no Terceiro Setor: Instrumento de Transparência Social**.

Disponível em: <https://periodicos2.unemat.br/index.php/rca/article/view/6626/pdf> Acesso em 18 nov. 2022

PAES, José Eduardo S.; CHIELE, Marinez. **Terceiro Setor e Tributação - Vol. 4**. Grupo GEN, 2011. E-book. ISBN 978-85-309-5624-0. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-5624-0/>. Acesso em: 18 nov. 2022.

SLOMSKI, Valmor. **Contabilidade do terceiro setor: uma abordagem operacional: aplicável às associações, fundações, partidos políticos e organizações religiosas**. Grupo GEN, 2012. E-book. ISBN 9788522480166. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522480166/>. Acesso em: 01 nov. 2022.

TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações Não Governamentais e Terceiro Setor - Criação de ONGs e Estratégias de Atuação**. Grupo GEN, 2019. E-book. ISBN 9788597022186. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597022186/>. Acesso em: 16 nov. 2022.

ZITTEI, Vinícius. **Nível de Evidenciação Contábil de Organizações do Terceiro Setor Administração Pública e Gestão Social**, vol. 8 Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=351557804003>



17



**BENEFÍCIOS DA ANÁLISE DO BALANÇO
PATRIMONIAL NAS EMPRESAS COMO AUXÍLIO
PARA O CRESCIMENTO DO RESULTADO E
TOMADA DE DECISÕES**

*BENEFITS OF BALANCE SHEET ANALYSIS IN
COMPANIES AS AN AID FOR GROWING RESULTS
AND DECISION-MAKING*

Alcides Mayk Rocha Leite



Estudos Interdisciplinares
da Contabilidade

Resumo

Este escrito tem como objetivo abordar a respeito do conceito do balanço Patrimonial, demonstrando os grupos e classificação das contas. Assim, também elencar no que tange as análises verticais e horizontais, intencionando exemplificar o crescimento ou queda da situação econômica-financeira da empresa, uma vez que, de acordo com essas análises, o gestor possa tomar a melhor decisão patrimonial da empresa. Por conseguinte, a pesquisa aqui elaborada, visa explicar no que se refere aos benefícios da análise de balanço para a tomada de decisões, tendo como uma possibilidade de se ter um leque rico de informações, podendo atingir os objetivos das análises dos gestores, direcionando os caminhos par que os gestores tenham uma correta tomada de decisões de acordo com as análises. Nesse sentido, compreende-se que a Ciência da Contabilidade é aquela que tem como objetivo oferecer respaldo financeiro-econômico para os que a manuseiam, pois ela abastece essas noções por meio das demonstrações contábeis, sendo o Balanço Patrimonial o carro chefe dessas evidenciações. A revolução dessa doutrina tem por base o aperfeiçoamento das ferramentas de análise, para uma melhor tomada de decisão. Para os gestores, de um modo geral, é indispensável o conhecimento e o uso desses métodos de análise tendo em vista que, por meio deles, podem promover dados e informações sobre determinado empreendimento, no intuito de constatar se este é sustentável, permanente e seguro.

Palavras-chave: Balanço Patrimonial, Contabilidade, Indicadores, Análise.

Abstract

This writing aims to address the concept of the balance sheet, demonstrating the groups and classification of accounts. Thus, also listing the vertical and horizontal analyses, intending to exemplify the growth or fall of the company's economic and financial situation, since, according to these analyses, the manager can make the best asset decision for the company. Therefore, the research elaborated here, aims to explain with regard to the benefits of the balance sheet analysis for decision making, having as a possibility to have a rich range of information, being able to reach the objectives of the analyzes of the managers, directing the paths so that managers have a correct decision making according to the analyses. In this sense, it is understood that the Science of Accounting is the one that aims to offer financial and economic support to those who handle it, as it supplies these notions through financial statements, with the Balance Sheet being the flagship of these disclosures. The revolution of this doctrine is based on the improvement of analysis tools, for better decision-making. For managers, in general, it is essential to know and use these methods of analysis, considering that, through them, they can promote data and information about a given project, in order to verify if it is sustainable, permanent and safe.

Keywords: Balance Sheet, Accounting, Indicators, Analysis.

1. INTRODUÇÃO

Com um quadro econômico-financeiro que se transforma frequentemente, a existência dos negócios das empresas altera-se de modo acelerado e ininterrupto. Em decorrência disso, as demonstrações contábeis entram como uma forma de comunicar fatos importantes sobre as entidades, uma vez que os usuários dessas informações se baseiam justamente nesses dados para tomar decisões importantes, as quais afetam o bem-estar das empresas e a saúde geral da organização.

O Balanço Patrimonial, que é uma ferramenta importante no processo decisório, surge como necessidade de um modelo contábil fundamental para analisar de forma mais criteriosa as atividades desenvolvidas por determinada empresa, fazendo com que o gestor possa ter uma tomada de decisão eficiente, permitindo que a dimensão organizacional da empresa, tenha caminhos direcionados e seja capaz de obter resultados positivos e mensurados dentro de um padrão planejado. Assim, a compreensão do fenômeno aqui pesquisado, é um valioso instrumento para a ampliação dos conhecimentos que são significativos para a área contábil e, sobretudo, para o crescimento profissional do acadêmico em formação, uma vez que se faz necessário conhecer de forma clara e objetiva os aspectos que norteiam a balanço patrimonial do campo de trabalho.

Com isso, surgiu o problema da pesquisa: Como a análise do Balanço Patrimonial (BP) auxilia os gestores nas tomadas de decisões nas empresas? Para tanto, realizou-se uma análise correta da referida demonstração, quando são identificados e mensurados, demonstram efetivamente o desempenho da empresa, gerando-se uma conclusão de ideias, que possam contribuir para ampliar a lucratividade da empresa, aumentando os lucros e diminuindo as despesas.

Este estudo tem como objetivo geral compreender como a análise do Balanço Patrimonial auxilia os gestores nas tomadas de decisões das empresas. Já os objetivos específicos, visam a abordar o conceito do BP e os seus principais métodos de análise, além de apontar os benefícios ocorridos pela adequada análise do Balanço patrimonial no processo decisório. Toda a pesquisa foi baseada nas produções acadêmicas dos últimos anos, com vistas a alcançar as informações necessárias sobre o tema em questão.

2. BALANÇO PATRIMONIAL

O Balanço Patrimonial configura-se por ser uma evidenciação de propriedades, onde as devidas contas são classificadas de acordo com os elementos do patrimônio. É um relatório expresso em forma de tabela com dois lados distintos, cada qual com sua função específica no sentido de reunir as informações características de cada conta. Ele "...visa especificar e demonstrar onde são alocados os bens, direitos e obrigações da empresa, ou seja, ele busca evidenciar qualitativamente e quantitativamente, a posição patrimonial da entidade em um determinado período" (SILVA, 2014, p. 86).

De acordo com Moises Melo e Sergio Barbosa (2018), o balanço patrimonial é uma demonstração contábil estática e sintética, ou seja, mostra-se a situação financeira e patrimonial em uma determinada data.

Quando se fala de Patrimônio, pode-se, de imediato, imaginar ser tudo o que a pes-

soa tem, ou melhor, em possuir algo. Todavia, com a evolução das relações comerciais, juntou-se ao patrimônio também os direitos e as obrigações das pessoas. Assim, o patrimônio é o conjunto dos bens, direitos e obrigações. O patrimônio de uma empresa é dividido em três partes: Bens, Direitos e Obrigações. Segundo Ciro Bachtold (2011), bens são os elementos que podem ser avaliados monetariamente e podem ser destinados para uso, troca ou venda. Os bens possuem utilidade, pois são eles que satisfazem as necessidades de seus proprietários.

Os bens permanentes são aqueles que possuem vida longa, e são adquiridos para serem utilizados na empresa, ou seja, não são destinados à venda, podendo ser citados como exemplos um veículo, máquinas ou uma ferramenta. Outro tipo de bens são os chamados de consumo, que são utilizados dentro da empresa, e que serão consumidos a curto prazo, geralmente, dentro do próprio exercício em que foram adquiridos. Como exemplo, pode-se mencionar os materiais de expediente e os de limpeza.

Existem também os bens móveis e imóveis. O primeiro são bens suscetíveis de remoção sem danos em seu estado físico e de utilização. Citam-se como exemplos os veículos, animais, máquinas, móveis, equipamentos. O segundo, respectivamente, são bens que não podem ser deslocados de seu lugar de origem sem danos físico ou de utilização. São aqueles que, se deslocados, poderão ser danificados total ou parcialmente. Uma demonstração de bens imóveis são as casas, terrenos, edifícios, reflorestamento etc.

Os bens ainda contêm os corpóreos e incorpóreos. O corpóreo, como o próprio nome indica, são bens que constituem corpo físico, ou seja, possuem matéria e podem ser tocados. Citam-se como exemplos os carros, máquinas, mercadorias, enfim, a grande maioria dos bens. Já os incorpóreos, são bens que não constituem matéria, ou seja, não podem ser tocados. Contudo, mesmo assim, são passíveis de avaliação econômica e devem ser registrados na contabilidade por seu valor de mercado. Como amostra, o nome comercial, benfeitoria em imóvel de terceiros, fundo de comércio, marca, patente, licença de uso de direitos autorais, licença de uso de marca, entre outros.

Em relação aos Direitos, podem ser os elementos que representam os bens que estão em poder de terceiros, os quais, geralmente, aparecem acompanhados da expressão "a receber", "a compensar", a "recuperar", "a creditar", ou outra similar, indicando a promessa de recebimento ou que permita recuperar parte do bem transferido (BACHTOLD, 2011, p. 174). Para exemplificar o direito de uma empresa, pode-se citar as contribuições a receber, títulos a receber, adiantamento concedido (neste caso mesmo sem a expressão, trata-se de um direito, porque alguém recebeu o adiantamento e deverá devolver o valor recebido), etc.

As obrigações, por conseguinte, são bens de propriedade de terceiros que estão em poder da empresa, ou são dívidas contraídas em virtude de despesas. Quando se compra um bem ou se contrata um serviço, tanto um quanto o outro devem ser pagos. Portanto, tem-se aqui, uma dívida que poderá ser paga imediatamente ou a prazo, isto é, a responsabilidade de pagamento por bens adquiridos ou despesas realizadas. Salários a pagar, impostos a recolher, fornecedor, entre muitas outras são alguns exemplos de obrigações relacionadas a empresa.

O balanço patrimonial, segundo a NBC T 19.41

[...] é a relação de passivos, ativo e patrimônio líquido das entidades em uma determinada data específica. Segundo Iudícibus (2017, p.51), o Balanço Patrimonial (BP) é a representação gráfica constituída de duas colunas: a coluna do lado direito é denominada Passivo a Patrimônio Líquido – são as fontes



e origens dos financiamentos, onde estão representadas pelos terceiros e pelos proprietários do capital (capital próprio). A coluna do lado esquerdo é denominada. Ativo, onde são efetuados os investimentos e aplicação dos recursos originados do passivo e patrimônio líquido. (IUDÍCIBUS, 2017, p. 51).

A citação expressa que o Balanço Patrimonial é dividido em dois grupos, sendo eles o Passivo, onde evidencia o que a empresa tem como obrigação de realizar ou, em outras palavras, liquidar essas dívidas. Do lado direito, é onde fica os bens e direitos da organização, que se mostra os seus materiais de uso, numerários em espécie, seja ele por curto ou longo prazo.

<p style="text-align: center;">ATIVO</p> <p>É um recurso controlado pela entidade resultante de eventos passados e do qual se espera benefícios econômicos futuros.</p>	<p style="text-align: center;">PASSIVO</p> <p>É uma obrigação presente que deve origem em eventos passados, sendo esperado que resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos.</p>
<p>Para ser ativo, é necessário que o recurso preencha os quatro requisitos, que devem ser:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Bens ou Direitos; 2. De propriedade da empresa; 3. Mensurável monetariamente; 4. Representar benefícios presentes ou futuros. 	<p>São as contas representativas de obrigação com terceiros, que quando de seu vencimento, serão reclamadas. São também mensuráveis monetariamente.</p>
<p>Grupos:</p> <p>-CIRCULANTE: A classificação deverá satisfazer os seguintes critérios:</p> <ol style="list-style-type: none"> (a) Disponibilidade – Caixa ou equivalente de caixa (Conforme definido na NBC TG 3 (R3). (b) Os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente que se espera que seja realizado, está mantido essencialmente com o propósito de ser negociado ou pretende-se que seja vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade; (c) As aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte. 	<p>Grupos:</p> <p>-CIRCULANTE: A classificação deverá satisfazer os seguintes critérios:</p> <ol style="list-style-type: none"> (a) Espera-se que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade; (b) Está mantido essencialmente para a finalidade de ser negociado; (c) Deve-se ser liquidado no período de até doze meses após a data do balanço, ou (d) a entidade não tem direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço, de acordo com o item 73 da NBC TG 26 (R4)

ATIVO	PASSIVO
É um recurso controlado pela entidade resultante de eventos passados e do qual se espera benefícios econômicos futuros.	É uma obrigação presente que deve origem em eventos passados, sendo esperado que resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos.
-NÃO CIRCULANTE: REALIZÁVEL A LONGO PRAZO INVESTIMENTOS IMOBILIZADO INTANGÍVEL	- NÃO CIRCULANTE PATRIMÔNIO LÍQUIDO: CAPITAL SOCIAL RESERVAS DE CAPITAL AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL RESERVAS DE LUCRO AÇÕES DE TESOURARIA PREJUÍZO ACUMULADO.

Quadro 1 – Grupos de contas do Balanço Patrimonial detalhado

Fonte: Melo, Barbosa (2018, p. 154)

Como demonstrado no Quadro 1, o Balanço Patrimonial tem várias divisões, as quais buscam evidenciar aos usuários uma visão patrimonial completa da empresa, relatando as contas referidas e também as suas características, fazendo com que fique bem explícito a situação econômico-financeira da entidade (MELO; BARBOSA, 2018).

Explicando as divisões, no Ativo estão as contas representativas dos bens e dos direitos, dispostas em ordem decrescente, de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, em dois grandes grupos: Ativo Circulante e Ativo Não Circulante. (RIBEIRO, 2007, p. 60). O grau de liquidez é o maior ou menor prazo no qual bens e direitos podem ser transformados em dinheiro.

O Ativo Circulante é composto pelos bens e direitos que estão em frequente circulação no patrimônio. Basicamente, são valores já realizados (transformados em dinheiro) ou que serão realizados até o término do exercício social subsequente (RIBEIRO, 2007, p.60). A Lei n. 6.404/1976 estabelece que no Ativo Circulante devem constar as Disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social seguinte e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte.

De acordo com Marion (2018, 42):

Neste grupo são classificados: dinheiro disponível (caixa e bancos) em poder da empresa e também todos os valores que serão transformados (convertidos, realizados) em dinheiro a curto prazo: normalmente “duplicatas a receber” e “estoques”. Dinheiro e itens que se transformarão rapidamente em dinheiro devem, portanto, ser classificados no Ativo Circulante. O Ativo Circulante é o grupo que gera dinheiro para a empresa pagar suas contas a curto prazo. Esse grupo é conhecido como capital de giro, pois seus itens estão sempre se renovando (MARION, 2018, p.42).

Já o Ativo Não Circulante, em concordância com Ribeiro (2007), é o grupo oposto do Ativo Circulante, pois, enquanto no Ativo Circulante são classificadas as contas que representam bens e direitos que estão em circulação constante na empresa, isto é, que

giram em prazo inferior a um ano, no Ativo Não Circulante são classificadas as contas representativas de bens e direitos, com pequena ou nenhuma margem de circulação. A Lei n. 6.404/1976 divide o Ativo Não Circulante em quatro partes: Ativo Realizável a Longo Prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível.

Marion (2018, p. 86) Ativo Não Circulante tem a seguinte definição:

São itens que serão realizados (transformados) em dinheiro a longo prazo, ou seja, em período superior a um ano, ou de acordo com o ciclo operacional da atividade predominante. Os empréstimos que a empresa faz a diretores e a outras empresas coligadas não são recebíveis imediatamente; por isso, são classificados no Realizável a Longo Prazo (MARION, 2018, p.86).

Por outro lado, o Passivo são obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do Ativo Não Circulante, que serão classificadas no Passivo Circulante, quando vencerem no exercício seguinte no Passivo Não Circulante, se tiverem vencimento em prazo maior, observando-se, todavia, o prazo do ciclo operacional da companhia, se este for superior a um ano (VICECONTI, 2007).

O Passivo também é dividido em dois grupos: O Passivo Circulante e o Passivo Não Circulante. O primeiro evidencia todas as dívidas com terceiros que serão pagas a curto prazo: dívidas com fornecedores de mercadorias, salários a pagar, impostos a pagar, empréstimos bancários a pagar, encargos a pagar. Já o Passivo Não Circulante, é composto principalmente do Exigível a Longo Prazo, o qual compreende as obrigações com terceiros que serão liquidadas a longo prazo. As dívidas a longo prazo normalmente se referem aos financiamentos obtidos nas financeiras e bancos de desenvolvimento e de investimento, segundo Marion (2018).

Por fim, o Patrimônio Líquido, em conformidade com Ribeiro (2007), é a parte do Balanço Patrimonial que corresponde aos capitais próprios. Os elementos que o compõem representam a origem dos recursos próprios, derivados dos proprietários (titular, sócios ou acionistas) ou derivados da movimentação normal do patrimônio (Lucros ou Prejuízos apurados). No Patrimônio Líquido, portanto, as contas representativas dos capitais próprios são classificadas nos seguintes grupos: Capital Social, Reservas.

Sendo assim, o Balanço Patrimonial é a demonstração financeira que apresenta de forma resumida o patrimônio da empresa, de acordo com a configuração do Balanço Patrimonial, o que pode ser demonstrado quantitativamente e qualitativamente. Isto é, a referida demonstração é que vai sumarizar as referências de forma qualitativa e quantitativa a respeito do patrimônio de uma estabelecida instituição em um período (RIBEIRO, 2013).

3. MÉTODO DE ANÁLISE DO BALANÇO PATRIMONIAL

Examinar minuciosamente os relatórios numéricos de uma empresa é uma técnica muito importante dentro da análise. Nesse segmento, o demonstrativo fundamental para avaliar a grandeza de uma empresa é no Balanço Patrimonial, uma vez que pode ser classificado pela contabilidade como a principal demonstração financeira de uma entidade, levando a compreender o que é o balanço patrimonial e como funciona o seu mecanismo, o que é mais que indispensável ao se averiguar uma empresa.

A análise das demonstrações financeiras é uma pesquisa da situação financeira e patrimonial de uma empresa ou entidade. Em síntese, consiste em um exame cuidadoso

e detalhista das informações financeiras disponíveis, tendo como objetivo extrair informações que servirão para tomada de decisões (PAIM; SILVA, 2018).

As demonstrações financeiras fornecem uma série de dados sobre a empresa, e o gestor necessita examinar esses dados para que eles possam ser transformados em informações que possibilitarão demonstrar um cenário claro do desempenho e perspectivas da empresa, com a finalidade de constatar seus pontos fortes e fracos, o que vai possibilitar tomar decisões que impulsionem esses pontos fortes e reduzam os pontos fracos (PAIM; SILVA, 2018).

Matarazzo (1998) e Silva (2005) apud Paim e Silva (2018) classificam os métodos de análise de balanços em três subgrupos: Análise Vertical (AV), Análise Horizontal (AH) e Análise de Indicadores Financeiros e Econômicos.

MÉTODO DE ANÁLISE	DESCRIÇÃO AUTORES
ANÁLISE VERTICAL	É realizada mediante a extração de relacionamentos percentuais entre itens pertencentes à demonstração financeira de um mesmo período (MATARAZZO, 1998, p. 47).
ANÁLISE HORIZONTAL	É um processo de análise temporal que permite verificar a evolução das contas individuais e também dos grupos de contas por meio de índices (MATARAZZO, 1998, p. 47).
ANÁLISE DE INDICADORES FINANCEIROS E ECONÔMICOS	São utilizados para demonstrar a vida econômica e financeira de uma determinada entidade ou instituição e podem ser expressos em valores monetários absolutos, valores relativos ou taxas de variação, tempo, entre outros (SILVA, 2005, p. 248).

Quadro 2 – Método de análise do Balanço Patrimonial

Fonte: Adaptado de Matarazzo (1998, p. 47); Silva (2005, p.248) apud Paim e Silva (2018, p. 248).

De acordo com Quadro 2, pode-se verificar os três principais métodos de análises do Balanço Patrimonial, descritas pelos autores, onde resumidamente evidencia que a análise vertical busca demonstrar o percentual de participação de cada item em relação ao total do capital do exercício, a análise horizontal evidencia por períodos, em percentuais, o crescimento ou queda dos elementos patrimoniais da empresa e por fim, a análise de indicadores financeiros e econômicos permite um aprofundamento das informações contidas nas demonstrações (LINS; FILHO, 2011).

3.1 Análise vertical

A análise vertical demonstra a relevância de cada conta em relação a um valor total. No Balanço Patrimonial, é calculado o percentual de participação, relativo às contas, adotando como base o seu capital total, representado pelo Ativo total ou Passivo total (BLATT, 2018).

Para Paim (2018), a análise vertical é realizada mediante a extração de relacionamentos percentuais entre itens pertencentes à demonstração financeira de um mesmo período, ou seja, verifica-se a participação de cada elemento em relação ao todo.

A utilização dessa análise permitirá que os analistas identifiquem tendências e situações anormais e significativas nas demonstrações contábeis, o que na maioria dos casos requer aprofundamento das análises dos indicadores que auxiliarão a administração da

entidade no processo decisório (ALMEIDA, 2010).

Segundo Antônio Saporito (2015):

A análise vertical consiste no estudo da composição, em termos percentuais, de cada demonstração contábil, aplicada às várias demonstrações específicas de cada data ou período. Essa técnica de análise de extrema utilidade, pois permite averiguar a importância relativa das partes que forma a demonstração” (SAPORITO, 2015, p. 96).

A análise vertical do Balanço Patrimonial tem o Ativo Total como base. Nela, cada conta e cada grupo de contas do Balanço Padronizado são comparados ao Ativo Total em termos relativos. Divide-se o valor que se pretende comparar pelo Ativo Total, multiplicando-se o resultado obtido por 100, para expressá-lo em percentual (SAPORITO, 2015).

Para determinar a análise vertical

$$A. V. = \frac{\text{Rubrica Individual}}{\text{Rubrica Total}} \times 100$$

Figura 1- Fórmula da Análise Vertical

Fonte: Paim (2018, p. 48).

3.2 Análise horizontal

A análise horizontal autoriza uma avaliação da evolução de uma conta ou de um grupo de contas ao longo de períodos subsequentes. Trabalha essencialmente com conclusões e raramente anuncia as possíveis causas das modificações. Pode ser progressiva ou retrospectiva. Essa análise é bastante significativa para a estrutura de uma série histórica, o que é importante para ajudar no estudo de tendências.

A técnica de análise horizontal foi criada no ano de 1925, por Stephen Gilman, como forma de alargar a visão dos usuários da contabilidade, na análise adequada dos indicadores. (SAPORITO, 2015).

A análise horizontal objetiva demonstrar o crescimento ou queda ocorrida em elementos que compõem as demonstrações contábeis em períodos contínuos. Ela compara os percentuais ao longo dos períodos, essa comparação é feita horizontalmente ao longo dos anos (BLATT, 2018).

Marcelo Cavalcanti Almeida (2019) descreve que,

A análise horizontal (AH) relaciona cada conta ou transação das demonstrações contábeis (DCs) ao longo de certo período de anos ou de meses, evidenciando aumentos ou reduções em comparação com o primeiro ano da série. Na AH é normalmente utilizada a técnica de índice (ALMEIDA, 2019, p. 107).

Conforme a citação acima relata, de acordo com os anos, se tem uma posição temporal, ou seja, ao longo dos períodos tendo a análise horizontal realizada, sendo que, com isso demonstrado, se tem uma certeza de como está a empresa, verificando-se se aquela organização está em crescimento ou em queda.

Quando usada no Balanço Patrimonial, a análise horizontal compara os valores atuais com os antigos de cada conta e estes adotam a base 100. Deve-se dividir o valor mais recente de cada conta pelo seu respectivo valor na data-base multiplicando os resultados por 100 para transformá-los em percentual (SAPORITO, 2015). É importante que “[...] os valores comparados estejam expressos em ‘moeda de poder aquisitivo constante’” (BLATT, 2018, p. 60).

Para determinar a análise horizontal

$$A.H = \frac{\text{Rubrica Atual}}{\text{Rubrica Anterior}} - 1 \times 100$$

Figura 2 – Fórmula da Análise Horizontal

Fonte: Paim (2018, p. 48).

4. BENEFÍCIOS DA ANÁLISE DE BALANÇO PARA A TOMADA DE DECISÃO

A contabilidade, em sua essência, tem como propósito a comparação do desenvolvimento do patrimônio, o que resulta na análise das modificações das riquezas como benefício a este. O homem originário, no momento em que comparava a variação de suas riquezas oriundas de inventários de suas manadas, querendo ou não, já se apresentava, até então de aparência inicial, analisando. Porém, só no século atual foi possível ver a análise da forma como a vemos hoje.

Essas demonstrações financeiras são manuseadas pela Contabilidade, para constatar e identificar o patrimônio, e as plausíveis imperfeições que podem ocorrer nas organizações. Um dos fundamentais objetivos da análise financeira, segundo Silva (2004, p.68), é o:

[...] fornecimento de subsídios para a tomada racional de decisão de concessão de crédito e de investimento, a partir de informações de boa qualidade. Um dos métodos de análise financeira é através dos indicadores financeiros, que proporciona uma posição da empresa em relação à liquidez, endividamento, rentabilidade e solvência (SILVA, 2004, p.68).

Deste modo, conclui-se que o objetivo geral de uma análise é obter elementos para o processo de avaliação da situação financeira e operacional da entidade analisada. Sendo assim, a análise de balanço fará o julgamento sobre a situação da empresa e suas possibilidades futuras.

Franco (1980, p. 106) nos clarifica que:

Como as principais demonstrações contábeis são exposições sintéticas dos componentes patrimoniais e de suas variações, a ele recorreremos quando desejamos conhecer os diferentes aspectos da situação patrimonial e de suas variações. Sendo demonstrações sintéticas, não oferecem informações detalhadas sobre o estado patrimonial e sobre suas variações. Daí, a necessidade de aplicação da técnica contábil denominada Análise das demonstrações contábeis.

Examinar uma comprovação contábil é desagrupar em fragmentos, tirar seus membros, buscando identificá-los e interpretá-los, relacionando-os com outros componentes e com o todo, tornando-o simplificado e compreensível (SÁ, 1976).

A Análise de Balanços permite que se extraia dos demonstrativos contábeis apurados e divulgados por uma empresa, informações úteis sobre o seu desempenho econômico-financeiro, podendo atender aos objetivos benéficos das análises dos investidores, credores, concorrentes, empregados, governo (SÉRGIO IUDÍCIBUS 2015).

Agora, para se efetuar a análise do balanço patrimonial, para que se tenha uma relação correta na tomada de decisão e que essa análise traga benefício aos gestores, o analista deve recolher informações da empresa sobre o seu desempenho perante o mercado. Esse procedimento baseia-se em informações primitivas, para prognosticar o futuro e dar seu parecer diante da sua avaliação, se vale a pena investir. O analista precisa verificar com muita atenção as informações da conduta organizacional da entidade diante do mercado e estar a par do mercado interno por meio dos relatórios macroeconômicos, setoriais, administrativos e demonstrações contábeis.

A análise de balanço, segundo Assaf Neto:

A análise de balanços visa relatar, com base nas informações contábeis fornecidas pelas empresas, a posição econômico-financeira atual, as causas que determinaram a evolução apresentada e as tendências futuras. Em outras palavras, pela análise de balanços extraem-se informações sobre a posição passada, presente e futura (projetada) de uma empresa (ASSAF NETO, 2002, p. 48).

Halpern (2003) afirma que a análise fundamentalista é baseada na avaliação do Balanço Patrimonial da empresa e pode ser do período trimestral, semestral ou anual. Para o projeto, todos os balanços analisados foram anuais. Analisando a composição da estrutura de financiamento e do capital próprio, podem-se simular os possíveis lucros que podem ser obtidos no futuro.

Ou seja, a importância do BP para uma análise, tendo-se relação com uma possível tomada de decisão para que se tenha privilégios, é mais contundente e sólida, quando essa demonstração financeira produz dados (números, descrições de objetos, etc.) que sozinhos nada podem informar para quem os observa. A análise de balanços transforma esses dados das demonstrações financeiras em informações que passam a ter poder influenciador na tomada de decisões por parte dos administradores, pois mostram se esta vem sendo bem administrada, se pode tomar crédito, se pode pagar suas dívidas, se é lucrativa ou não, se está à beira da falência ou se tem condições de continuar operando.

Com isso, é analisado se a empresa em um determinado período possa a ter crédito ou não, se ela tem potencial de liquidar suas obrigações, se está sendo bem administrada, se sua atividade operacional dispõe de uma rentabilidade que satisfaz os anseios dos donos que contenham recursos próprios e se irá comprometer seu patrimônio ou se permanecerá operando no mercado.

Assaf Neto (2002, p. 49) relata que:

Em verdade, a preocupação do analista centra-se nas demonstrações contábeis da sociedade, das quais extrai suas conclusões a respeito de sua situação econômico-financeira, e toma (ou influencia) decisões com relação a conceder ou não crédito, investir em seu capital acionário, alterar determinada política financeira, avaliar se a empresa está sendo bem administrada,

identificar sua capacidade de solvência (estimar se irá falir ou não), avaliar se é uma empresa lucrativa e se tem condições de saldar suas dívidas com recursos gerados internamente etc (ASSAF NETO, 2002, p. 49).

Uma preocupação essencial do analista deve ser a de conhecer mais detalhadamente a empresa e seu mercado de atuação, de maneira a melhor avaliar as decisões financeiras (investimento e financiamento) tomadas. A análise de balanços torna-se bem mais consistente quando interpretada dentro das características do setor de atividade da empresa. Por exemplo, um giro de 70 dias dos estoques pode ser excessivo para determinado segmento comercial, sendo considerado, entretanto, adequado em outro (ASSAF NETO, 2002).

Com isso, deve-se ter um processo de como essa análise terá que ser feita. Primeiro, o processo de análise de balanços começa quando termina o processo contábil. Após isso, se iniciará o processo de análise que, segundo Ribeiro (2018, p. 184), são técnicas utilizadas pelos analistas contábeis para a obtenção de conclusões, acerca da situação econômica e financeira da Entidade ou de outros aspectos relacionados com o patrimônio, de acordo com os interesses dos usuários dos resultados da análise.

Com isso, os processos de análises são feitos da seguinte forma, segundo Ribeiro (2018, p.185):

1º - Análise propriamente dita

Consiste em exame minucioso, abrangendo cada uma das contas que compõem a demonstração financeira, objeto da análise. Por meio desse processo, o analista decompõe os fenômenos patrimoniais, familiarizando-se com pormenores que envolvem a composição de cada conta, bem como de seus respectivos grupos.

2º - Análise por quocientes É o estudo comparativo entre grupos de elementos das demonstrações contábeis por meio de índices, objetivando o conhecimento da relação, entre cada um dos grupos do conjunto.

3º - Análise vertical

Consiste na determinação da porcentagem de cada conta ou do grupo de contas, em relação ao seu conjunto. Esse processo é também conhecido por "Análise por Coeficientes".

4º - Análise horizontal Comparação feita entre componentes do conjunto em vários períodos, por meio de números - índices, objetivando a avaliação ou o desempenho de cada conta ou grupo de contas, ao longo dos períodos analisados.

5º - Comparação com padrões

Consiste na comparação entre quocientes, coeficientes e números - índices, correspondentes às demonstrações de uma entidade, com os padrões obtidos por meio do comportamento de um grupo de Entidades do mesmo ramo (RIBEIRO, 2018, p.185).

Colocando em um contexto geral, o benefício da análise do Balanço Patrimonial na tomada de decisão é que ambas andam juntas, para o melhor desempenho da empresa, sendo que os gestores deverão tomar o poder de decisão, verificando o relatório financeiro que, se for corretamente analisado, examinado, contendo uma resposta positiva para a entidade, o veredicto seria feito de forma clara e objetiva, trazendo uma grande prerrogativa para os administradores e, conseqüentemente, para a empresa.

Mesmo que o resultado seja negativo, se houver uma análise correta dessa demonstração, o próprio diretor irá tomar a decisão coerente para que a empresa volte ao caminho da lucratividade, tendo em vista que o relatório terá todas as informações patrimoniais possíveis, por meio das quais o gestor terá um norte sobre a decisão que deverá tomar.

A análise do BP tem como base as suas análises verticais e horizontais, importantes aliados para que, segundo Lins e Franco (2012), se possa identificar possíveis problemas econômicos e financeiros, de forma a possibilitar a tomada de decisões em tempo, corrigir problemas que porventura possam agravar a situação, conhecer e avaliar a evolução em relação aos períodos anteriores e também avaliar se a administração vem tendo um bom desempenho ou não e como vem desempenhada a sua missão primordial, que é a de aumentar o patrimônio da empresa.

Portanto, os benefícios dessa referida análise para a tomada de decisão dos utilizadores da contabilidade autoriza um aspecto técnico da companhia, de seus esboços, das possibilidades que seriam capazes de serem aplicadas pelo dirigente, concordando em inteirar-se das insuficiências da entidade, seus pontos fortes e fracos, entre outros.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do contexto geral da pesquisa, conclui-se que a análise do balanço patrimonial nas empresas como método de auxílio para a gestão e tomada de decisão são indispensáveis para um melhor andamento patrimonial da organização, pelo fato de proporcionar ao gestor adquirir resultados acerca da entidade e, de igual modo, proceder a conferência com outras agremiações do mesmo mercado.

Este trabalho ressaltou a importância da análise do BP como uma ferramenta no sentido de auxiliar o gestor em uma tomada de decisão, como aparência de pesquisa para uma boa carteira de ações. Pode-se avaliar que as ferramentas de análise desta referida demonstração, bem como as análises verticais e horizontais e os benefícios que esta análise traz, demonstram as suas influências, respectivamente, nos resultados, dando uma visão diferenciada ao administrador, para uma futura decisão de investimento.

Fica, portanto, a proposta de serem feitas novas pesquisas de análises mercadológicas com o objetivo de ampliar os conhecimentos em relação ao que o Balanço Patrimonial pode evidenciar para os gestores das empresas, para a tomada de decisão. Deste modo, por meio desta pesquisa, explicita-se essa valiosa colaboração para todos aqueles que pretendem se aprofundar nesse mundo da análise do Balanço Patrimonial nas empresas, como método de auxílio para a gestão e tomada de decisão, tenham esse escrito com uma ferramenta de apoio para que, de alguma forma, sirva para construção do conhecimento e de seu crescimento profissional.

Referências

ALMEIDA, Cavalcante Marcelo. **Análise das demonstrações contábeis em IFRS e CPC: facilitada e sistemática**. São Paulo: Grupo Editorial Nacional, 2019.

ASSAF NETO, A. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico financeiro**. São Paulo: Atlas, 2002.

BACHTOLD, Ciro. **Contabilidade básica**. Curitiba: E-Tec Brasil, 2011.

BACHTOLD, Paulo Viceconti. **Contabilidade básica**. São Paulo: Saraiva, 2018.

BALTT, Adriano. **Análise de balanços: Estruturação e avaliação das demonstrações financeiras e contábeis**. São Paulo: Editora Pearson, 2000.

LINS, Luiz dos Santos; FILHO, José Francisco. **Fundamentos e análise das demonstrações contábeis: uma abordagem interativa**. São Paulo: Atlas S.A., 2012.

IUDICIBUS, Sérgio de. **Análise de balanços**. São Paulo: Atlas, 2017.

MARION, José Carlos. **Análise das demonstrações contábeis: contabilidade empresarial**. São Paulo: Atlas, 2012.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços: abordagem gerencial**. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MELO, Moises; BARBOSA, Sérgio. **Demonstrações contábeis: da teoria à prática**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2018.

PAIM, Moisés Wilson; SILVA, da Marcondes Márcia. **Análise das demonstrações contábeis**. Londrina: Editora e Distribuidora Educacional S.A., 2018.

18



**BENEFÍCIOS DA CONTABILIDADE E DA CORRETA
EVIDENCIAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL
PARA A GESTÃO DAS ENTIDADES DO TERCEIRO
SETOR**

*BENEFITS OF CONTABILITY AND THE CORRECT
DISCLOSURE OF ACCOUNTING INFORMATION
FOR THE MANAGEMENT OF THIRD SECTOR
ENTITIES*

Claudio Luis Araujo Filho



Estudos Interdisciplinares
da Contabilidade

Resumo

Este trabalho se constituiu em uma revisão de literatura, cujo objetivo foi entender como a contabilidade e a evidenciação da informação contábil beneficiam a gestão das entidades do terceiro setor. Essas organizações têm assumido um papel relevante na realização de atividades de âmbito social e elas recorrem a contabilidade para amenizar a fragilidade financeira, operacional e gerencial intrínsecas ao setor. Em um primeiro momento, procurou-se estabelecer os conceitos de evidenciação contábil e terceiro setor, visto que analisar as particularidades da gestão dessas entidades é necessário para entender como as técnicas contábeis devem ser adaptadas. Em seguida, de acordo com o que instruem as normas contábeis, foram analisadas as demonstrações contábeis que promovem a divulgação das informações, além da normatização específica das entidades sem fins lucrativos, que alteram e acrescentam elementos aos demonstrativos para melhor adequação ao terceiro setor. Conclui-se que a sobrevivência e desenvolvimento das entidades do terceiro setor depende se essas empresas são capazes de garantir aos usuários da informação contábil transparência total em relação aos recursos empregados. Nesse contexto, por meio da evidenciação contábil essas instituições prestam contas com a sociedade e conseguem exercer o seu papel fundamental de promoção do bem comum.

Palavras-chave: Contabilidade. Terceiro Setor. Evidenciação Contábil.

Abstract

This work constituted a literature review, whose objective was to understand how accounting and disclosure of accounting information benefit the management of third sector entities. These organizations have assumed a relevant role in carrying out social activities and they resort to accounting to alleviate the financial, operational and managerial fragility intrinsic to the sector. At first, we tried to establish the concepts of accounting disclosure and the third sector, since analyzing the particularities of the management of these entities is necessary to understand how accounting techniques should be adapted. Then, in accordance with what the accounting standards instruct, the financial statements that promote the disclosure of information were analyzed, in addition to the specific standardization of non-profit entities, which change and add elements to the statements to better adapt to the third sector. It is concluded that the survival and development of third sector entities depends on whether these companies are capable of guaranteeing users of accounting information total transparency in relation to the resources employed. In this context, through accounting disclosure, these institutions are accountable to society and are able to exercise their fundamental role in promoting the common good.

Keywords: Contability. Third Sector. Disclosure.



1. INTRODUÇÃO

O terceiro setor é formado por empresas que surgiram para atuar em espaços onde o setor público é insuficiente e, portanto, não possuem a obtenção de capital e crescimento econômico como único norte de suas operações. Em 2016, só no Brasil, este setor abrigou um total de 236.950 unidades locais das fundações privadas e associações sem fins lucrativos e contribuiu com mais de 80 milhões de reais em remuneração para o pessoal empregado, de acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

Grande parte das entidades deste setor depende de patrocínios ou doações para obtenção de recursos financeiros e, em decorrência dessa característica, são empresas que correm riscos maiores em relação a insolvência e interrupção das suas atividades. Essa situação se agravou com a pandemia de Covid-19. A pesquisa *Impacto da Covid-19 nas OSCs Brasileiras: da resposta imediata à resiliência* realizado pelas Instituições Mobiliza e Reos Partners em 2020 apontou que 87% dos 1.760 representantes de Organizações da Sociedade Civil ouvidos declararam ter todas ou parte de suas atividades regulares interrompidas ou suspensas devido à crise e grande parte dessa dificuldade foi desencadeada pela queda das arrecadações. A pandemia revelou a essas instituições que elas dependem de uma administração que esteja capacitada para manter o equilíbrio entre as entradas e saídas dos recursos financeiros e a realização das suas atividades-fim, ao mesmo tempo que seja capaz de captar recursos para sua causa. Caso falte aos gestores capacidade técnica para lidar com essa situação o que ocorre é o término prematuro de suas operações. Nesse contexto, a gestão pode se voltar para a contabilidade para sanar ou amenizar os problemas intrínsecos ao terceiro setor.

Um dos principais problemas é a desconfiança em relação a alocação de recursos. Nessas organizações, há a constante necessidade de divulgação das informações para expor a visão interna do controle financeiro. Essa pesquisa possui essa questão em foco ao tratar da evidenciação das informações contábeis como um método de garantir a sobrevivência dessas iniciativas.

Ao explorar o tema da contabilidade como ferramenta de auxílio à gestão, o que se propõe é divulgar a noção de que a ciência contábil proporciona os métodos mais eficazes para garantir a estabilidade financeira das empresas e, no caso particular das entidades do terceiro setor, a melhor forma de credibilizar a sua atuação. Essa pesquisa almeja, antes de tudo, oferecer mais relevância a essas entidades que, devido as suas particularidades, estão a todo momento à procura de angariar recursos externos, tanto do setor público e quanto do privado, mas igualmente pretende esclarecer que o papel exercido pelas entidades do terceiro setor na promoção do bem-estar social depende também da sua adequação à normatização contábil desse país.

O estudo contribui com informações pertinentes às entidades do terceiro setor sobre a adequação às normas contábeis, resultando na ampliação do leque de conhecimento dos gestores. A base científica a ser explorada ao longo da pesquisa fornece o suporte para que seja assegurada a sobrevivência de instituições que visam o bem da sociedade. Este presente trabalho encontra sua relevância ao reunir as ideias defendidas pelos autores da comunidade científica acerca do papel da contabilidade na prestação de contas de uma empresa e ao apresentar a legislação que dita a forma correta de realizar as demonstrações contábeis.

Tendo em vista a dificuldade de obtenção de recursos do terceiro setor e que a con-

tabilidade pode fornecer informações para atender as necessidades que essas entidades possam vir a ter, questiona-se: Quais os benefícios da contabilidade e da correta evidência da informação contábil para a gestão das entidades do terceiro setor?

Para responder essa problemática tem-se como objetivo geral dessa pesquisa pesquisar os benefícios da contabilidade e da correta evidência da informação contábil para a gestão das entidades do terceiro setor e para alcançar o objetivo geral pretende-se cumprir objetivos específicos, estes sendo conceituar a contabilidade e o terceiro setor, apresentar os demonstrativos contábeis que promovem a evidência da informação contábil e apontar os benefícios da contabilidade e da correta evidência da informação contábil para a gestão das entidades do terceiro setor.

2. DEFININDO A CONTABILIDADE E O TERCEIRO SETOR

2.1 A Informação e a Evidência Contábil

A origem da contabilidade é intrínseca a necessidade humana de registrar e analisar todas as operações que envolvam o seu patrimônio. Ribeiro (2014) cita a contabilidade como a ciência do patrimônio e acrescenta que o objetivo da contabilidade é o controle do patrimônio através do estudo, controle e apuração dos fatos decorrentes da gestão das entidades econômicas-administrativas.

É por meio da conceituação dada à contabilidade pelo Fundação Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI) que Ribeiro traz em sua obra: “sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade com relação a entidade objeto de contabilização” e da afirmação de Araujo (2021), na qual a contabilidade exerce sua funcionalidade na geração de informações relevantes e confiáveis aos administradores, investidores e sociedade, que se obtêm dois conceitos imprescindíveis para a compreensão da utilidade da contabilidade: a informação e os usuários.

Matarazzo (2010) explica que a contabilidade gera informações ao extrair dados brutos dos eventos econômico-financeiros, realizar as demonstrações financeiras e analisar essas demonstrações para obter relatórios pertinentes ao processo de tomada de decisão dos usuários. Imeton (2008) denomina esse processo de Sistema de informação contábil e aponta, como objetivo deste sistema, a apresentação dos fluxos de informações e estabelecimento de vínculos entre a informação e o processo decisório. Segundos os autores, a sequência de tratamento da informação contábil é estruturada de acordo com o fluxograma abaixo:

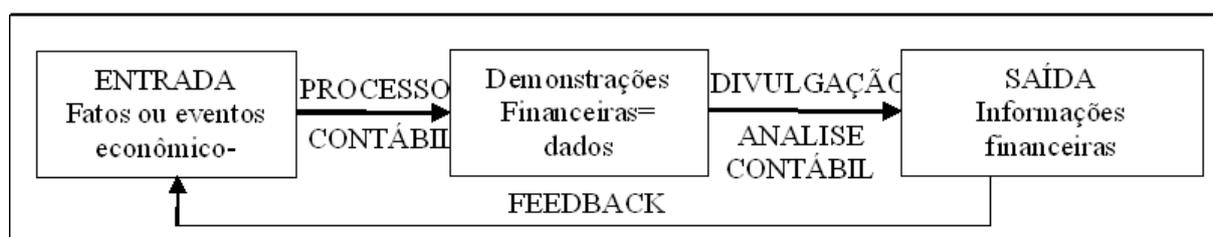


Figura 1 – Esquema de um Sistema de Informações Contábeis
 Fonte: Matarazzo (2010) e Imeton (2008) - adaptado pelo autor

Entender as diferentes demandas dessa informação também é preocupação da contabilidade, como afirma Matarazzo (2010), “cada usuário está interessado em algum as-

pecto particular da empresa". Os usuários são a "ponta final" de todo o sistema de informação contábil, sendo os agentes para quem o fluxo de informação é direcionado. Ribeiro (2014) traz o conceito: "Os usuários das informações contábeis são pessoas físicas e jurídicas que as utilizam para registrar e controlar a movimentação de seus patrimônios bem como aqueles que, direta ou indiretamente, tenham interesse nesse controle". No entanto, de acordo com o que expõem Matarazzo, tão importante quanto obter as informações é traduzi-las em uma linguagem descomplicada e inteligível. Nesse contexto, a evidenciação se constitui um dos pilares essenciais da profissão contábil.

O Pronunciamento Técnico CPC 00 emitido pelo Comitê De Pronunciamentos Contábeis (CPC) em seu Capítulo 7 trata da Apresentação e Divulgação da informação contábil e dita que "A comunicação efetiva de informações nas demonstrações contábeis torna essas informações mais relevantes e contribui para uma representação fidedigna de ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas da entidade." O pronunciamento esclarece os princípios e requisitos que devem ser considerados durante a apresentação e divulgação das demonstrações contábeis para facilitar a comunicação efetiva:

- a) As entidades precisam de flexibilidade para fornecer informações relevantes que representem fidedignamente seu patrimônio;
- b) As informações devem comparáveis, tanto de período a período para a entidade que reporta como em um único período de relatório para diferentes entidades;
- c) Incluir objetivos de apresentação e divulgação para ajudar as entidades a identificar informações úteis e a decidir como comunicar essas informações da forma mais eficiente;
- d) As informações específicas da entidade são mais úteis do que descrições padronizadas, algumas vezes referidas como "padrão";
- e) Duplicação de informações em diferentes partes das demonstrações contábeis geralmente é desnecessária e pode tornar as demonstrações contábeis menos compreensíveis.

2.2 Definição Do Terceiro Setor

De acordo com Krüger et al. (2012) "O Terceiro Setor surgiu como consequência de uma evolução social na qual o interesse individual ou coletivo de prestar bens e serviços para a sociedade, fez surgir instituições para que tais necessidades pudessem ser atendidas." Percebe-se, com a afirmação dos autores, que o Terceiro setor é formado pelas empresas que se dedicam a execução de atividades voltadas para o bem social e se distanciam do Primeiro Setor por não serem instituições públicas. Slomski *et. al* (2017) entende que o terceiro setor é uma junção dos outros dois setores, visto que as entidades que o compõe compartilham o propósito de sua existência com o primeiro, mas são formadas por entidades privadas.

A figura do terceiro setor é marcada pela prática da filantropia. As entidades que atuam dentro do setor podem se voltar para diversas questões sociais como meio ambiente, educação, erradicação da fome, saúde sanitária etc. O CFC corrobora com essa concepção ao defini-lo como "movimentos sociais, instituídos pela sociedade civil, [...] que se trata de ações sociais paralelas às do Estado" (CFC, 2008). A Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC, 2015) relata que a expressão "Terceiro Setor" foi usada inicialmente por pesquisadores nos Estados Unidos da América na década de 1970 e a partir da década de

1980 começou a ser utilizada por pesquisadores europeus. Após a década de 70, a importância desse setor no âmbito da sociedade e da economia contemporâneas começou a ser reconhecida “pela sua capacidade de mobilização de recursos humanos e materiais para o atendimento de importantes demandas sociais [...]; pela geração de empregos; e pelo aspecto qualitativo caracterizado pelo idealismo de suas atividades” (FBC, 2015, p.26).

Conforme Thiesena (2019), ao passo que o terceiro setor se tornava politicamente relevante, entrou em discussão a capacidade do Estado de prestar serviços públicos à sociedade e desta forma, ocorreu um deslocamento acerca da responsabilidade dos problemas sociais para o campo privado. De acordo com a autora, o terceiro setor possui melhores condições para individualizar a prestação dos serviços, o Estado, no entanto, deve continuar atuante, visto que dispõe de condições mais apropriadas para prover os recursos necessários às atividades do terceiro setor. Há, portanto, uma relação de colaboração entre ambas as partes.

Diante do espaço conquistado dentro do ambiente político, econômico e social, uma atenção maior foi dada a gestão destas organizações. Surgiu a necessidade de que a atuação destas entidades fosse regulamentada com foco na transparência da gestão dos recursos das organizações. O CFC cita que “o marco legal envolvia, além da ideia de uma legislação societária, uma legislação sobre o trabalho voluntário, sobre relações do trabalho em geral, sobre recursos oriundos de incentivos fiscais e sobre a fiscalização e acompanhamento dos recursos gerenciados pela entidade” (CFC, 2008, p. 21).

A lei nº 9.637 de maio de 1998 dá o título de Organização Social (OS) as fundações e as associações cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde e de acordo com o artigo 10º desta lei, as organizações devem prestar contas com grande transparência e publicidade, estipular metas e resultados a serem atingidos nos projetos desenvolvidos, prevendo ainda critérios de avaliação de desempenho. A Lei nº 9.790 de 1999, em seu artigo 3º dita os objetivos sociais que uma organização deve possuir para ser qualificada como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público. O novo código civil de 2002 tratou da representação jurídica das organizações do terceiro setor, surgindo assim as figuras das associações e fundações.

2.2.1 Particularidades da Gestão do Terceiro Setor

Pereira *et al.* (2013) afirma que a gestão das organizações do terceiro setor, para que consigam atingir os objetivos de beneficiar a sociedade, devem contemplar as funções básicas da administração: planejar, organizar, dirigir e controlar. Segundo a FBC, no Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor, através de instrumentos de gestão associados a essas funções é possível atender às expectativas da sociedade, como: Plano de Contas; Demonstrações Contábeis; Gestão Contábil; Prestação de Contas; Controle Interno e Auditoria.

No entanto, mesmo utilizando conceitos gerais da administração, o terceiro setor possui especificidades que devem ser considerados durante o processo de gestão. De acordo com Pereira *et al.* este setor “se diferencia em relação a vários aspectos [...], como: origem dos recursos, perfil dos stakeholders e forma de relacionamento interno e externo, exigindo desempenhar papéis gerenciais diferenciados e capacidades técnicas

específicas.”.

Devido as suas características, a literatura acerca do terceiro setor, de forma recorrente, se refere aos riscos que essas organizações estão submetidas. Imeton (2008) resalta a relevância dos aspectos informacionais “devido à fragilidade financeira, operacional e gerencial, e à desconfiança que, muitas vezes, desperta esse tipo de organização.”. Os autores defendem que tomar medidas e estratégias que garantam a sustentabilidade ao longo do tempo das organizações é imprescindível a gestão.

O CFC (2008) aborda o conceito de “autossustentabilidade” como uma série de ações que envolvem a capacitação dos dirigentes de organizações sociais para a gestão institucional, captação de fundos e continuidade da missão institucional. O manual cita que a gestão das organizações deve lidar com diversas questões:

- a) Cumprimento dos aspectos legais institucionais internos;
- b) Cumprimentos das exigências legais dos órgãos governamentais;
- c) Imunidade ou isenção de tributos como forma de redução de despesas;
- d) Estruturação da contabilidade, não apenas como exigência legal, mas como instrumento auxiliar para os relatórios financeiros de prestações de contas dos projetos;
- e) Controle de gastos, entre outras.

A gestão do terceiro setor deve se atentar para exercer os direitos que se constituem através do reconhecimento de imunidade e da concessão de isenções. A isenção a qual a entidade beneficente faz jus, de acordo com a FBC, diz respeito ao pagamento da contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social e das contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social. Zanluca (2017) cita o artigo 150 da Constituição Federal que veda a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das fundações, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos pelos entes federativos e a lei 9.532/1997 que dispõe sobre a isenção do Imposto de Renda para as entidades.

O espaço que as organizações do terceiro setor conquistaram na solução de problemas que afligem a sociedade é indiscutível e demandou dos gestores o aperfeiçoamento das técnicas de gestão e profissionalização focada nas necessidades dessas entidades. Como coloca Pereira *et al*, “o planejamento estratégico intuitivo, informal, não documentado e assentado na experiência” deve ser evitado e cabe aos gestores “desenvolver a capacidade institucional de planejamento, adaptando as metodologias existentes às características do segmento”.

3. EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

3.1 Contabilidade Aplicada ao Terceiro Setor

Tozzi (2017) explica que a contabilidade brasileira é estruturada por um conjunto de princípios que se baseiam nas normas internacionais de contabilidade. Mesmo com suas peculiaridades, o terceiro setor também deve obedecer às Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) e os Princípios Fundamentais de Contabilidade para manter uma imagem idônea em relação ao seu aspecto contábil.

Martins *et al*. (2011) entende que a estrutura patrimonial definida pela Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/76) é a base da contabilidade do terceiro setor. As práti-

cas contábeis adotadas no terceiro setor se submetem a legislação que determina como devem ser realizadas as demonstrações contábeis das empresas em geral, estas sendo a Lei 11.638/07, as NBCs, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, os pronunciamentos e as interpretações e as orientações emitidos pelo CPC.

No entanto, os gestores ainda encontram dificuldades em relação a contabilidade apesar da legislação existente definir e orientar a realização da gestão contábil dessas organizações. Tozzi entende que essa ineficiência se deve a dois motivos: 1) Nem sempre os gestores entendem o mínimo de contabilidade para trabalhar em parceria com o contador; 2) Os contadores contratados nem sempre conhecem as normas e peculiaridades da contabilidade de entidades sem fins lucrativos. Ambos os motivos explicam a vulnerabilidade da entidade quando a contabilidade é exigida.

O terceiro setor deve obedecer às normas específicas que orientam os responsáveis pela contabilidade acerca dos demonstrativos contábeis exigíveis a essas entidades e de sua estruturação. A principal delas é a Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002, aprovada pela Resolução CFC 1.409 de 2012. De acordo com o CFC, "A ITG 2002 (R1), estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis[...]".

No que diz respeito as particularidades do terceiro setor, a FBC comenta:

Ao reconhecer que algumas práticas contábeis para Entidade sem Finalidade de Lucros são distintas, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) estabelece, [...] que terminologias, formas de registro e evidenciação de fatos e transações dessas entidades sejam tratadas de forma específica (FBC, 2015, p. 119).

Um conceito específico do terceiro setor necessário para o entendimento da estrutura contábil das organizações é a natureza dos recursos. Nessas instituições, há a distinção entre recursos Restritos ou Vinculados e Irrestritos ou Não Vinculados. Os recursos restritos têm destinação específica a um projeto, são recursos de terceiros, não agregam ao patrimônio, a gestão destes recursos deve ser feita de forma específica e segregada. Os recursos irrestritos são captados sem destinação específica, agregam ao patrimônio, sua destinação fica a cargo dos administradores e nem sempre exigem uma prestação de contas específica (TOZZI, 2017).

Recursos públicos oriundos de doações, contribuições, convênios, parcerias, auxílios e subvenções por meio de convênio, editais, contratos, termos de parceria e outros instrumentos são exemplos de recursos restritos. Doações espontâneas, mensalidades pagas por associados, receita de eventos, fonte de renda através de prestação de serviços ou venda de mercadorias são exemplos de recursos irrestritos.

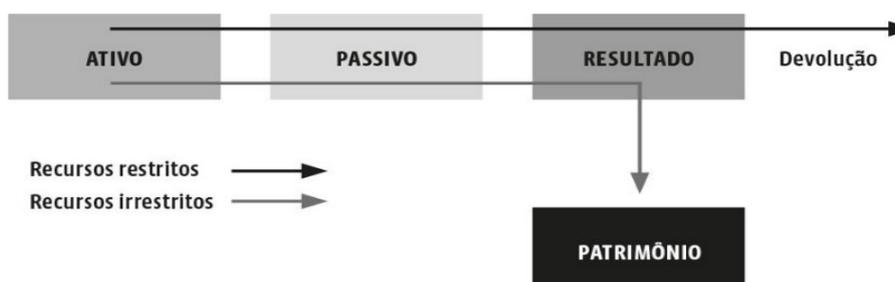


Figura 2 – Tratamento contábil dos recursos

Fonte: Tozzi (2017)

Com esta figura, demonstra-se como os recursos restritos transitam pela contabilidade: estes recursos são registrados, mas não geram resultado econômico. A característica restritiva demanda mais atenção do gestor, visto que as organizações têm a responsabilidade de evidenciar a aplicação desses recursos e, em caso de sobra, demonstrar o quanto será devolvido. De acordo com a FBC (2015), “essas fontes que financiam essas atividades restritas só podem ser aplicadas em plano de trabalho previamente aprovado que contemplem a vontade do aportador”, portanto, o seu tratamento deve ser segregado dos demais recursos, tanto na demonstração de resultado quanto no patrimônio, o que implica a utilização de contas específicas durante o registro (TOZZI, 2017).

Outro tratamento contábil que a gestão do terceiro setor deve se preocupar é o trabalho voluntário, considerado por Oliveira, Aquino e Fank (2021) como característica fundamental dessas entidades. A FBC comenta que “Embora o trabalho seja voluntário, a entidade pode indenizar o trabalhador voluntário dos gastos que incorrer no curso do trabalho, como transporte, alimentação, estacionamento e outros”. O Art. 3º da Lei n.º 9.608, a “Lei do Voluntariado”, discorre sobre a compensação do voluntário:

Art. 3º O prestador do serviço voluntário poderá ser ressarcido pelas despesas que comprovadamente realizar no desempenho das atividades voluntárias. Parágrafo único. As despesas a serem ressarcidas deverão estar expressamente autorizadas pela entidade a que for prestado o serviço voluntário (BRASIL, 1998).

O trabalho voluntário, inclusive de membros integrantes dos órgãos da administração, no exercício de suas funções, deve ser reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro (CFC, 2015).

3.2 Adequação dos Demonstrativos Contábeis ao Terceiro Setor

As demonstrações contábeis são relatórios de natureza contábil-financeira exigidos pelas normas da contabilidade e que retratam a posição patrimonial em uma determinada data e os fluxos financeiros e de gestão durante um determinado período. A NBC TG 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis traz a definição de demonstrações contábeis:

9. As demonstrações contábeis são uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho da entidade. O objetivo das demonstrações contábeis é o de proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade [...]. 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 (CFC, 2017).

A norma elenca o conjunto completo dos relatórios, estes sendo as demonstrações do balanço patrimonial ao final do período, do resultado do período, do resultado abrangente do período, das mutações do patrimônio líquido do período, dos fluxos de caixa do período, do valor adicionado do período e as notas explicativas, compreendendo as políticas contábeis significativas e outras informações elucidativas. A FBC conclui que a ITG 2002, estabelece a exigência mínima requerida das instituições, “podendo a entidade, se preferir ou dependendo do seu porte, preparar e apresentar todo o conjunto de demonstrações

contábeis exigidas pela NBC TG 26". A interpretação exige a apresentação de apenas cinco destas demonstrações.

As demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pela entidade sem finalidade de lucros, são o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas (CFC, 2012).

3.2.1 Balanço Patrimonial

Matarazzo (2010) conceitua o Balanço Patrimonial como sendo o demonstrativo que apresenta todos os bens, direitos e obrigações da empresa em determinada data e ainda esclarece que no balanço é evidenciado a fonte e aplicação dos recursos obtidos. Por apresentar informações em um dado momento, é referido como uma demonstração estática. (FBC, 2015). Os conceitos utilizados para visualizar a posição patrimonial nas entidades econômicas são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido.

A NBC TG 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis determina as contas que devem ser utilizadas para evidenciar as informações contidas no balanço patrimonial. O balanço patrimonial deve apresentar, respeitada a legislação, as seguintes contas: caixa e equivalentes de caixa, clientes e outros recebíveis, estoques, ativos financeiros, total de ativos classificados como disponíveis para venda, ativos biológicos, investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial, propriedades para investimento, imobilizado, intangível, contas a pagar comerciais e outras, provisões, obrigações financeiras, obrigações e ativos relativos à tributação corrente, impostos diferidos ativos e passivos, obrigações associadas a ativos à disposição para venda, participação de não controladores apresentada de forma destacada dentro do patrimônio líquido, capital integralizado e reservas e outras contas atribuíveis aos proprietários da entidade.

Por meio da instrução desta norma, a ITG 2002 apresentou um modelo de Balanço Patrimonial para auxiliar os gestores a divulgar corretamente as informações contábeis, no entanto, esclarece que a entidade pode alterar e incluir contas de acordo com as suas necessidades. Nesse modelo, ressaltam-se algumas contas particulares do terceiro setor. No ativo circulante, na subconta caixa, as contas analíticas são separadas de acordo com o tipo de recurso que circula nelas – com ou sem restrição. Os recursos adquiridos através da parceria em projetos e os Produtos Próprios ou Doados para venda possuem contas analíticas nas subcontas Créditos a receber e Estoques, respectivamente. No passivo circulante, há contas analíticas para os Recursos de Projetos em Execução, Recursos de Convênios em Execução e Subvenções e Assistências Governamentais a Realizar.

A Interpretação estabelece que as palavras Lucro e Prejuízo devem ser substituídas por Superávit ou Déficit, respectivamente, e a denominação da conta Capital, pertencente ao Patrimônio Líquido, deve ser substituída por Patrimônio Social. A FBC explica que, nas situações em que as entidades forem financiadas por fontes adicionais com restrição, a seguinte equação para a estrutura patrimonial deve ser satisfeita para que as contas que evidenciam os recursos com restrição não afetem o equilíbrio patrimonial da entidade.

$$\mathbf{Rr} = \mathbf{Rrec} - \mathbf{Rapl} - \mathbf{Rd} = \mathbf{0}$$

Em que **Rr** é recurso com restrição; **Rrec** é recurso recebido; **Rapl** é recurso aplicado; **Rd** e é recurso disponível.

3.2.2 Demonstração do Resultado do Período

Em relação a Demonstração do Resultado do Período, Matarazzo afirma “é uma demonstração dos aumentos e reduções causados no Patrimônio Líquido pelas operações da empresa”. O autor complementa ao dizer que o demonstrativo resume o movimento de certas entradas e saídas no balanço entre duas datas. Os usuários das demonstrações contábeis demandam informações tanto sobre a posição financeira da entidade como do seu desempenho financeiro, sendo assim os elementos das demonstrações contábeis que se referem ao desempenho da entidade são as receitas e despesas. (CFC, 2019).

A NBC TG Estrutura Conceitual reconhece que, embora as receitas e despesas sejam definidas pelas mudanças nos ativos e passivos, a divulgação das informações sobre receitas e despesas é tão importante quanto a evidenciação das informações sobre ativos e passivos. A ITG 2002 oferece orientações a respeito do reconhecimento e registro de receitas e despesas.

- a) As receitas e as despesas devem ser reconhecidas, respeitando-se o princípio da Competência;
- b) As doações e as subvenções recebidas para custeio e investimento devem ser reconhecidas no resultado;
- c) Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, com e sem gratuidade, superávit ou déficit, de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social e demais atividades;
- d) As receitas decorrentes de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção por meio de convênio, editais, contratos, termos de parceria e outros instrumentos, para aplicação específica, mediante constituição, ou não, de fundos, e as respectivas despesas devem ser registradas em contas próprias, segregadas das demais contas da entidade;
- e) O valor do superávit ou déficit deve ser incorporado ao Patrimônio Social;
- f) Na Demonstração do Resultado do Período, devem ser destacadas as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos, e divulgadas em notas explicativas por tipo de atividade.

De forma semelhante ao balanço patrimonial, a equação para a estrutura do resultado também deve ser satisfeita para que o resultado das parcerias com restrição não afete o resultado com operações próprias da entidade.

$$\mathbf{Rp = Rpr - Cpr = 0}$$

Em que **Rp** é resultado da parceria com restrição; **Rpr** é receita da parceria com restrição; **Cpr** e é custo da parceria com restrição (FBC, 2015).

3.2.3 Demonstração Dos Fluxos De Caixa (DFLC)

Matarazzo aborda a DFCLC através de uma comparação com o Balanço Patrimonial. O autor explica que o Balanço apresenta a origem e aplicação dos recursos de forma estática e em um determinado momento, sem tornar evidente quais recursos a entidade utilizou nem onde os aplicou, ou seja, a forma como é possível ocorrer uma mudança de posições financeiras. A Demonstração do Fluxo de Caixa preenche a lacuna de informações ao

mostrar o fluxo de recursos ao longo de um exercício que resulta na variação do saldo de caixa. O autor aponta a importância deste demonstrativo para a retidão da administração da entidade em relação a compatibilidade entre a obtenção e aplicação dos recursos.

O fluxo de caixa de Entidade sem Finalidade de Lucros pode ser obtido pelo método direto ou pelo método indireto. Para o método direto, a FBC comenta

A entidade deve ter uma parametrização do sistema contábil que permita segregar as atividades que transitam pelas contas do caixa ou equivalente a caixa e das transações que não transitam por essas contas. Essa demonstração exibe efetivamente os montantes que entraram e saíram de caixa em cada fluxo (FBC, 2015, p.201-2).

Por sua vez, pelo método indireto

A entidade pode obter aos acréscimos e reduções de cada fluxo por diferença entre os saldos iniciais e finais. A demonstração elaborada por esse método não exibe os montantes que, efetivamente, transitaram pelo caixa, embora o efeito final do saldo de caixa seja o mesmo obtido pelo método direto (FBC, 2015, p.202).

A ITG 2002 orienta que, para esta demonstração, as doações devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais. Dois exemplos de DFLC direcionados ao terceiro setor por ambos os métodos se encontram no anexo da interpretação.

3.2.4 Demonstração Das Mutações Do Patrimônio Líquido (DMPL)

A DMPL visa apresentar as variações ocorridas no patrimônio líquido da entidade entre dois balanços por meio da movimentação ocorrida nas contas que fazem parte de sua composição (FBC, 2015). Matarazzo explica que essas variações podem ser resultantes da incorporação do superávit gerado no exercício ou da transferência entre contas do próprio patrimônio. A ITG 2002 propõe um modelo que segue as demais instruções da interpretação acerca das nomenclaturas específicas e sugere a inclusão das movimentações Recursos de Superávit com Restrição e Transferência de Superávit de Recursos sem Restrição.

3.2.5 Notas Explicativas

As notas explicativas complementam as demonstrações contábeis com informações adicionais que não são indicadas nas próprias demonstrações financeiras e são consideradas necessárias para uma apresentação adequada. Elas trazem um conjunto de elementos que contribuem para a realização de uma avaliação mais completa da entidade (MATARAZZO, 2010). A FBC corrobora ao afirmar que “a evidenciação completa das operações deve ser feita nas notas explicativas”.

Segundo a ITG 2002, as gratuidades e o trabalho voluntário que constam na demonstração de resultado devem ser demonstrados por programa (atividades) em Nota Explicativa. A interpretação instrui que as notas explicativas devem conter, pelo menos, as seguintes informações:



- a) contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais;
- b) os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos;
- c) relação dos tributos objeto de renúncia fiscal;
- d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
- e) os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos;
- f) os recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador;
- g) segregar os atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade;

O Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor lista exemplos de divulgação complementar às demonstrações contábeis. Se a Entidade sem Finalidade de Lucros tiver parceria com entidades governamentais ou entidades privadas deve divulgar, no mínimo, uma nota explicativa que demonstre os valores dos Recursos Recebidos e Aplicados, do saldo a aplicar e do saldo bancário por entidade parceira. A confrontação entre as receitas e despesas resultantes da realização de parcerias é feita em nota explicativa. A nota referente ao Serviços Voluntários Obtidos remete ao trabalho voluntário que foi reconhecido na Demonstração do Resultado do Período e especifica quais serviços foram prestados a entidade.

A soma dos Benefícios Fiscais da Renúncia de Tributos deve ser indicada quando houver pedidos de reconhecimento de isenção e deve corresponder ao valor registrado na demonstração do resultado do período. O Custo dos Benefícios Concedidos de Renúncia de Receita também deve ser divulgado quando houver concessão de gratuidade, parcial ou total, na prestação de serviços. Nesta nota constam o valor reembolsado, o valor efetivo dos serviços e a quantidade de beneficiados por serviço prestado

4. A EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL PARA AS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

4.1 Transparência e Prestação De Contas

A importância de compreender a estrutura das demonstrações contábeis ganha relevância em um contexto no qual, como explica Cruz *et al.* (2009), as organizações do terceiro setor enfrentam o desafio de apresentar seus resultados e seu desempenho para seus potenciais financiadores. Segundo o autor, essas entidades estão sempre à procura de construir uma boa imagem e o fazem através do cultivo da transparência quanto ao seu portfólio de projetos, suas origens e aplicações de recursos.

A transparência em relação a captação e a aplicação de recursos, conforme expõe Ananias *et al.* (2020), se configura como uma importante aliada para reforçar a confiança dos usuários que tem interesse em investir ou destinar parte de seus lucros como forma de doação para as organizações do Terceiro Setor. Segundo França (2007 *apud* MARKIONI *et al.*, 2022), a boa transparência no terceiro setor parte do pressuposto de que os recursos colocados à disposição dos gestores devem ser informados de forma sistemática,

transparente e de livre acesso por parte de seus financiadores. Os autores defendem que para além de uma exigência legal, as publicações das informações contábeis envolvem o princípio da transparência que é imprescindível para a continuidade das entidades.

Dall’Agnol *et al.* (2017) entendem que a prestação de contas é um importante instrumento de transparência. Portulhak *et al.* (2015) conclui que a qualidade da prestação de contas apresenta-se como um elemento importante na decisão do indivíduo ao realizar doações. A FBC (2015) define prestação de contas como:

[...] conjunto de documentos e informações disponibilizados pelos dirigentes das entidades aos órgãos interessados e autoridades, de forma a possibilitar a apreciação, conhecimento e julgamento das contas e da gestão dos administradores das entidades, segundo as competências de cada órgão e autoridade, na periodicidade estabelecida no estatuto social ou na lei (FBC, 2015, p.81).

Ela sugere alguns elementos que promovem o processo de prestação de contas, ressaltando que a entidade deve analisar quais as exigências para cada órgão a fim de que não envie informações aquém ou além do necessário, dentre eles estão as Demonstrações Contábeis que auxiliam na prestação de contas divulgando as informações econômicas-financeiras da entidade.

Segundo Correia (2018) as entidades do terceiro setor, ao assumirem uma posição de paridade com o Estado em relação ao desempenho de atividades de interesse público, dividem com o primeiro setor a responsabilidade pela prestação de contas dos recursos recebidos. O art.10 da Lei nº 9.790, instrui que a OSCIP tem a obrigação de apresentar ao Poder Público, ao término de cada exercício, relatório sobre a execução do objeto do Termo de Parceria, contendo comparativo específico das metas propostas com os resultados alcançados, acompanhado de prestação de contas dos gastos e receitas efetivamente realizados.

Por sua vez, o artigo 15-B da referida lei cita que a prestação de contas em relação a correta aplicação dos recursos públicos recebidos é feita mediante a apresentação de determinados documentos, sendo estes: o demonstrativo integral da receita e despesa realizadas na execução; demonstração de resultados do exercício; balanço patrimonial, demonstração das origens e das aplicações de recursos; demonstração das mutações do patrimônio social; notas explicativas das demonstrações contábeis, dentre outros.

Os demonstrativos contábeis promovem a evidenciação contábil para certificar se as contribuições financeiras estão sendo destinadas para a realização da finalidade social da entidade. Assim como explica Kruger *et. al* “Uma entidade do Terceiro Setor [...] deve evidenciar seus atos de maneira correta, para que os usuários da informação contábil, doadores ou futuros doadores, possam conhecer os seus resultados, e analisar se a fundação está alcançando seus objetivos, e utilizando os recursos de maneira adequada.”

4.1.1 Contribuição Da Transparência no âmbito financeiro

O estudo ‘Impacto da covid-19 nas OSCs brasileiras: da resposta imediata à resiliência’ realizado em 2020 com 1.760 representantes de organizações de todas as regiões do país revelou que 73% das entidades respondentes foram muito ou parcialmente enfraquecidas pela pandemia e apontou que entre os principais impactos negativos da covid-19

está a diminuição na captação de recursos. A pesquisa evidencia a tendência do terceiro setor em obter seus recursos através de agentes externos. Dall’Agnol *et al.* (2017) contribui para este entendimento:

A capacidade dos gestores em manter e adquirir recursos, ou seja, o ato de mobilizar recursos na organização social é de fundamental importância para sua sobrevivência, pois ela é totalmente dependente de recursos externos, provindos de pessoas físicas ou jurídicas (DALL’AGNOL *et al.*, 2017, p. 191).

Tozzi (2017) também observou a grande dependência dessas entidades do auxílio externo. O autor conclui que 41% dos recursos recebidos pelas organizações do terceiro setor no Brasil tiveram dinheiro público – federal, estadual ou municipal – como origem, incluindo incentivos fiscais. Nesse quesito, a contabilidade se apresenta como ferramenta de grande valor para a manutenção da isenção e imunidade, visto que a lei nº 9.532, de dezembro de 1997, em seu artigo 12 instrui que para gozar da imunidade as instituições estão obrigadas a atender certos requisitos:

- a) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- b) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- c) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- d) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
- e) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;

O cumprimento desses requisitos só pode ser comprovado através da evidenciação proporcionada pelas demonstrações contábeis. Como esclarece Arruda *et al.* (2011) “as fontes de recursos, sejam elas próprias ou decorrentes de doações, subvenções ou contribuições, devem ser bem controladas, a fim de manter transparência dos recursos recebidos”.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho visou esclarecer aspectos da evidenciação nessas entidades perante as particularidades do terceiro setor. As entidades do terceiro setor desempenham uma função essencial na promoção do bem-estar social, dividindo com o Estado – o primeiro setor – a responsabilidade de prestar serviços de natureza social a sociedade. São organizações que não se propõem a acumular capital e, portanto, se submetem ao risco de interromper suas atividades prematuramente. Nesse contexto, a contabilidade se apresenta como ferramenta para garantir a sustentabilidade dessas iniciativas. A evidenciação contábil, em particular, é a importante etapa entre a obtenção de informações confiáveis sobre a empresa e o uso delas para auxiliar a tomada de decisão.

A contabilidade, através das demonstrações, permite evidenciar as informações contábeis. Os órgãos reguladores da profissão contábil elaboraram normas e pronunciamentos para guiar a feitura destes demonstrativos e as entidades do terceiro setor devem obedecer a essa regulamentação de forma geral. No entanto, normas específicas foram feitas considerando as necessidades particulares dessas organizações, impondo nomenclaturas e formas de reconhecimento às demonstrações com o objetivo de atendê-las.

Os processos contábeis trazem impactos positivos imprescindíveis para as entidades do terceiro setor, visto que afetam a imagem das instituições para os agentes externos. Elas necessitam garantir a confiança dos usuários em relação a administração financeira, em razão da dependência que possuem de recursos externos e, portanto, é imperativo que prestem contas e sejam transparentes quanto a alocação destes recursos. A evidência contábil é a prática contábil que assegura a todos os interessados a atuação das organizações em prol das suas finalidades sociais, além de manterem as entidades em conformidade com as normas contábeis.

Referências

ANANIAS *et. al.* Prestação De Contas E Captação De Recursos: Estudo Em Entidades Do Terceiro Setor Do Estado Do Paraná. In. Congresso USP De Iniciação Científica Em Contabilidade, 17, 2020, São Paulo. **Anais eletrônicos** [...] São Paulo, 2020. Disponível em: <https://congressousp.fipecafi.org/anais/20UspInternational/ArtigosDownload/2782.pdf>. Acesso em: 29/10/2022

ARAUJO, Sergio. L. L. **Contabilidade Básica**. Joinville: Clube de Autores, 2021.

ARRUDA *et. al.* Fontes De Financiamento Terceiro Setor: Estudo de Caso na Pastoral da Criança. In. Congresso Brasileiro de Custos, 18, 2011, Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos** [...] Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/580/580>. Acesso em: 02/11/2022

BRASIL. **LEI Nº 9.532, DE 10 DE DEZEMBRO DE 1997**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9532.htm. Acesso em: 31/10/2022

_____. **LEI Nº 9.637, DE 15 DE MAIO DE 1998**. Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do Programa Nacional de Publicização, a extinção dos órgãos e entidades que menciona e a absorção de suas atividades por organizações sociais, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9637.htm. Acesso em: 23/09/2022

_____. **LEI Nº 9.790, DE 23 DE MARÇO DE 1999**. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9790.htm. Acesso em: 23/09/2022

_____. **LEI Nº 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 22/09/2022

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 00 (R2) - Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro**. Brasília, DF. 2019. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00\(R2\).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00(R2).pdf). Acesso em: 17/09/2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **ITG 2002 (R1) – Entidade Sem Finalidade De Lucros**. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG2002\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG2002(R1).pdf). Acesso em: 01/05/2022

_____. **Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social**. Brasília, ed.2, p.128, 2008. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/1_Manual_procedimentos2008.pdf. Acesso em: 20/09/2022

_____. **NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**. Brasília, DF. 2019. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1374.pdf. Acesso em: 19/09/2022

_____. **NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Brasília, DF. 2017. Disponível em:

[https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG26\(R5\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG26(R5).pdf). Acesso em: 01/11/2022

CORREIA, Albenici. **Conformidade No Processo De Captação De Recursos Pelas Organizações Do Terceiro Setor**. 2018. 101 p. Dissertação (Mestrado) - Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://dspace.mackenzie.br/bitstream/handle/10899/26387/ALBENICI%20CORREIA%20DE%20MELO.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 02/11/2022

CRUZ, June, *et al.* Avaliação de desempenho no terceiro setor: uma abordagem teórica de *strategic accounts*. REBRAE. **Revista Brasileira de Estratégia**, Curitiba, v. 2, n. 1, p. 11-26, jan./abr. 2009. Disponível em: <https://periodicos.pucpr.br/REBRAE/article/view/13412/12827>. Acesso em: 29/04/2022

DALL'AGNOL *et al.* Transparência E Prestação De Contas Na Mobilização De Recursos No Terceiro Setor: Um Estudo De Casos Múltiplos Realizado No Sul Do Brasil. **Revista Universo Contábil**. Blumenau, v. 13, n. 2, p. 187-203, abr./jun., 2017. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/1170/117051921011.pdf>. Acesso em: 01/11/2022

FRANÇA, M. M. **Sistemas de controle no terceiro setor: um estudo exploratório das Igrejas Batistas da Grande João Pessoa -PB. João Pessoa**: 2007. Disponível em: https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/3346/1/2007_RoberioDantasdeFranca.pdf

FUNDAÇÃO BRASILEIRA DE CONTABILIDADE. **Manual de procedimentos para o terceiro setor: Aspectos de Gestão e de Contabilidade para Entidades de Interesse Social**. Brasília, 2015. Disponível em: https://www.gov.br/plataformamaisbrasil/pt-br/manuais-e-cartilhas/arquivos-e-imagens/Manual_de_Procedimentos_para_o_Terceiro_Setor.pdf. Acesso em: 20/09/2022

IMETON, Luciana. **A contribuição da contabilidade ao processo de gestão de uma organização do terceiro setor: O caso da ides**. 2008. 105 f. Dissertação (Pós-Graduação) - Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2008. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/91127/255275.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 18 set. 2022.

KRÜGER, Leticia; BORBA, José; SILVEIRA, Douglas. Análise da conformidade das demonstrações contábeis das fundações privadas de saúde do estado de Santa Catarina. **Revista de Informação Contábil**, São Paulo, v.6, n.1, p.1-22, jan/mar, 2012. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/download/7945/8022>. Acesso em: 01/05/2022

MARKIONI *et al.* Contabilidade Aplicada Ao Terceiro Setor. **Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação**. Versão online, v.8, n.06, p. 1294 -1311, jun, 2022. Disponível em: <https://www.periodicorease.pro.br/rease/article/view/6059/2333>. Acesso em: 01/11/2022

MARTINS, Pablo *et al.* A Contabilidade do Terceiro Setor: o Caso Anália Franco. *In: Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia*, 8., 2011, Resende. **Anais eletrônicos** [...] Resende, RJ: 2011. Disponível em: <https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos11/6014267.pdf>. Acesso em: 29/04/2022

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços: abordagem gerencial**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Brenda; AQUINO, Emylly; FANK, Odir Luiz. **Contabilidade aplicada ao terceiro setor: finalidade e importância**. 2021. 23 f. Artigo (Graduação) – Ciências Contábeis, Faculdade Unida de Campinas, Campinas, 2021. Disponível em: https://facunicamps.edu.br/cms/upload/repositorio_documentos/21%20TCC%20CONTABILIDADE%20TERCEIRO%20SETOR.pdf. Acesso em: 22/09/2022

PEREIRA, Raquel *et al.* Especificidades da Gestão no Terceiro Setor. **Revista Organizações em Contexto**. São Bernardo do Campo, v. 9, n. 18, p. 167-195, jul/dez, 2013. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/5342/534256499007.pdf>. Acesso em: 26/09/2022

POSITIVO SOLUÇÕES DIDÁTICAS LTDA. **Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 5 ed. Versão em aplicativo. 2010.

RIBEIRO, Osni M. **Contabilidade Básica**. São Paulo: Saraiva, 2014

SILVEIRA, Flávio *et al.* Práticas contábeis: uma análise empírica adotada por entidades do terceiro setor na cidade de Manaus. **International Journal of Development Research**, publicado online, v.10, n.11, nov, 2020. Disponível em: <https://www.journalijdr.com/sites/default/files/issue-pdf/20332.pdf>. Acesso em: 22/09/2022

SLOMSKI, V *et al.* Práticas contábeis adotadas por entidades do terceiro setor: análise empírica junto às

empresas prestadoras de serviços contábeis de Londrina. **Revista de estudos contábeis**, Londrina, v. 6, n. 11, p. 81-100, jul./dez, 2015. Disponível em: <https://www.uel.br/revistas/uel/index.php/rec/article/view/21253/20638>. Acesso em: 29/04/2022

THIESENA, Rafaela. A evolução do terceiro setor brasileiro e sua relação com o Estado. **Revista Direito em Debate**, Publicado online, v.18, n.31, p. 105-125, jan/jun, 2009. Disponível em: <https://www.revistas.unijui.edu.br/index.php/revistadireitoemdebate/article/view/644/365>. Acesso em: 24/09/2022

TOZZI, José Alberto. **ONG Sustentável**: o guia para organizações do terceiro setor economicamente prósperas. São Paulo: Gente, 2017.

ZANLUCA, Júlio César. **Imunidades e Isenções Tributárias - Terceiro Setor**. Portal Tributário, 2017. Disponível em: <https://www.portaltributario.com.br/artigos/imunidadesisencoes.htm>. Acesso em: 31/10/2022



19



**A AUDITORIA CONTÁBIL NA GESTÃO PÚBLICA
E A SUA IMPORTÂNCIA PARA UMA MELHOR
APLICABILIDADE E CONTROLE DOS RECURSOS
PÚBLICOS**

*ACCOUNTING AUDIT IN PUBLIC MANAGEMENT
AND ITS IMPORTANCE FOR BETTER APPLICABILITY
AND CONTROL OF PUBLIC RESOURCES*

Yuri Pimentel Soares



Estudos Interdisciplinares
da Contabilidade

Resumo

Este trabalho discorre sobre a auditoria contábil no setor público, que tem tido um papel cada vez mais importante para a administração, pois auxilia na gestão, no controle e no uso dos recursos públicos, além de orientar no processo de tomada de decisão. O objetivo principal deste trabalho é mostrar o processo da auditoria, os seus benefícios e impactos na administração e também para a população que acabam se beneficiando desses resultados, onde são transformados em políticas públicas mais eficientes. Com isso, essa revisão bibliográfica propôs mostrar que a auditoria pode ajudar as instituições públicas no que diz respeito a prevenção e identificação de irregularidades financeiras, de como o dinheiro público pode ser melhor aplicado, evitar a escalada da corrupção por parte dos gestores, buscando assim, encontrar denominadores comum que venham de encontro as necessidades principalmente da população, que deve ser a principal beneficiária dos recursos públicos.

Palavras-chave: Auditoria, Processos, Decisão, Gestão Pública.

Abstract

This paper discusses the accounting audit in the public sector, which has had an increasingly important role for the administration, because it assists in the management, control and use of public resources, in addition to guiding the decision making process. The main objective of this work is to show the auditing process, its benefits and impacts on the administration and also on the population, who end up benefiting from these results, which are transformed into more efficient public policies. Thus, this literature review proposed to show that auditing can help public institutions with respect to the prevention and identification of financial irregularities, how public money can be better applied, avoid the escalation of corruption by managers, thus seeking to find common denominators that meet the needs mainly of the population, which should be the main beneficiary of public resources.

Keywords: Auditing, Process, Decision, Public Management.

1. INTRODUÇÃO

A transparência na gestão pública é um assunto que está ganhando cada vez repercussão, fruto das mudanças comportamentais e a globalização que vem alcançando as mais diferentes camadas da sociedade moderna. A importância desse tema vem a partir do momento em que os cidadãos começam a se posicionar e questionar a relação que possuem com a Administração do Pública do qual estão inseridos.

A partir disso, surge a Auditoria Contábil para o setor público, uma ferramenta, que tem por objetivo evitar as fraudes financeiras, mostrar possíveis falhas e erros que possam estar incluídos nos resultados contábeis e fiscais das entidades, ajudando na transparência pública, trazendo também um grande benefício para toda a sociedade, onde acaba resultando na aplicação mais eficaz dos recursos públicos, prevenindo situações de risco e garantindo resultados das ações sociais do governo.

Contudo a transparência na gestão pública é um assunto que está ganhando cada vez repercussão, fruto das mudanças comportamentais e a globalização que vem alcançando as mais diferentes camadas da sociedade moderna. A importância desse tema vem a partir do momento em que os cidadãos começam a se posicionar e questionar a relação que possuem com a Administração do Pública do qual estão inseridos.

Por conseguinte, o objetivo geral deste estudo buscou estudar o papel que as auditorias públicas podem desempenhar nas organizações públicas, o benefício que isso pode vir para os gestores, assim como, a auditoria pode ajudar nas decisões. Os objetivos específicos foram definidos em mostrar qual o profissional que desempenha o trabalho nesse processo de auditar contas e processos públicos, mostrar que o planejamento e gerenciamento dos gestores estão corrigindo, melhorando e aperfeiçoando programas, políticas e processos governamentais. Divulgar a importância desse processo de trabalho para toda a sociedade civil pública.

Portanto, a auditoria é um processo minucioso que busca evidenciar se as informações fornecidas pelos gestores e a administração de um modo geral estão de acordo com critérios estabelecidos em lei, possibilitando que fique mais transparente como estão sendo aplicados os recursos públicos, a aplicação da gestão orçamentária.

Diante do exposto, o presente estudo buscou responder a seguinte problemática: Qual a importância que a auditoria contábil tem para a administração pública e como isso impacta nas tomadas de decisões, afeta a credibilidade das organizações e afeta o dia a dia da sociedade?

Portanto, afim de compor essa pesquisa científica, a mesma foi desenvolvida fazendo uso da metodologia de revisão bibliográfica qualitativa e descritiva de literatura. Todas as referências utilizadas nessa pesquisa foram retiradas de sites e artigos com rigor científico, avaliando o tema da auditoria contábil no setor público e os seus benefícios. Para promover as pesquisas e buscas das referências citadas, foram utilizadas as seguintes palavras-chave: Auditoria Pública, Lei da Transparência, Gestão e Credibilidade.

2. A HISTÓRIA DA AUDITORIA E O PERFIL DO PROFISSIONAL NOS PROCESSOS DE AUDITORIA NOS ÓRGÃOS PÚBLICOS

Em vários períodos da história, as relações entre homem e o patrimônio sempre foram norteadores para a construção dos conceitos que regem a contabilidade e a auditoria que atualmente está passando por um novo processo de modernização, em virtude da globalização que as sociedades vêm passando e a economia tem papel fundamental nessa modernização.

A auditoria é uma atividade que se acompanha o nascimento da contabilidade e o seu objetivo principal é verificar se as ações de uma determinada empresa, órgãos públicos, estão sendo planejadas e aplicadas de forma correta, orientando e propondo soluções para atingir os objetivos da instituição que está aplicando a auditoria.

2.1 A História da auditoria

É de conhecimento geral que a auditoria surgiu a partir da necessidade de fiscalizar e registrar as movimentações financeiras, onde as empresas em decorrência da revolução industrial, evolução da globalização fez com que esse processo tivesse maior desempenho quanto a sua evolução e avanços.

Com isto, alguns registros informam que a auditoria teve seus primeiros registros na Inglaterra por volta do século XIV, onde o governo utilizava a análise periódica das contas públicas, para que houvesse uma melhor aplicabilidade no acompanhamento, controle e nos resultados financeiros, a partir da arrecadação de impostos e aluguéis.

Segundo Brandi e Simões (2007) o termo auditoria deriva do latim *audire*, que significa ouvir. Inicialmente, foi utilizada pelos ingleses (*auditing*) para significar o conjunto de procedimentos técnicos para a revisão da contabilidade. Existem provas arqueológicas de inspeções e verificações de registros realizados entre a família real de URUKAGINE e o templo sacerdotal SUMERIANO e que datam de mais de 4.500 anos antes de Cristo. De acordo com os autores o surgimento da auditoria estaria mais ligado ao fato de com a evolução do mundo capitalista onde as empresas deixaram de serem familiares e tornaram-se corporativas. As exigências do mercado, o desenvolvimento econômico, e a abertura de capital social das empresas teriam formado a necessidade de apresentar o patrimônio líquido, sua posição financeira e capacidade de gerar lucros, assim a auditoria cumpria o papel de verificar a veracidade dos dados apresentados nos registros e informações contábeis das empresas.

A partir da Revolução Industrial, na metade do século XVIII, com os aumentos das atividades comerciais e industriais, essas organizações passaram a ter com maior regularidade a auditoria como controle, muito em virtude do aumento das novas formas de sociedades empresariais, pela abertura do capital a terceiros e pela taxaçoão do imposto de renda em cima dos lucros.

No Brasil, as primeiras informações de processos de auditoria foram no final do século XIX e início do século XX, onde foi realizado um balanço patrimonial da empresa São Paulo Tramway Light & Power Co., certificado pela empresa Clarkson & Cross, hoje denominada Ernst & Young. O primeiro artigo científico sobre o assunto foi publicado em 1957 "Curso de Auditoria" por Antônio Lopes de Sá, seu conteúdo falava sobre conceituação e planejamento de técnicas que se tornou muito importante para a época.



Posto isso, o fortalecimento da auditoria é uma consequência do desenvolvimento da economia onde é necessário o uso sistêmico desse processo como instrumento fundamental para obtenção de resultados e o crescimento das grandes gestões, com o objetivo de fortalecer o crescimento econômico.

2.2 Conceito sobre auditoria

Segundo pesquisa, a auditoria é um processo de verificação onde são obtidos e analisados índices que permita a obtenção de resultados e posicionamentos quanto à uma situação específica que está vigente. Essas auditorias permitem ajudar no controle financeiro e se a administração está funcionando de forma efetiva.

Tendo em vista que as informações que embasam os resultados da auditoria são chamadas de evidências e as mesmas devem ser precisas, verídicas, significativas e úteis. Um dos pontos da auditoria, onde se faz preciso que as atividades sejam executadas por um profissional qualificado.

Para que a seja feito com maior êxito é necessário grande conhecimento sobre análise financeira e também se deve conhecer todo o funcionamento do órgão em que se está sendo realizado as atividades. O processo de auditoria não deve ser encarado como uma atividade isolada, devendo ser analisado todos os processos operacionais e buscar multidisciplinariedade. Rigo e Bleil (2008, p. 4-5) dispõem sobre o conceito de auditoria da seguinte forma:

Através de suas técnicas a contabilidade estuda, controla e fornece informações sobre as variações do patrimônio e a auditoria surge com a função de avaliar os registros contábeis e se os mesmos transmitem veracidade. [...] a auditoria é a técnica contábil responsável pela avaliação dos controles contábeis das empresas, analisando-os e classificando-os como fidedignos ou não. Além disso, fórmula sugestões de melhorias, visando aperfeiçoar cada vez mais os controles internos das mesmas.

Pode-se afirmar que, a auditoria pública possui um papel fundamental para a sociedade para que os recursos provenientes de arrecadações venham de fato beneficiar a sociedade. Para que essa auditoria aconteça com maior clareza, o profissional deve documentar, planejar e preparar, por escrito, o programa de trabalho, informar o que é necessário para à compreensão dos procedimentos que serão realizados ao longo de toda a investigação.

2.3 Auditoria em órgãos públicos

A auditoria do setor público é um processo para obtenção e avaliação de evidências e o seu principal objetivo é determinar se a informação ou as condições reais de um objeto estão sendo feitos de acordo com critérios estabelecidos pelas entidades, além de promover a eficácia nas operações que permitam tomadas de decisões de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. A auditoria do setor público fornece aos órgãos e aos gestores responsáveis pela governança e a sociedade civil de modo em geral, informações objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais.

Segundo o Word Bank (em TCU, 2014), “governança diz respeito às estruturas, funções, processos e tradições organizacionais que visam garantir que as ações planejadas (programas) sejam executadas de tal maneira que atinjam seus objetivos e resultados de forma transparente”.

Após a promulgação da Constituição Federal no ano de 1988, onde ela veio para melhorar e aperfeiçoar os trabalhos dentro do serviço público, bem como, veio para dar uma maior celeridade nos trabalhos dos gestores e dos servidores e para que a máquina pública pudesse ter um maior resultado naquilo que se estava sendo planejado. Nesse processo, a auditoria veio para ajudar no fortalecimento de práticas e medidas que visam combater o desperdício e o uso inadequado dos recursos públicos, mas para alcançar estes resultados é necessário que haja cooperação de todos e que ao final de tudo a avaliação os benefícios possam ser aplicados a todos os interessados. Como destaca Salles:

[...] Partindo desta ideia, não é aceitável, nos dias de hoje, que a auditoria seja vista apenas como uma técnica de fiscalização, pois esta visão é totalmente distorcida e foge dos reais objetivos que um plano sério de auditoria pode alcançar” (SALLES, 2005).

2.4 Surgimento da auditoria na administração pública

Segundo Sá (2003), a auditoria pública foi estabelecida pela Lei nº 4.728, de julho de 1965, mediante regulamentação sobre o funcionamento do mercado financeiro. O auditor público deverá sempre buscar a preservação do patrimônio público, pois é propriedade coletiva e deve ser controlado por todos.

Depois, em 1988, foi promulgada a Constituição da República Federativa do Brasil, que mostrou aspectos positivos e negativos para o gerenciamento das finanças públicas. De acordo com Bresser Pereira (1996), a constituição representou um retrocesso na administração pública por conta do engessamento do aparelho estatal, pois estendeu para os serviços do Estado e das próprias estatais as regras burocráticas rígidas que eram usadas no núcleo estratégico do Estado.

Segundo Cochrane (2003), a constituição trouxe como novidade ao controle da execução financeira e orçamentária a preconização do controle interno em cada poder, um controle externo apenas pelo Legislativo e a necessidade de transparência dos gastos públicos.

A constituição, também de acordo com Ribeiro (2009), foi uma referência para o controle social no Brasil, pois foi baseada na participação do povo, com a criação de instrumentos constitucionais que possibilitaram a atuação da sociedade, a qual ganhou poder para realizar o controle dos atos do Estado, com o propósito de atingir o bem comum e o interesse público.

De acordo com Pinheiro e Cunha (2003, p. 74):

[...] A auditoria governamental diverge da auditoria contábil quanto aos objetivos, entretanto, quanto aos procedimentos e as fontes de informações se assemelham. De forma genérica poderíamos atribuir a sua responsabilidade ao auditor fiscal e auditor interno das três esferas governamentais, federal, estadual e municipal.

Com as avaliações dos resultados, a auditoria oferece ao gestor público uma grande fluidez ao trabalho, opera evitando grandes riscos no gerenciamento das finanças, um melhor controle contábil, oferece estratégias resolutivas, bem como, otimização dos resultados que venham a ajudar na gestão pública, segundo trabalho de Penegalli (2013).

2.5 Perfil do Auditor nos processos de auditoria pública contábil

O auditor precisa trabalhar de forma independente relação aos processos que estão sendo objetos de auditoria, a fim de coletar dados plausíveis, a fim de que possa ser produtor análises isentas para que se possa obter de pareceres objetivos e confiáveis. Os auditores devem ser pessoas com uma boa capacidade de concentração e de organização, rigor de análise e rapidez perceptiva.

Devem igualmente possuir uma grande capacidade de trabalhar em equipe, pois estes profissionais trabalham quase sempre integrados num grupo. Os auditores devem ser determinados, possuidores de uma grande disciplina e discrição. Devem ter um grande espírito de investigação, paciência, devem ser perfeccionistas, ter iniciativa e um grande senso de responsabilidade.

O trabalho do auditor é observar o cumprimento das obrigações da administração pública, ele realiza a auditoria das contas e balanços financeiros e o seu objetivo principal é a análise documental e a tomada de decisão da legalidade das contas e da gestão administrativa.

Para não encontrarem dificuldades no exercício de suas funções, os auditores devem conhecer como se praticam as fraudes e os seus casos mais frequentes, de acordo com Sá (apud Pinheiro e Cunha. 2003 p.3), "é necessário um auditor saber como analisar as possibilidades de ocorrência de fraudes, para identificar os seus indícios, sendo esse conhecimento, condição essencial para sua formação profissional".

A auditoria é a forma para orientar o trabalho do auditor, no sentido de viabilizar um processo gerencial, adequando às responsabilidades profissionais, revestido da necessária abrangência para o objetivo a que se destina, é, portanto, um instrumento onde é capaz de propiciar a eficiência do trabalho da auditoria.

3. APLICAÇÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS E O PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO

A tomada de decisão na Administração Pública, historicamente possui momentos em que houve grandes mudanças até chegar ao modelo que temos conhecimento.

Segundo Pereira e Fonseca (1997, p. 65),

"[...] a primeira tentativa sistemática de modernização da administração pública brasileira aconteceu na década de 1930, por meio do conhecido esforço do DASP para promover uma reforma administrativa de abrangência e magnitude significativas. Os fundamentos teóricos e operacionais do modelo apregoavam o fortalecimento do poder central com estratégias para melhoria dos padrões vigentes no País e no mundo, naquela ocasião."

Trata-se de um processo de escolha que envolvem vários aspectos onde existem várias alternativas que já estão pré-determinadas. Trazendo para o âmbito da gestão pública, são através dessas decisões que os gestores estarão aptos a realizar grandes escolhas quem irão impactar no dia a dia do governo, assim como, no futuro da sociedade.

Desse modo, o objetivo é sempre diminuir as incertezas, melhorar as estratégias e assim, manter a confiabilidade da administração pública. Esse processo de decisão é longo, analítico, deve-se combinar uma junção de conhecimentos prévios, além da habilidade e de experiência, para que os problemas sejam solucionados da melhor forma possível.

Partindo disso, essas decisões acabam levando a outras situações, que eventualmente poderá exigir novas decisões, com isso surge à importância de a tomada de decisão ser bastante clara, favorecendo o processo decisório (ALMEIDA, 2010).

Lima (2011) reforça que a tomada de decisão não é um evento, mas sim um processo, na qual pode acabar levando semanas, meses ou mesmo anos, com frequentes debates e discussões para chegar em uma resolução.

Segundo Attie (2016), a organização é um sistema em constante mudança, de modo que as atividades da empresa, em todos os seus níveis hierárquicos, são atividades de tomada de decisão e de resolução de problemas.

Segundo Almeida (2010) sinaliza que o processo decisório é o método de pensamento e ação que culminará com uma escolha, a qual consiste em selecionar, ratificar uma ação específica, ou seja, a tomada de decisão é um processo contínuo que permeia toda atividade pública.

Kazmier (1975) afirma que:

[..] a habilidade em tomar decisões é a chave para o planejamento bem sucedido em todos os níveis da gestão. Isto envolve mais que uma simples seleção de planos de ação que assume pelo menos três fases: diagnóstico; descobertas de alternativas e análises.

Os resultados das decisões variam em relação ao impacto sobre os objetivos da administração, onde a sua maior dificuldade é a incerteza em relação ao futuro, por isso, as decisões devem estar respaldadas em informações fidedignas, adequadas e oportunas, oferecendo um resultado justo e aceitável acerca de uma decisão (LIMA, 2011).

Beuren (2000) diz que a auditoria exerce o trabalho de informar e fundamentar o processo de tomada decisão, buscando minimizar os erros e fazendo com que as decisões sejam mais adequadas e eficientes, logo, o processo de auditoria contribui para a concretização dos resultados da administração, trazendo a redução dos riscos a qual as instituições estão expostas.

De acordo com Daft (2015), é necessária uma análise sistemática de um problema por parte do gestor e em sequência uma escolha e sua implementação seguindo uma cadeia gradual e lógica de acontecimentos.

Este modelo possui oito etapas (FIGURA 1), onde o processo de tomada de decisão dos gestores é feito com clareza, imparcialidade e razoabilidade, entretanto, por mais avançado e mais atualizado possível, essas etapas, muitas vezes não conseguem atingir o resultado que se estava esperando, em virtude do ambiente que o processo está imposto, onde muitas das vezes, estão cheios de incertezas e estão atrelados também as mudanças que nos encontramos.

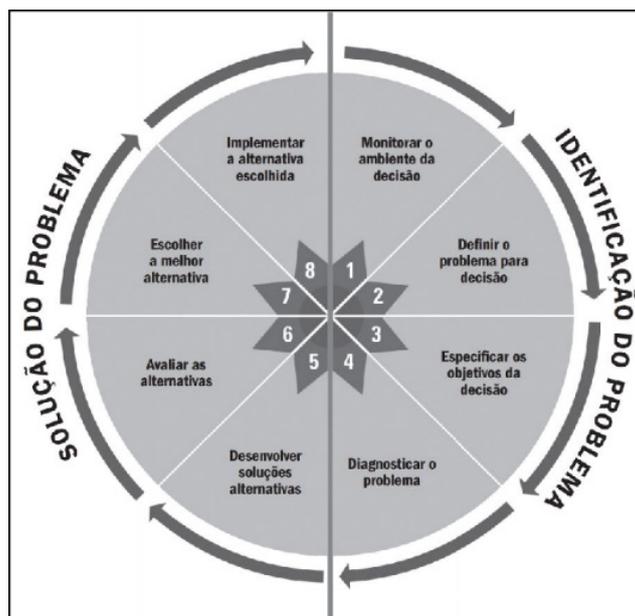


Figura 1 - Etapas da Abordagem Racional da tomada de decisão

Fonte: Draft (2015, p.342)

No modelo citado, as quatro primeiras etapas dizem respeito à identificação do problema: (1) o gestor monitora as informações dentro do ambiente da decisão; (2) define o problema para decisão; (3) define os resultados que pretende alcançar com a decisão; e, (4) aprofunda-se na análise da causa do problema (DAFT, 2015). Já as quatro últimas etapas informam as etapas para a solução do problema: (5) o gestor busca entender claramente as diversas alternativas que ele dispõe para alcançar os objetivos esperados; (6) avalia os méritos e probabilidades de sucesso de cada opção que está à sua disposição; (7) seleciona a alternativa com a maior probabilidade de sucesso; e (8) coloca a alternativa escolhida em execução (DAFT, 2015).

Sobral e Peci (2013) afirmam que a tomada de decisões visa informar como as decisões devem ser tomadas, sem impor uma regra absoluta, mas observando todos os elementos essenciais do exame. No entanto, os gestores não podem ficar calados nas suas atribuições e, na medida do possível e dentro dos limites da sua competência, precisam de organizar o processo de tomada de decisão de tal forma que não só facilitem as atividades das organizações implantadas, mas também deixem mais informações com precisão, façam este processo racional e ajudem a escolher melhores decisões (DAFT, 2015).

Outra medida que ajuda nas grandes decisões na gestão pública, é o suporte da Lei de Responsabilidade Fiscal, adotada em 2000, onde resultou uma mudança na gestão dos recursos públicos, dos fundos e da sociedade, o que provocou uma ruptura na história política e administrativa, onde os governantes devem responder por suas ações. Com a lei, a sociedade pode ter uma maior participação no controle e nas decisões e os governantes que violam as regras são condenados e punidos.

Conforme Khair (2000)

[...] a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e uma lei complementar que, regulamenta o artigo 163 da Constituição Federal, estabelece as normas orientadoras das finanças públicas do país. Ela objetiva aprimorar a responsabilidade na gestão fiscal dos recursos públicos, por meio de ação planejada e transparente que possibilite prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Como observa Porto (2008), a principal característica do processo de tomada de decisão na Administração Pública é que ele é regido por leis que definem os meios de administração. Neste sentido, a decisão nesta matéria exige prudência quanto à satisfação da legislação. Outra característica inerente, como destaca Siqueira (2011), é que a burocracia jurídica racional, que deveria ser apenas um meio de organização funcional, muitas vezes acaba assumindo um papel central na estrutura interna de um Estado, podendo traçar diretrizes na tomada de decisões.

O tomador de decisão na Administração Pública, sob as leis vigentes, é quem representará a vontade e as aspirações da comunidade, de forma clara e transparente, uma vez que o Estado tem, no seu fim, a prestação de serviços à sociedade, como se define em Porto (2008).

Como observa Porto (2008), o processo de tomada de decisão na Administração Pública tem por característica principal ser regido por leis que definem os meios de administrar. Neste sentido, a decisão nesta área exige cautela no que tange a satisfação da legislação. Outra característica inerente, como ressaltado em Siqueira (2011), é a burocracia racional legal, que devendo ser apenas um meio funcional de organização, muitas vezes acaba assumindo função central na estrutura doméstica de um Estado, podendo delinear orientações na tomada de decisão.

Assim sendo, o tomador de decisão na Administração Pública, sob as leis vigentes, é aquele que representará a vontade e os anseios da coletividade, de maneira clara e transparente, pois o Estado tem, em seu fim, a prestação de serviços à sociedade, como enfoca Porto (2008).

4. A AUDITORIA COMO FERRAMENTA PARA O CONTROLE DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS

Durante a década de 1980, com a abolição do militarismo e a promulgação da atual constituição federal, novas funções foram acrescentadas no controle das finanças públicas. Atualmente, a administração voltada ao gerenciamento dos órgãos públicos é o exemplo da nova gestão pública baseada em indicadores e demonstrativos que visam à eficácia, eficiência e economia dos recursos públicos.

Assim, Ribeiro (2004, p. 99) afirmou que:

[...] A preocupação com o controle, em seu sentido mais amplo, embora em alguns casos de forma bastante superficial, sempre esteve presente nos textos constitucionais brasileiros. Porém, a atuação dos órgãos de controle era voltada quase que basicamente a aspectos formalísticos.

Assim, com essa evolução das informações e da necessidade de dados precisos, foi criado um instrumento com a finalidade de corrigir os diversos aspectos que envolvem o controle financeiro público, buscando delimitar objetivos, abrangência e, o mais importante, buscando enfatizar as questões relacionadas com o cumprimento das metas área governamental a qual a auditoria está sendo processada, aumentando os limites que vão além dos aspectos jurídicos acerca da execução contábil-financeira.

O controle da utilização dos fundos públicos é necessário para verificar se os objetivos e metas estão sendo alcançados, se os fundos são utilizados para o fim a que se destinam e se não existem desvios, erros ou fraudes que impossibilitem a consecução dos

objetivos estabelecidos.

Posto isso, as técnicas de auditoria desempenham um papel importante no controle financeiro e por conseguinte, no sucesso dos resultados objetivos traçados pela administração pública, que acabam por valorizar ainda mais as políticas públicas, prevenindo situações e garantindo resultados sociais da ação do governo.

Para o gestor público, esse processo fortalece na busca de alcançar os objetivos traçados pela equipe técnica e todos que nelas estão envolvidas, com isso o agente público necessita de informações para administrar a máquina pública que muitas vezes possui escassez de recursos e a alta demanda que torna comum ao serviço público.

Este processo de auditoria tem a função de condensar toda a informação para o gestor público, de modo que este esteja preparado para responder com prontidão às principais exigências da sociedade. Os administradores públicos que procuram promover uma melhor gestão dos recursos financeiros, e esta preocupação é válida, uma vez que a tecnologia e o fácil acesso à informação têm mostrado situações em que o poder público utilizou indevidamente recursos provenientes de cobranças fiscais, taxas, contribuições população e que devem ser utilizados para benefício coletivo.

A auditoria é fundamental no mundo de hoje para dar embasamento ao trabalho do administrador, onde a necessidade de informações é cada vez maior em um mundo que está em constante processo de globalização.

De acordo com Teixeira em sua obra:

[...] Perante um futuro incerto, num mundo em mudança com ritmo por vezes muito acelerado, as organizações têm de observar cada vez mais atenta e continuamente o seu meio envolvente, analisar a evolução dos mercados e identificar ameaças e oportunidades, diagnosticar a sua situação interna e identificar os seus pontos fortes e pontos fracos, definir os seus objetivos estratégicos, as suas estratégias e políticas globais e analisar sistematicamente os resultados que vão obtendo" (TEIXEIRA, 2006).

Permitir que os processos financeiros, contábeis e econômicos estejam alinhados e com clareza é outra função da auditoria, fortalecendo o trabalho da auditoria como instrumento da Gestão Pública. Portanto, a auditoria é importante para pois possibilita aos dirigentes melhores condições de gestão financeira e que a população, principal beneficiária e carente dos serviços públicos, esteja recebendo o melhor atendimento com responsabilidade, proporcionando a correta aplicação dos recursos públicos.

Considerando a auditoria de forma simples, ele pode ser concebido como uma ação preventiva e corretiva contida em cada uma das fases do processo administrativo de qualquer organização. No entanto, se observarmos as múltiplas ações desenvolvidas pelo setor público, o controle é apreciado como um processo muito mais complexo. Vasquez, referindo-se a gestão pública, especifica que se trata de um procedimento no qual uma pessoa, um organismo devidamente habilitados, examina ou supervisiona uma prática cometida por outra pessoa ou organismo, a fim de verificar se na preparação e execução desta ação, todos os requisitos impostos por lei estão sendo atendidos

Afanasiev fornece um conceito mais amplo de auditoria e controle no setor público, definindo-o como um sistema de observação e verificação da correspondência existente entre o funcionamento de uma agência ou entidade e os instrumentos jurídicos, administrativos e processos adotados por aquela instituição. O autor salienta que o referido sistema deve destacar as práticas irregulares em relação às regras existentes.

A Auditoria de gestão no setor público, ganha cada vez mais importância como ferramenta para prevenção e correção. É importante mencionar o que é recomendado pelo Instituto Latino-americano de Ciências Fiscalizadoras, no que se refere à Auditoria Governamental, bastante ligada ao controle da Gestão Pública, como ferramenta indispensável para alcançar os efeitos preventivos e corretivos acima mencionados. Segundo o ILACIF, a Auditoria Governamental deve orientar não só a sua ação para o controle financeiro e jurídico, mas também para a avaliação da gestão administrativa do organismo, através da auditoria operacional, a fim de verificar se os objetivos são alcançados com eficiência, eficácia e economia.

Do ponto de vista técnico, os agentes devem desenvolver e implementar um conjunto de ferramentas e técnicas de diagnóstico, para uma análise correta no que diz respeito ao processo de tomada de decisões e análise dos resultados, de desempenho, entre outros. Todas essas atividades são realizadas através de consultas, controles financeiros, operacionais e de gestão, controles administrativos que, em conformidade, permitem avaliar a gestão realizada por aqueles que exercem a administração pública.

Vale destacar, a necessidade do trabalho de fiscalização de forma preventiva, que permite, dentre outras vantagens, identificar desvios em tempo hábil, evitando assim, que atos ou fatos ilícitos possam vir trazer prejuízos à gestão pública. No controle das finanças públicas, o objetivo principal é transparência nas ações governamentais, para que a sociedade possa acompanhar e denunciar casos de corrupção com o dinheiro público.

Com isso, Robbins (2010, p.167) diz que "A tomada de decisão ocorre em reação a um problema. Um problema existe quando se verifica uma discrepância entre o estado atual das coisas e seu estado desejável [...]". Complementando a ideia, Chiavenato (2003, p.348) ressalta que toda decisão envolve seis elementos:

- a) O tomador de decisão: é a pessoa que faz uma escolha ou opção entre várias alternativas futuras de ação.
- b) Os objetivos: são o que o tomador de decisão pretende alcançar com suas ações.
- c) As preferências: são os critérios que o tomador de decisão usa para fazer sua escolha.
- d) A estratégia: é o curso de ação que o tomador de decisão escolhe para atingir seus objetivos dependendo dos recursos que pode dispor.
- e) A situação: são os aspectos do ambiente que envolve o tomador de decisão, alguns deles fora do seu controle, conhecimento ou compreensão e que afetam sua escolha.
- f) O resultado: é a consequência ou resultado de uma estratégia.

Logo, a tomada de decisão é uma atividade com grandes probabilidades de ocorrer erros, pois ela será afetada pelas características pessoais e pelo entendimento do tomador de decisões, no caso da administração pública, o Gestor Público. Na tentativa de minimizar esses erros e chegar a um melhor resultado, deve-se efetuar um processo organizado e sistemático, sugerem algumas etapas a serem seguidas:

- a) Identificar um problema existente;
- b) Enumerar alternativas possíveis para a solução do problema;
- c) Selecionar a mais benéfica das alternativas;
- d) Implementar a alternativa escolhida;
- e) Reunir feedback para descobrir se a alternativa implementada está solucionando o problema identificado.

Em suma, um processo estruturado não é a certeza de sucesso, mas permite uma decisão lógica, coerente e que os erros serão os mínimos possíveis. O modelo racional supõe que os gestores, os responsáveis pelas tomadas de decisões, tenham informações perfeitas, e que sejam capazes de avaliar sistematicamente e logicamente cada alternativa e no final tomar uma decisão totalmente imparcial sobre o que será melhor para a organização.

O que nem sempre é possível, pois fatores como emoções, preferências individuais e política da empresa acabam por interferir nesse processo. Ateemo-nos ao modelo comportamental, que leva em conta que o gerente muitas vezes terá que tomar uma decisão considerando sua percepção, experiência, informações e alternativas limitadas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conclui-se que a auditoria no setor público desde os seus primeiros registros históricos, tornou-se uma ferramenta fundamental para o controle do patrimônio das entidades, e que por muitas vezes, esses processos vão além de manter as finanças em dia. Visa também manter o controle social, além de regular os procedimentos e técnicas, a adequação, legitimar a eficácia dos controles internos, das informações contábeis, financeiras, operacionais das unidades públicas. Além da indispensável participação do profissional que realiza todo o processo de auditoria e controle interno, que possuem um elevado perfil técnico e que sem a sua participação os resultados não seriam alcançados com presteza, tornando assim, uma peça primordial juntamente com o contador, que de forma conjunta, contribuem diretamente para a realização de um bom trabalho de auditoria.

Em finanças públicas, a auditoria assume um papel relevante, onde garante a utilização eficaz dos fundos públicos, permite uma tomada de decisão mais austera, pautado principalmente em medidas corretivas, que buscam ajudar na relação dos poderes públicos com a sociedade. A tomada de decisão deve ser pautada na transparência, bem como, na tentativa de aproximar os cidadãos a terem voz ativas no uso dos recursos financeiros dispostos pelas entidades. Em função disso, a prática regular de auditorias no setor público deverá ser instalada obrigatoriamente aos que ainda não tem.

Para o êxito da auditoria dentro das organizações públicas, além da modernização das leis de acesso as informações, é importante que esse processo avance cada vez mais e faça parte das rotinas de prestação de contas. Então, para o bom controle dos recursos é necessário que se adquira políticas de conscientização e uma maior participação dos gestores controlando e avaliando os gastos públicos. A partir disso, é bom esclarecer que a auditoria do setor público deve ter profissionais com um perfil adequado às especificidades e características inerentes da função e das necessidades dos setores que estão passando por esse processo avaliativo. E, neste posicionamento, é importante que se tenha uma auditoria cada vez mais independente, eficaz, e que auxilie todas as ações da administração pública.

Referências

- ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2016.
- AFASANIEV, Victor. **Dirección científica de la sociedad**. Moscú: Progreso, 1978, p.61.
- ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BEUREN, I. M. **Gerenciamento da Informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**, 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- BRANDI, Acácio Ferreira. SIMÕES, Luis Otávio. A importância da Auditoria Contábil. **Revista Científica Eletrônica de Ciências Contábeis**, Garça – SP, Vol. V, N. 10, out 2007
- BRESSER PEREIRA, LUIZ CARLOS (1992) "Contra a Corrente: a Experiência no Ministério da Fazenda". **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, n.19, julho 1992. Testemunho ao Instituto Universitário de Pesquisas do Rio de Janeiro (apresentado em setembro de 1988).
- COCHRANE, T. M. C. **A importância do controle interno na administração pública brasileira e a contribuição da Contabilidade como principal instrumento na busca da eficiência da Gestão Pública**. 2003.21 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização 28 em Gestão e Finanças Públicas) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2003. Disponível em: <http://www.gestaofinancaspublicas.ufc.br/artigo_cont_publica_Teresinha_Maria_Cavalcanti_Cochrane_Integra.doc> Acesso em: 18 ago. 2013.
- DAFT, Richard L. **Organizações: teorias e projetos**. 11.ed. São Paulo: Cengage Learning, 2015.
- FERREIRINHA, Isabel Maria Nunes. **Auditoria e Controle no Setor Público**. Indaial. Uniasselvi. 2016.
- KAZMIER, L.. J. **Princípios de gerência**. 2. ed. Rio de Janeiro: Pallas, 1975.
- KHAIR, A. **A Lei de responsabilidade fiscal: guia de orientação para as prefeituras**. 2000. 144p.
- LIMA, A. C. R. **Empresas. Auditoria contábil interna como instrumento de apoio para gestão de Novo Hamburgo**: U LIMA, V. D.; CASTRO, G. R. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. Universidade Feevale, 2011.
- PANEGALLI, J. C. **Auditoria contábil: vantagens efetivas quando utilizada habitualmente nas empresas**. 2013. Disponível em: http://www.pace.com.br/PACE_auditoria.htm. Acessado em: 22 de fevereiro de 2013.
- PEREIRA, Maria José Lara de Bretas; FONSECA, João Gabriel Marques. **Faces da decisão: as mudanças de paradigmas e o poder da decisão**. São Paulo: Makron Books, 1997.
- PINHEIRO, G. J.; CUNHA, L. R. S. A Importância da Auditoria na Detecção de Fraudes. **Contabilidade Vista & Revista**, [S. l.], v. 14, n. 1, p. 31-48, 2009. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/210>. Acesso em: 2 nov. 2022.
- PORTO, Maria Alice Porto. **Tomadas de Decisão nas Organizações**. [S.l; s.n.], 2008. Disponível: <<http://www.artigos.com/artigos/sociais/administracao/tomadas-dedecisao-nas-organizacoes-3412/artigo/#.VE5UJiLF87A>>. Acesso em: 12 de nov. de 2022.
- RIGO, Marciane; BLEIL Claudécir. Auditoria das demonstrações contábeis: um estudo da evidenciação e transparência das informações em uma cooperativa de crédito rural. **RACI – Revista de Administração e Ciências Contábeis do IDEAU**, v. 3, n. 7, jul./dez. 2008.
- ROBBINS, Stephen; JUDGE, Timothy; SOBRAL, Filipe. **Comportamento organizacional: teoria e prática no contexto brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Pearson, 2010. 633 p.
- SÁ, António Lopes de. **Curso de auditoria**. 9. Edição. São Paulo: Atlas, 2000.
- SALLES, Robertha Frederico. **O Controle interno e a Auditoria Governamental como Instrumento de Eficiência da Gestão Pública**. Faculdade Educacional Machado Sobrinho. Juiz de Fora – MG, 2005.
- SOBRAL, Filipi ; PECI, Alketa. **Administração: teoria e prática no contexto brasileiro**. -2.ed. - São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2013.
- TEIXEIRA, Maria de Fátima. **O Contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz**. Universidade Aberta, Coimbra, 2006.

20



**IMPORTÂNCIA E CONTRIBUIÇÕES DA
CONTABILIDADE PARA A GESTÃO DE ENTIDADES
DO TERCEIRO SETOR**

*IMPORTANCE AND CONTRIBUTIONS OF
ACCOUNTING TO THE MANAGEMENT OF THIRD
SECTOR ENTITIES*

Ilsamara Rodrigues de Sousa Santos



Estudos Interdisciplinares
da Contabilidade

Resumo

A contabilidade no terceiro setor tem sido debatida pelas literaturas atuais como ferramenta fundamental ao desenvolvimento dessas instituições. Desse modo, este trabalho objetivou pesquisar a importância e as contribuições da contabilidade para a gestão de entidades do terceiro setor, sendo este o objetivo principal; e, como secundários, buscou-se caracterizar a contabilidade e o terceiro setor; apresentar a importância da contabilidade para as entidades do terceiro setor e apontar as contribuições da contabilidade para a gestão de entidades do terceiro setor. No que tange à metodologia, este trabalho se configurou em revisão bibliográfica de literatura, estruturada com base em estudos sobre a temática a partir de livros, sites com rigor científico e artigos publicados, nos últimos dez anos. Para viabilizar a realização das pesquisas e buscas de fontes, foram utilizadas as seguintes palavras-chave: palavra 1: "contabilidade"; palavra 2: "gestão"; palavra 3: "entidades" e a palavra 4: "terceiro setor". Os resultados desta pesquisa mostraram que a contabilidade é uma ferramenta essencial à tomada de decisão para a gestão no terceiro setor.

Palavras-chave: Terceiro Setor, Contabilidade, Tomada de Decisão, Gestão.

Abstract

Accounting in the third sector has been debated by current literature as a fundamental tool for the development of these institutions. Thus, this work aimed to research the importance and contributions of accounting for the management of third sector entities, which is the main objective; and, as secondary, we sought to characterize accounting and the third sector; present the importance of accounting for third sector entities and point out the contributions of accounting to the management of third sector entities. With regard to methodology, this work was configured as a literature review, structured on the basis of studies on the subject from books, websites with scientific rigor and articles published in the last ten years. To make the research and search for sources feasible, the following keywords were used: word 1: "accounting"; word 2: "management"; word 3: "entities" and word 4: "third sector". The results of this research showed that accounting is an essential tool for decision-making in third sector management.

Keywords: Third Sector, Accounting, Decision Making, Management.

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade no terceiro setor tem sido vista como um importante instrumento. Para além de atestar o uso correto dos recursos nas entidades dessa categoria, a contabilidade garante que mantenham benefícios e continuem isentas de recolhimento de impostos. Portanto, essa visão de contribuição e relevância dessa área no terceiro setor é de fundamental importância sob os mais diversos aspectos.

Nesse sentido, destaca-se que a pesquisa se torna relevante pela contribuição das discussões sobre a contabilidade na gestão do terceiro setor, no campo acadêmico, considerando a possibilidade de que outras pessoas poderão vir a ter acesso a esta leitura e, se faz importante também, aos contadores em formação, tendo em vista as possíveis reflexões teóricas que foram desenvolvidas nesta pesquisa, podendo suscitar outros estudos nesse contexto.

Esta pesquisa torna-se relevante por trazer à baila reflexões determinante à profissão, propondo como benefício um campo de discussão que pode agregar informações sobre a contabilidade no terceiro setor, acentuando conhecimentos práticos aos futuros contadores e contadoras que estarão envolvidos nesse cenário.

Pensando, pois, na possibilidade da atuação contábil no terceiro setor e como é fundamental que as entidades, assim categorizadas, estejam regulamentadas e devidamente organizadas, formulou-se a seguinte problematização: qual a importância e as contribuições da contabilidade para a gestão de entidades do terceiro setor?

No intuito de responder esta inquietação delineou-se como objetivo principal neste trabalho pesquisar a importância e as contribuições da contabilidade para a gestão de entidades do terceiro setor. Traçou-se ainda como objetivos específicos caracterizar a contabilidade e o terceiro setor; apresentar a importância da contabilidade para as entidades do terceiro setor e apontar as contribuições da contabilidade para a gestão de entidades do terceiro setor.

A pesquisa científica em questão foi desenvolvida fazendo uso da metodologia de revisão bibliográfica de literatura. Foram realizadas pesquisas em livros, sites com rigor científico e artigos publicados, nos últimos dez anos. Para viabilizar a realização das pesquisas e buscas de fontes, foram utilizadas as seguintes palavras-chave: palavra 1: "contabilidade"; palavra 2: "gestão"; palavra 3: "entidades" e a palavra 4: "terceiro setor".

2. CONCEITO E CARACTERÍSTICAS DA CONTABILIDADE E DO TERCEIRO SETOR

Neste capítulo descreveu-se características precípuas sobre a contabilidade evidenciando-a enquanto ciência fundamental à sociedade moderna, perpassando pelos primeiros passos dessa área até o seu desenvolvimento aqui no país, atualmente. Discorreu-se também sobre o terceiro setor, conceituando e explicitando suas características, bem como, especificando suas atividades de atuação na sociedade.

A contabilidade tem seus primeiros passos datados em cenário brasileiro no século XVIII, mais especificamente, nos anos de 1750, ainda no período colonial, em uma con-

juntura econômica no qual o Estado Grão-Pará e Maranhão movimentavam a economia no país, influenciados por transações e negociações de Lisboa. Um processo que ascendeu a economia nacional e, demandou destas duas regiões que formalizassem seus processos contábeis, objetivando o controle de gastos e aprimoramento na administração de suas finanças (BRAGA, 2015).

Confirmando esta assertiva Schmidt (2000) descreve que a formalização dessa área, ou seja, o momento no qual os profissionais contábeis passaram a ser requisitados em sociedade aconteceu pela criação do código comercial em 1850 que, entre outras coisas, exigia a obrigatoriedade da escrituração contábil e de uma organização de demonstrativos anuais do Balanço geral. Posterior a esses acontecimentos, nos anos de 1946, ocorreu a promulgação do Decreto Lei nº 9295 que exigia a criação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), assim como, dos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC) que desempenhavam a função de fiscalizar a profissão (BRAGA, 2015).

Nesse sentido, passou-se a compreender a contabilidade como uma ciência, que possui como características finalidades, métodos, teorias específicas, tradição e utilidade à sociedade. Esta ciência se conecta ainda com outras áreas de caráter analítico e permite o levantamento de hipóteses, desvelando possibilidades de contribuições quando aplicada (BRAGA, 2015).

Ainda sobre o conceito e característica da Contabilidade tem-se que:

Contabilidade é a ciência- ou, segundo alguns, a técnica- destinada a estudar e controlar o patrimônio das entidades do ponto de vista econômico e financeiro, observando seus aspectos quantitativos e qualitativos e às variações por ele sofridas, com o objetivo de fornecer informações sobre o estado patrimonial e suas variações em determinado período (FRANCO; MARRA, 2001, p. 51).

Uma vez aqui exposto o conceito de Contabilidade, como grande área, ressalta-se que atualmente muitas formulações ocorreram e o pensamento contábil progrediu, ao longo dos anos. No tocante ao conceito social atribuído à Ciência Contábil, trata-se de interesses humanos, tendo em vista sua função de cuidar da riqueza, que pelo menos em tese, é destinada à satisfação das necessidades dos sujeitos em sociedade (SCHMIDT, 2000).

E todas essas mudanças são em decorrência das novas atualizações no campo da economia, das relações internacionais, das correntes teóricas que debatem o desenvolvimento das atividades na área e todas as práticas adotadas pelas instituições, entre outras. Em síntese, a contabilidade evoluiu pela própria mudança social e progresso da humanidade (SCHMIDT, 2000).

Um ponto essencial a destacar é que a contabilidade objetiva, entre outras coisas, fornecer as informações necessárias para que as instituições possam tomar decisões, inclusive, esse é um dos princípios fundamentais dessa ciência e para que os envolvidos possam “trabalhar de maneira efetiva, as pessoas em uma organização precisam constantemente de informação a respeito do montante de recursos envolvidos e utilizados”, segundo pontua Ching (2006, p. 4).

Ching (2006) contempla ainda que não há possibilidade de as organizações funcionarem e alcançarem seus objetivos sem que possuam um sistema de informação para demonstrações financeiras e que forneçam dados referentes à atividades para que se mantenham no mercado. Entende-se, portanto, que a contabilidade se caracteriza também por assegurar controle patrimonial a partir do fornecimento de informações e orientações que auxiliarão na tomada de decisão, quer seja no campo do planejamento das ações,

quer seja no controle do que já fora planejado (IUDÍCIBUS, 2010).

Como característica marcante da contabilidade, segundo Iudicibus (2010), esta busca, a partir de apreensão, quantificação, classificação, demonstração, análises de registros, eventual sumarização, entre outros, gerar informações tanto quantitativas, como qualitativas sobre as instituições. E tais informações devem oportunizar uma base confiável para determinadas decisões das gestões. É válido ainda ressaltar que a informação contábil se apresenta através de diferentes meios, tais como, notas explicativas, laudos, livros, documentos, planilhas, escrituração, pareceres, entre outros.

Discorrendo ainda sobre a questão Iudicibus (2010) acrescenta que a contabilidade precisa propiciar revelações satisfatórias acerca da entidade para que possa alcançar os propósitos da gestão e outros envolvidos. Como forma de exemplificar o autor destaca a confiabilidade como um fator na contabilidade primordial, pois, faz com que a informação dada seja útil nas decisões tomadas.

Iudicibus (2010) destaca também que a tempestividade e a comparabilidade, juntas, caracterizam uma contabilidade eficiente, pois esta primeira visa, não apenas obter a informação, mas permitir que esta chegue em tempo ágil ao interessado e, a segunda, habilita o usuário a entender a evolução entre as informações da organização.

No que se refere ao cenário brasileiro tem-se atualmente empresas e entidades categorizadas como sendo parte do primeiro, segundo e terceiro setor, de acordo com Panceri (2001). Em face dessa classificação é importante destacar que o primeiro setor se trata do Estado, que entre suas muitas funções promove o atendimento ao público, isto é, sua população, propiciando direitos básicos, tais como, saúde, educação, segurança, entre outros (COELHO, 2000).

O segundo setor, é constituído pelas empresas privadas que visam obtenção de lucros, a partir de suas atividades no mercado de trabalho. Ou seja, suas atividades compreendem vendas, compras, e transações comerciais variadas (COELHO, 2000).

E o terceiro setor, que é o foco deste estudo aqui apresentado, é configurado pelas iniciativas sem fins lucrativos, isto é, as atividades das instituições aqui nesse setor não visam lucros. O que se busca no terceiro setor é atender necessidades coletivas, numa concepção de amenizar as desigualdades sociais de acesso a direitos e outras urgências para sobrevivência humana (COELHO, 2000).

Nesse sentido, Panceri (2001) descreve que o terceiro setor se constitui pelas atividades de entidades sem fins lucrativos, dirigidas ao interesse público, tais como, as Organizações Não Governamentais (ONGs), cooperativas, fundações assistenciais, associações, entre outras instituições que, em seu bojo, trazem a perspectiva de atuar com cuidados à sociedade sem objetivar o lucro financeiro.

Seguindo o pensamento de Drucker (2003) pode-se pensar no terceiro setor como uma categoria na qual as organizações possuem uma contracultura, uma vez que suas intenções são contrárias às do Estado e do mercado financeiro. A função no terceiro setor é desempenhar transformações na sociedade, no que diz respeito ao bem-estar das pessoas, sem delas obter quaisquer vantagens financeiras.

Outra nomenclatura atribuída a este setor é o *non-profit-sector*, que quer dizer, "setor sem fins lucrativos", como bem pontuam Ebsen e Laffin (2004). Estes autores destacam ainda que, em sua formação, o setor conta com a organização a partir de empresas privadas que não pertencem ao Estado, que sejam, formais com grau de institucionalização; autônomas, que realizem sua própria gestão; voluntárias e que disponham de trabalhos voluntários, sem remuneração.

Uma vez aqui conceituado, torna-se relevante destacar que a origem do terceiro setor aqui no Brasil se deu pelo vínculo, sobretudo, das instituições religiosas, em especial, a igreja católica, quando em meados de 1980 viva-se um cenário de ordem mais democrática aqui no País, com a demanda de amenizar as mazelas sociais, haja vista a desigualdade patente, a entidade religiosa de maior prestígio nacional iniciou ações assistenciais (COELHO, 2000).

Com a participação dos fiéis e forte apelo social a igreja sustentava sua atividade através da solidariedade comunitária, que mais tarde foi legalmente concebida pela Constituição Federal de 1988 como uma responsabilidade, não apenas do Estado, mas da sociedade como um todo, conforme Panceri (2001). Obviamente, que não demorou muito para que outras entidades pudessem estar envolvidas nesse setor, a considerar as isenções na operacionalização dos recursos que abrangiam o setor.

Isto, é, o fato de não ser atribuído o pagamento de impostos nesses setores, possibilitou que novas entidades se formassem, desempenhando as funções sociais, a saber: associações comunitárias, instituições religiosas diversas, não apenas a católica, espaços de saúde filantrópicos, entre outros, todos movidos pela responsabilidade social (PANCERI, 2001).

Todavia, é preciso destacar que embora sejam isentas de pagamentos de impostos, as entidades do terceiro setor precisam estar regulamentadas e seguir algumas exigências para que possam atuar. Segundo Tachizawa (2002) a legislação brasileira, visando organização e enquadramento nesse setor possui uma série de normas para o funcionamento. A título de exemplo, tem-se a Lei Nº 8.742/99 que dispõe acerca das atividades inseridas na esfera da assistência social.

Pode-se citar ainda a Resolução 32/1999, referente ao Conselho Nacional de Assistência Social que exige os critérios, tanto para a concessão, ou renovação do certificado de entidade filantrópica. Ainda nesse cenário, destaca-se a Lei Nº 9.790/1999 que caracteriza as entidades do terceiro setor enquanto Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) e estabelece as parcerias com os órgãos públicos.

Em face do colocado é pertinente demarcar que o terceiro setor tem se expandido significativamente no Brasil, segundo pontuam Melo Neto e Froes (2001). Estes autores têm descrito que é possível estimar mais de 250.000 organizações nessa categoria e aproximadamente 1,2 milhão de pessoas estão atuando como voluntárias nas esferas da cultura, recreação e assistência social. E, para continuar no mercado, é preciso que esse setor mantenha suas parcerias, tanto estatais, como pelas relações com as empresas privadas, não apenas por questões de captações do elemento financeiro, mas porque isto significa manter-se em atividade na perspectiva social.

Nesse sentido, os frutos colhidos pelas entidades do terceiro setor reverberam nas ações que estas despenham e, para isso, é preciso estar regulamentada e com a organização financeira estruturada numa concepção que preze pela ética. E é nesse aspecto que se insere a Contabilidade como área que se torna determinante e fundamental para um controle e instrumento na tomada de decisão, com a finalidade de proteger e assegurar a confiabilidade dos dados contábeis, evitando equívocos e ou fraudes, que podem fragilizar a imagem da instituição (FRANCO; MARRA, 2001).

Nessa acepção, Ebsen e Laffin (2004) destacam que no contexto do terceiro setor a contabilidade é fundamental, a considerar que se trata de uma categoria de instituição que usufrui seus benefícios fiscais e amplia suas atividades de forma constante, no intuito de alcançar seus objetivos. Ressalta-se ainda, com base nos autores que, assim como em qualquer outro setor, a contabilidade não deve ser tida apenas como a área que tratará de documentações e controles financeiros visando a prestação de conta, rastreamento de

custos, mas é primordial que seja concebida no tocante à gestão a fim de manter as instituições atuantes no mercado, tendo em vista a perspectiva social que estas envolvem, fato este discutido no capítulo a seguir.

3. IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE PARA AS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

Figuras e tabelas não devem possuir títulos (cabeçalhos), mas sim legendas. Para melhor visualização dos objetos, deve ser previsto um espaço simples entre texto-objeto e entre legenda-texto. As legendas devem ser posicionadas abaixo das Figuras e Tabelas. Esses objetos, bem como suas respectivas legendas, devem ser centralizados na página (ver, por exemplo, a Figura 1). Use, para isso

Em se tratando de termos conjunturais um dos maiores desafios no terceiro setor daqui do país é tentar evitar que o governo o capture como correia de transmissão ou linha auxiliar de suas políticas de assistencialismo e centralizadoras ou adversariais, que seguem uma linha de destruição do capital, mas também se pauta, por outro lado, em barrar eventuais políticas que promovam retrocessos em relação ao que já foi até aqui alcançado (LIMA; FREITAG, 2014).

Estas ideias de promoção ao bem-estar e filantropia precisam ser desempenhadas em um ambiente favorável, ou seja, regulamentado, organizado, pois, caso não seja assim, a eficiência administrativa se mostra pouco expressiva e as possibilidades podem ser limitadas. Nesse sentido, é bastante complexo administrar o terceiro setor, sendo que, se aplicar métodos empresariais, por exemplo, ocorram falhas (LIMA; FREITAG, 2014).

Logo, percebe-se que a presença de uma gestão é determinante. Outro ponto colocado se atrela à escassez de recursos no terceiro setor, o que demanda uma gestão duplamente eficiente. Pois, são as ações da gestão que tornará possível a existência e sobrevivência da instituição no mercado. Nessa conjuntura é que a Contabilidade, como importante área, contribui ao terceiro setor. Entre outras competências estão a mensuração, registro, controle, avaliação de patrimônio, entre outros (LIMA; FREITAG, 2014).

Não muito diferente das entidades do segundo setor, neste, a ação contábil se faz presente também, como foi descrito em tópicos anteriores, na estruturação de orçamentário, registros, processos, bem como, evidencia os atos e fatos referentes ao planejamento e à execução, que de acordo com Lima e Freitag (2014) devem estar integrados entre si. Ou seja, esses chamados subsistemas de informação devem auxiliar a gestão sobre o desenvolvimento da instituição visando o cumprimento de sua missão. Ponto este no qual se observa a importância da Contabilidade nesse setor. Sobre essa questão Barbosa e Carlos (2018) destacam:

Em relação às demonstrações financeiras, no Brasil, as normas de contabilidade para entidades sem finalidade de lucros a ITG 2002, foi aprovada pela resolução nº 1.409/2012 de 21 de setembro de 2012 emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Além de ser uma norma obrigatória ela traz diretrizes que devem ser levadas em conta para a estruturação da contabilidade numa visão de gestão por projetos (BARBOSA; CARLOS, 2018, p. 8).

Os autores evidenciam ainda que os registros contábeis precisam mostrar as despesas com e sem gratuidade, superávit e déficit e identificar quais são as atividades realiza-

das: assistência social, educação ou outros. Sendo assim, o apoio à gestão nesse setor é essencial para isenção e incentivo (BARBOSA; CARLOS, 2018).

Ainda segundo estes citados autores as entidades do terceiro setor precisam dessa organização financeira, para que possam seguir em suas metas, o que evidencia a importância e contribuição da contabilidade nesse contexto. Esse setor, ao mesmo tempo em que se mostra semelhante, sob algum aspecto ao setor Estatal, pois administram bens públicos, aproxima-se das empresas do segundo setor, privadas, pela sua constituição jurídica.

Para Couto e Silva (2021) um fator importante, nessa relação da contabilidade no terceiro setor, diz respeito ao fato de que é uma esfera que fomenta oportunidades à população menos favorecida economicamente e mais, atua auxiliando na execução de políticas públicas, sendo assim, estar com a organização do seu patrimônio adequada é fortalecer sua função principal, nesse caso, a social.

Outro ponto crucial que evidencia a importância da Contabilidade no terceiro setor, expresso por Couto e Silva (2021) é que, tendo em vista os incentivos fiscais concedidos pelo Governo, através das isenções e imunidades, exige-se transparência em suas atividades, a fim de evitar erros e conflitos de interesses financeiros, sendo então possibilitado pela ação contábil.

Nessa perspectiva é importante destacar que “a contabilidade aplicada ao terceiro setor possui regras específicas, com um plano de contas voltados às atividades desenvolvidas e a diferença principal, que é a apuração de superávit ou déficit” Couto e Silva (2021, p. 11). Ponto este, divergente das empresas de segundo setor, cujo evidência dos resultados são os lucros ou prejuízos.

A contabilidade no terceiro setor, então, se inicia de forma interna, apresenta suas demonstrações contábeis também a partir de relatórios de auditoria externo que passarão por Conselho Fiscal, Conselho de Curadores ou órgão superior da instituição. Os profissionais contábeis então, à medida em que são aprovadas as demonstrações internas transcrevem para a ata, que vai ao Ministério Público e para o RCPJ. São processos cuidadosos, técnicos e que demandam profissionais habilitados, para que não se perca os benefícios (COUTO; SILVA, 2021).

Pondera-se, com isso que:

Apesar de extremamente relevante e importante, é muito difícil avaliar o desempenho de uma organização sem fins lucrativos. Um dos motivos dessa dificuldade é a falta de variáveis que nos sirvam de parâmetro e para as quais possamos voltar nossa análise. Nas empresas privadas existe o lucro, conceito claro para qualquer pessoa na empresa e fora dela. Nas entidades sem fins lucrativos o resultado seria o benefício por determinada ação para a sociedade (COAN; MEGIER, 2012, p. 43).

Pensa-se então, que o terceiro setor, amparado pela contabilidade fortalece seu caráter estratégico que, no seio de qualquer sociedade propicia o desenvolvimento social e a legitimação de valores democráticos e mais igualitários, comprometidos, sobretudo, com a solidariedade e o sentido do bem-estar daqueles que menos têm e mais precisam (COUTO; SILVA, 2021).

Outra questão que se coloca, atestando a importância da contabilidade no terceiro setor diz respeito ao financiamento, que segundo Lima e Freitag (2014) é um dos grandes desafios ao terceiro setor, pois, nem sempre contam com verbas ao fim do mês e nem

sempre dispõem de recursos públicos, logo, atestar confiabilidade é primordial à sobrevivência dessas instituições no mercado.

O uso correto de recursos financeiros, a comprovação de idoneidade, a prestação de contas sem equívocos ou falhas podem ser possibilitadas por ações contábeis e, por isso, é tão relevante o funcionamento dessa relação contabilidade e terceiro setor (LIMA; FREITAG, 2014).

Nessa direção, Couto e Silva (2021) explicam que a contabilidade pode agregar às instituições mais organização em suas atividades administrativas, a saber, por orientações sobre separação de contas por projetos, por exemplo, para tornar a prestação de conta mais efetiva e real. Orientar o cliente sobre a importância de separar e segmentar as contas dos projetos sem misturá-las.

Sugestões de uso de *software* para automatizar os processos de relacionamento com o público, captação de recurso e de organização de gastos, por exemplo, chamar atenção da gestão para a mensuração e análise dos resultados. Esse monitoramento e acompanhamento de indicadores é parte fundamental a toda e qualquer instituição e, norteada pelos profissionais contábeis, o terceiro setor se mantém atento ao desenvolvimento de suas atividades (LIMA; FREITAG, 2014).

Ainda seguindo esse pensamento tem-se por Nascimento e Olak (2010) que a contabilidade desempenha um papel fundamental às instituições do terceiro setor que acaba repercutindo na sociedade como um todo. São as ações contábeis que dão continuidade à atuação destas, como já mencionado e, além disso, permite crescimento e o alcance a mais pessoas nos seus projetos, e ainda “[...] atua como suporte à tomada de decisão e permite que os registros feitos sejam realizados de forma clara e consistente, de modo a possibilitar o cumprimento das exigências”, conforme Coan e Megier (2012, p. 34).

É válido ainda destacar com base em Cunha (2021) que as entidades do terceiro setor passam a existir de forma legal a partir do registro civil das pessoas jurídicas, isto é, pelo estatuto social, no qual um responsável assume a responsabilidade, efetivando em cartório, o formato de associação, fundação, organização ou outra nessa categoria. Nesse sentido, muito embora não se tenha o lucro como razão de existir e o foco seja a mudança social, este setor terá obrigações contábeis:

Para as entidades do Terceiro Setor, a contabilidade tem um papel tão importante quanto nas demais. Todas as suas movimentações também devem ser registradas e os demonstrativos são utilizados tanto pelos gestores e diretoria quanto pela sociedade e o governo, principalmente pela necessidade dessas organizações de prestar contas de forma transparente, contribuindo assim com a credibilidade das mesmas, visto que geralmente o patrimônio das entidades de terceiro setor é proveniente de doações, contribuições e subvenções (CUNHA, 2021, p. 10).

Esse é o ponto, que ao longo desses capítulos, vem-se demarcando: a contabilidade é importante ao terceiro setor, tanto quanto os demais setores (primeiro e segundo). Para tornar cada instituição legítima a contabilidade influencia, por exemplo, na eficácia das interpretações técnicas que são estabelecidas pelos órgãos regulamentadores; auxilia no alcance das normas referentes às suas atividades, assim como permite a organização das contas de compensação, das demonstrações contábeis e, sobretudo, apoia a entidade na divulgação de informações que as posicionam em uma categoria de imunidade de impostos, segundo Cunha (2021). Observa-se, com isso o quanto a contabilidade se faz necessária ao setor para controle e organização das atividades desenvolvidas, em especial,

para obtenção das certificações e captações de recursos junto a colaboradores privados e órgãos públicos.

4. AS CONTRIBUIÇÕES DA CONTABILIDADE PARA A GESTÃO DE ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

Artigos que foram convidados para publicação, os mesmos já foram apreciados pelo Conselho Editorial da Editora Pascal, e não passarão pelo processo de avaliação. Para iniciar este capítulo é válido lembrar que o patrimônio em seu sentido monetário é o objetivo da Contabilidade, sendo assim esta ciência está presente em variadas esferas, em especial para administrar o patrimônio, quer seja físico ou jurídico. E, no terceiro setor não se difere, pois, a contabilidade visa, entre outras coisas, guardar a reputação, levantar informações e fornecer elementos para a tomada de decisão (MACHADO; OLIVEIRA, 2015).

Nesse sentido, destaca-se, a informação contábil como uma forma de contribuição da contabilidade no terceiro setor, em especial para a gestão, na tomada de decisão. Este instrumento contábil "é um conjunto amplo que pode ser estruturado de acordo com a necessidade dos diversos usuários" Machado e Oliveira (2015, p. 3). E para melhor visualização desse sistema que é, sobretudo, complexo, ilustrou-se na figura 2, a seguir um esquema de informação:

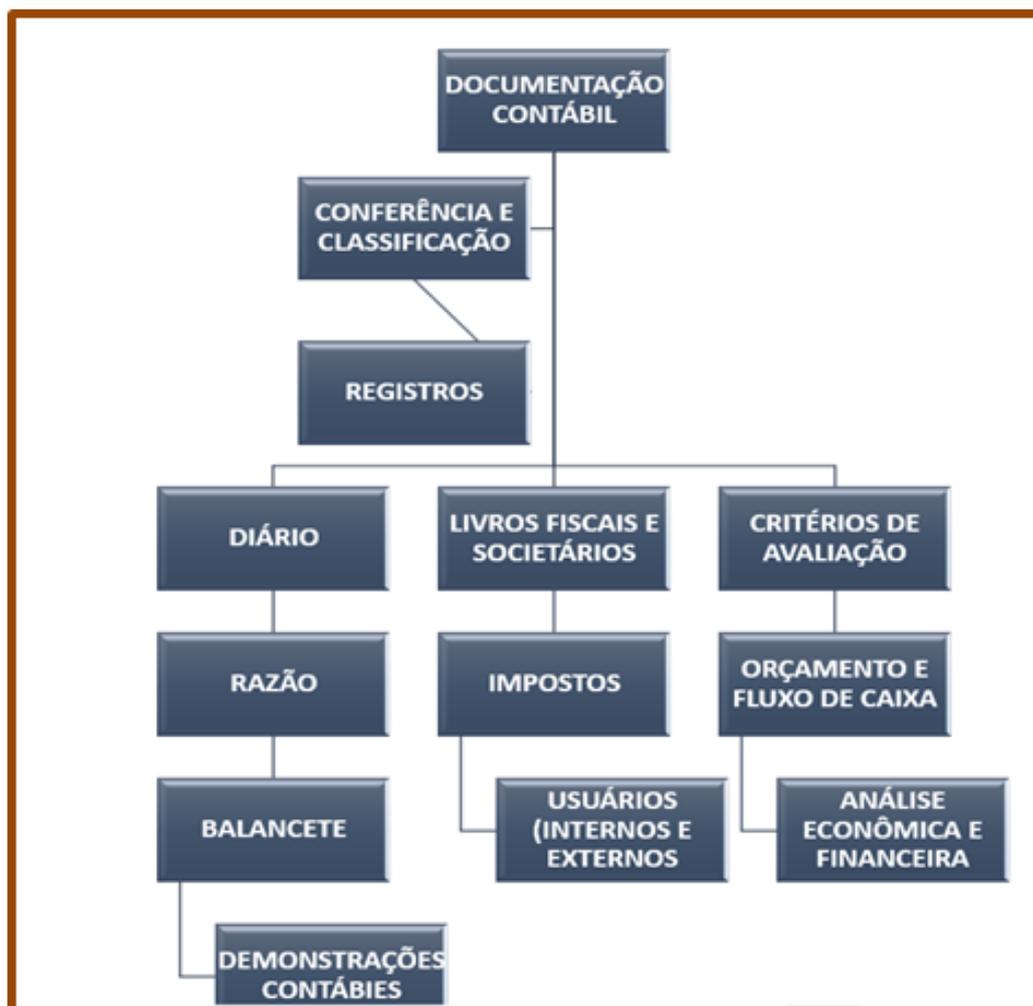


Figura 1 - Estrutura do sistema de informações contábeis

Fonte: adaptado de Machado e Oliveira (2015)

Como observa-se na figura 2, a informação nesse cenário dispõe de uma visão sistêmica para a gestão e de posse a esses conhecimentos e dos processos que os envolvem consegue-se promover às entidades a matéria prima da contabilidade que é a informação, elemento este pelo qual toma-se as decisões, conforme acentuam Machado e Oliveira (2015):

A visão sistêmica da organização com o conhecimento de todos os seus processos, de suas necessidades informativas, de suas relações com o ambiente em que atua, deve ser considerada pelo contador para a montagem do sistema de informações contábeis da organização. A matéria-prima da contabilidade é a informação. Para produzir relatórios confiáveis é necessário que os dados que alimentam o sistema de informações contábeis sejam concisos. A informação contábil é transmitida em documentos, livros, papéis, registros e outras peças que dão lastro à escrituração (MACHADO; OLIVEIRA, 2015, p. 4).

Essa visível contribuição da contabilidade ao terceiro setor é de interesse em especial dos gestores, pois, possuem grande valor, haja vista, constituírem-se como determinantes no planejamento e controle das atividades da gestão, de acordo com o que destacam Machado e Oliveira (2015). De forma mais específica, nesse interm de descrever a contribuição da contabilidade ao terceiro setor, Couto e Silva (2021, p. 5) destacam a demonstração contábil, que segundo descrevem são "relatórios técnicos elaborados com base nas informações geradas pelas instituições. Os usuários desses relatórios compreendem o público interno e externo".

Nesse sentido, uma das demonstrações contábeis é o balanço patrimonial, pois evidenciará a situação econômica, financeira e patrimonial da instituição no terceiro setor, e poderá auxiliar a gestão a refletir com qualidade e, de modo estratégico, sobre as situações de fragilidades, por exemplo (COUTO; SILVA, 2021).

Estes mencionados autores apontam ainda a demonstração do resultado do exercício, que seria um resumo ordenado de receitas e de despesas relacionadas. Pois, conforme relatam, esse controle motiva a gestão a ampliar projetos ou diminuir o fluxo de saída de recurso, em caso de escassez. E, nessa direção, tem-se a demonstração de fluxo de caixa que de forma quantitativa apresenta possíveis discrepâncias no valor de conta em determinados períodos. A gestão, frente a esta ferramenta poderá avaliar as possibilidades financeiras da instituição, mensurando, assim, capacidades de pagamentos, por exemplo (COUTO; SILVA, 2021).

Outra importante ferramenta da contabilidade no contexto do terceiro setor diz respeito à demonstração do valor adicionado, que mensura o que tem sido agregado pela instituição, ou seja, o PIB da empresa. Logo, percebe-se a contabilidade como aliada à tomada de decisão "valendo-se de demonstrativos fundamentais [...] para se conhecer a liquidez (situação financeira), rentabilidade (situação econômica) e o endividamento (estrutura de capital)", de acordo com Couto e Silva (2021, p. 6).

De forma sintética tem-se ainda elementos que tem contribuído à tomada de decisão da gestão no terceiro setor segundo pontuam Couto e Silva (2021), como bem ilustra o quadro 1, a seguir:

Indicadores Econômicos e Financeiros	Permite compreender que a que a contabilidade é a grande aliada dos usuários para a tomada de decisão.
Análise Horizontal (%)	Consiste na comparação do valor de alguma conta do balanço patrimonial ou da demonstração do resultado do exercício com os valores da mesma conta em diferentes anos do exercício da empresa.
Análise Vertical (%)	Objetiva mostrar a importância de cada conta em relação à demonstração financeira a que pertence e, através da comparação, permitir e inferir se há itens fora das proporções normais.
Índices de Liquidez	São utilizados para avaliar a capacidade de pagamento da empresa, isto é, constituem uma apreciação se a empresa tem capacidade para saldar seus compromissos.
Índice de Liquidez Corrente	Corresponde à quanto a empresa possui no Ativo Circulante para cada R\$1,00 de passivo Circulante. É obtido na razão do ativo circulante com o passivo circulante.
Índice de Liquidez Seca	Indica o percentual das dívidas de curto prazo que pode ser resgatado mediante o uso de ativos de maior liquidez. É encontrado da divisão do resultado da subtração do estoque do ativo circulante com o passivo circulante.
Índice de Liquidez Imediata	Este quociente representa o valor de quanto dispomos imediatamente para liquidar nossas dívidas de curto prazo.
Índice de Liquidez Geral	Mostra a solidez do embasamento financeiro da empresa a longo prazo, considerando tudo que a empresa converterá em dinheiro, relacionando com tudo o que a empresa já assumiu como dívida.
Índices de Endividamento	indicam a estrutura do endividamento da instituição, as formas do uso do capital de terceiros e capital próprio, sua capacidade de honrar suas obrigações de longo prazo e como forma de avaliação do comprometimento da empresa com os seus credores.
1Relação Capital de Terceiros/ Capital Próprio	Esta medida revela o nível de endividamento (dependência) da empresa em relação a seu financiamento por meio de recursos próprios.

Quadro 1- elementos da contabilidade que contribuem à gestão no terceiro setor

Fonte: adaptação a partir de Couto e Silva (2021)

Com base no quadro 1, no qual demonstrou-se as possibilidades de acesso às informações que, pelos serviços contábeis, podem auxiliar a tomada de decisão da gestão do terceiro setor, compreende-se que é necessário explorar essa cultura das instituições nessa categoria, pois ainda se apresenta forte quando se trata de voluntariado, mas no tocante à gestão apresenta-se fraca (SANTOS *et al.*, 2011).

Vale lembrar que a contabilidade nas instituições, desse setor, não foge à regra, isto é, seguem pautados na Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), mas possuem especificidades que foram legitimadas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Logo, uma vez que não têm fins econômicos, de acordo com as NBCs T 10.4 e 10.19, apresentam termos e contas que são representados em seus demonstrativos, o que evidencia a contabilidade enquanto instrumento determinante às atividades exercidas por estas entidades (SANTOS *et al.*, 2011).

Nesse sentido, uma vez isentas e com benefícios governamentais, estas entidades, para cada passo da gestão, precisa pautar-se nos dispositivos que as permitem caracterizarem como do terceiro setor e, sem os serviços contábeis, estas podem não sobreviverem. Como prova disso, tem-se as demonstrações que precisam ser elaboradas e divulgadas, conforme a NBC- T 10.19, aprovada pela Resolução CFC nº877/2000, que já foram inclusive citadas: balanço patrimonial, demonstração do superávit ou déficit do exercício, demonstração do resultado, demonstração das mutações do patrimônio social,

demonstração das origens e aplicações de recursos (SANTOS *et al.*, 2011).

Em face do exposto, é relevante dizer que as instituições do terceiro setor precisam ter em seus quadros, profissionais qualificados para que a instituição alcance seus objetivos e para que se tenha transparência na prestação de contas, firmando a instituição com estabilidade no mercado, a gestão precisará estar alinhada às orientações contábeis.

Cabe ainda ressaltar que a prestação de contas é um desafio para todos os formatos de organização, uma vez que a busca em construir um negócio pautado na confiabilidade e credibilidade tem sido a luta de muitos empresários, mas no caso do terceiro setor esse fator é determinante ao seu funcionamento e, como visto, possível pela contribuição da contabilidade.

Ratificando essas colocações Cunha (2021) acrescenta que:

As demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pelas entidades do terceiro setor são: o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas (CUNHA, 2021, p. 9).

Como contribuições ao setor, cita-se que o balanço patrimonial, que é um dos principais demonstrativos contábeis que evidencia a situação destas entidades, fortalecendo sua legitimidade. Outro aspecto que muito contribui é o fluxo de caixa responsável em demonstrar as informações "que possibilitam aos usuários e à gestão verificar a liquidez das entidades. Todos os valores contidos no caixa "são necessários para calcular a capacidade das disponibilidades de uma entidade, disponibilizando assim, a viabilidade quanto aos recursos presentes para as operações futuras, conforme Cunha (2021, p. 8).

O uso de notas explicativas é destacado por Cunha (2021) como relevante contribuição à gestão das entidades no terceiro setor, pois, parte de uma necessidade de evidência das informações contidas nos demonstrativos. Esses são alguns aspectos que a autora, em harmonia com autores como Santos *et al.* (2011) ressaltam no tocante à contribuição da contabilidade, nesse contexto.

De acordo com a mencionada autora, a relação de idoneidade entre as demonstrações e o propósito das entidades contribuem para que a gestão possa conduzir as atividades com total credibilidade, além de favorecer a visibilidade da organização em sociedade. Este ponto é um dos aspectos precípuos em destaque ao longo dessa pesquisa, na qual percebe-se, fortemente, a contribuição da contabilidade à gestão no terceiro setor.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Retomando o percurso deste trabalho, destaca-se que foi essencial conhecer alguns conceitos e características do terceiro setor para melhor ampliar o campo do conhecimento sobre essa categoria de instituições tão significativa à sociedade, tendo em vista sua função social.

Como objetivo principal buscou-se pesquisar a importância e as contribuições da contabilidade para a gestão de entidades do terceiro setor e o trajeto até aqui, mostrou que a contabilidade é uma área atuante também no contexto das entidades dessa categoria e que desempenha papel fundamental, considerando-se que sua finalidade está, entre outras coisas, em cuidar dos bens, patrimônio e orientar o desenvolvimento das atividades

empresariais.

Ainda sobre os objetivos desta pesquisa buscou-se também caracterizar a contabilidade e o terceiro setor, apresentando a importância da contabilidade para as entidades do terceiro setor e apontar as contribuições desta ao citado setor, sendo assim, observou-se que no caso das entidades do terceiro setor, muito embora sejam isentas de contribuição fiscal, estas entidades precisam estar legitimadas enquanto instituições sem fins lucrativos para que se mantenham e sobrevivam no mercado, ainda que sejam focadas na promoção de bem-estar à população e, é nesse cenário, que a contabilidade se apresenta como ferramenta determinante, ponto crucial no qual a contabilidade atua.

Nessa perspectiva os resultados desta pesquisa mostraram que no tocante à tomada de decisão, a contabilidade se constitui uma ferramenta precípua à gestão das entidades no terceiro setor, pois, em especial, pelas informações disponibilizadas permitem reflexões sobre as atividades desempenhadas ao ponto de os gestores mensurarem as atitudes a serem tomadas.

Coloca-se, por fim, a importância de discutir essa temática em possíveis produções acadêmicas e científicas futuras, para fomentar mais debates e agregar informações sobre a temática. Espera-se que de alguma forma, este trabalho possa ser importante, enquanto estudo organizado e aparato teórico.

Referências

BARBOSA, Jéssica Oliveira; CARLOS, Anderson. A contribuição da contabilidade no terceiro setor. **Dialnet**, v. 9, n. 23. 2018. Disponível em:

<http://repositorio.aee.edu.br/bitstream/aee/8211/1/TCC%20-%20JESSICA.pdf>. Acesso em: 30 out. 2022.

BRAGA, Hugo Rocha. **O mercado de capitais e o desenvolvimento da contabilidade no Brasil: uma abordagem histórica**. São Paulo: Editora PWC e Saint Paul, 2015.

BRASIL. **Lei nº 9.790 de 23 de março de 1999**. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9790.htm. Acesso em: 30 ago. 2022.

BRASIL. Conselho Nacional de Assistência Social. **Resolução nº 32 de 24 de fevereiro de 1999**. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=96749>. Acesso em: 30 ago. 2022.

BRASIL. **Lei Nº 8.742/1999**. Dispõe sobre a organização da assistência social e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8742.htm. Acesso em: 30 ago. 2022.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Brasileiras de Contabilidade da Perícia Contábil – NBC TP 01**. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_PP_01.pdf. Doc. Acesso em: 30 out. 2022.

CHING, Yuh Hong. **Contabilidade gerencial: Novas práticas contábeis para a gestão de negócios**, São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

COAN, Fernanda Mosseline Josende; MEGIER, Ivanir Helena. A Contabilidade no Terceiro Setor: Instrumento de Transparência Social. **Revista Contabilidade & Amazônia, Sinop**, v. 3, n. 1, art. 3, 2012. Disponível em: <https://periodicos2.unemat.br/index.php/rca/article/view/6626/pdf>. Acesso em: 12 nov. 2022.

COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro setor: um estudo comparativo entre o Brasil e os Estados Unidos**. São Paulo: SENAC, 2000.

COUTO, Rosimar dos Reis Bessa; SILVA, Álvaro Luis Sarkis da. A contabilidade aplicada ao terceiro setor. **Revista Educação sem distância**, Rio de Janeiro, v. 1, n.3, 2021. Disponível em: <https://educacao-sem-distancia.emnuvens.com.br/esd/article/view/89/35>. Acesso em: 16 nov. 2022.

CUNHA, Alessandra de Moraes. **A utilização da contabilidade pelas entidades do terceiro setor: desafios e conformidade**. 2021. 19f. Trabalho de conclusão de curso. Pontifícia Universidade Católica, Goiás,

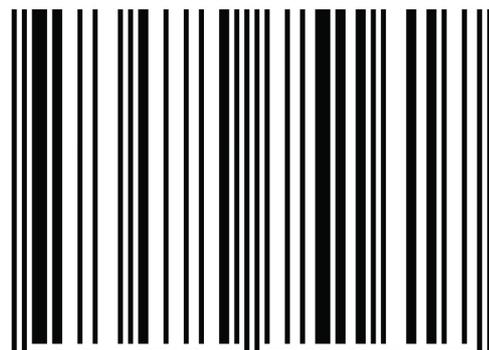
- 2021.
- DRUCKER, Peter F. **As novas realidades**: no governo e na política, na economia e nas empresas, na sociedade e na vida do mundo. 4 ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.
- EBSEN, Kamille Simas; LAFFIN, Marcos. Terceiro Setor e Contabilidade: compilações de uma pesquisa. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Santa Catarina, n. 1, jan. 2004. Disponível Em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/699>. Acesso em: 30 ago. 2022.
- FRANCO, Hilario; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- LIMA, Marcelo Loureiro de; FREITAG, Viviane Da Costa. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos**: teoria e prática. São Paulo: Editora Intersaberes, 2014.
- MELO NETO, Francisco P. de Melo; FROES César. **Gestão da responsabilidade social corporativa**: o caso brasileiro. Rio de Janeiro: Qualitimark, 2001.
- NASCIMENTO, Diogo Toledo do; OLAK, Paulo Arnaldo. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor)**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010
- PANCERI, Regina. **Terceiro setor**: a identificação das competências essenciais dos gestores de uma organização sem fins lucrativos. 2001. 266f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção e Sistemas). Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2001.
- SANTIAGO, Marlene Ferreira. **O efeito da tributação no planejamento financeiro das empresas prestadoras de serviços**: um estudo de caso de desenvolvimento regional. 2006. 139f. Dissertação de Mestrado em Gestão e Desenvolvimento Regional). Universidade de Taubaté, Taubaté –SP, 2006.
- SANTOS, Cleston Alexandre dos *ET AL.*, Práticas de contabilidade das organizações sem fins lucrativos de Curitiba. **Revista ADMpg Gestão Estratégica**, Ponta Grossa, v. 4, n. 1, p.81-88, 2011. Disponível em: <https://revistas.uepg.br/index.php/admpg/article/view/13973/209209211091>. Acesso em: 13 nov. 2022.
- SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações não governamentais e terceiro setor**: citação de ONGs e estratégias de atuação. São Paulo: Atlas, 2002.

Essa obra é um convite a aprofundar-se no compilado literário sobre gestão e negócios trazendo luz ao leitor do ponto de vista técnico. Os desafios vividos pelos empreendedores brasileiros perpassam os limites da gestão, envolve também, questões como tributário, aspectos comportamentais da equipe até fatores externos alheios ao controle de seus dirigentes.

A escrita dos artigos reunidos se preocupou em promover discussões dessas searas a fim de melhorar a qualidade dos resultados corroborando a eminência desse estudo.

ISBN: 978-65-80751-61-7

BR



9 786580 751617

Pascal
Editora