

# TRABALHOS SELECIONADOS PARA PLENÁRIAS

## EIXO TEMÁTICO: CONTROLADORIA E PROCESSOS DECISÓRIOS



# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

## A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA NA GESTÃO EMPRESARIAL

## THE IMPORTANCE OF CONTROLLING IN BUSINESS MANAGEMENT

Fabiano Caetano Notargiacomo, Fundação Getulio Vargas, FGV, RS, Brasil,  
fabianonotari@hotmail.com

Nadya Regina Bilibio Antonello, Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, URI,  
RS, Brasil, nadya@san.uri.br

### RESUMO

O presente estudo aborda a controladoria e sua importância na gestão empresarial, e tem por questão norteadora a análise da real eficácia dessa ferramenta de gestão nas organizações privadas e públicas. Caracteriza-se como uma pesquisa do tipo bibliográfico, e inclui revisão da literatura acerca do conceito, abrangência e aplicações da controladoria em ambientes empresariais diversos. Também se vale de exemplos extraídos de estudos de caso conduzidos por autores brasileiros, com vistas à caracterização de modelos de implementação da ferramenta de gestão em organizações do setor privado e público. Conclui que a controladoria tem sido utilizada adequadamente no contexto empresarial brasileiro, com especial ênfase no segmento das empresas públicas, no qual sua vinculação ao conceito de governança se intensifica, devido às exigências legais determinadas pela legislação do país e a constatação de seu valor como requisito para o aperfeiçoamento dos serviços prestados à população.

Palavras-chave: controladoria, controladoria no setor privado, controladoria no setor público.

### ABSTRACT

The present study deals with controllability and its importance in business management, and has as a guiding question the analysis of the real effectiveness of this management tool in private and public organizations. It is characterized as a research of the bibliographic type, and includes review of the literature about the concept, scope and applications of the controller in diverse business environments. It also draws on examples drawn from case studies conducted by Brazilian authors, aimed at characterizing models of implementation of the management tool in private and public sector organizations. It concludes that the controller has been used properly in the Brazilian business context, with special emphasis on the segment of public companies, in which its link to the concept of governance intensifies, due to the legal requirements determined by the country's legislation and the verification of its value as a requirement to improve the services provided to the population.

Keywords: Controlling, Controlling in the private sector, Controlling in the public sector.

### INTRODUÇÃO

As mudanças produzidas no âmbito da economia e dos mercados, após o advento da globalização, têm estabelecido novos desafios para a permanência das organizações em um cenário cada vez mais competitivo, o que pressupõe, por parte dos gestores, uma elevada capacidade de previsão e adaptação aos processos emergentes no ambiente corporativo.

Diante disso, ferramentas de gestão como a controladoria ganham terreno no cotidiano das empresas, na medida em que, além das óbvias contribuições como suporte à decisão, oferecem recursos para a administração estratégica, balizando iniciativas e minimizando riscos.

Tendo em vista o amplo emprego de modelos de controladoria em empresas públicas e privadas, na atualidade, o presente artigo se propõe a responder ao seguinte problema de pesquisa: “Qual a real importância da controladoria na gestão empresarial contemporânea, e suas particularidades no contexto das empresas públicas e privadas?”.

Como forma de se enfrentar o problema de pesquisa acima identificado, se estabelecem como objetivos ao trabalho ora apresentado:

- 1 – Conceituar controladoria, com base em sua evolução histórica, vinculando essa ferramenta de gestão à evolução da contabilidade gerencial;
- 2 – Descrever os principais modelos de aplicação da controladoria na atualidade, com ênfase no papel do *controller* e sua influência no contexto das organizações; e
- 3 - Investigar as particularidades assumidas pela controladoria em organizações públicas e privadas, com vistas à análise de estudos de caso produzidos em contextos específicos.

Nesse sentido, a investigação acerca do tema deve se prestar à produção de conhecimento sobre as particularidades assumidas por essa ferramenta de gestão em ambientes específicos, como as empresas públicas, nas quais o papel de profissionais como o *controller* ainda carece de melhor caracterização.

## 1 REVISÃO DA LITERATURA

### 1.1 BREVE HISTÓRICO E CONCEITUAÇÃO DA CONTROLADORIA

É consenso, na literatura, a associação da controladoria, no século XXI, às mudanças operadas no âmbito da economia a partir da década de 1980, período marcado por intensa abertura de mercados e pelo estabelecimento do processo de globalização que redefiniu o ambiente corporativo mundial.

As origens dessa ferramenta de gestão, contudo, tal como demonstrado por Souza (2015), remontam à Idade Média, havendo registro, na Inglaterra, de tentativas de sistematização de atividades como a cobrança de impostos e a produção de grãos.

Conforme a mesma fonte, ainda:

[...] os processos de mensuração eram utilizados na Inglaterra pré-industrial, em uma época que nem se sonhava com a existência do que viria a ser o surgimento da máquina. Além disso, tais evidências permitem concluir que as técnicas de gerenciamento, empregadas na Revolução Industrial, foram uma continuidade das práticas desenvolvidas nas propriedades agrícolas muitos séculos antes (SOUZA, 2015, p. 25-26).

Nos Estados Unidos, por outro lado, a controladoria ganha terreno após o *crash* da Bolsa de Valores de Nova Iorque, em 1929, como recurso para a readequação de empresas privadas que, diante de perdas incalculáveis, se viram frente a exigências crescentes de gestão (SOUZA, 2015).

A definição de regras para a prática contábil pelo governo dos EUA, nas décadas seguintes, também é apontada como um elemento potencializador do papel de relevância conferido à controladoria naquele país, sendo um dos marcos desse processo a criação, em 1959, do “*American Institute of Certified Public Accountants*” (AICPA) (SOUZA, 2015).

Como evidenciado pela autora supracitada, a controladoria, neste contexto, “surge como uma resposta ao processo evolutivo natural das organizações no início do século XX” (SOUZA, 2015), o que equivale a afirmar sua importância como recurso para a sobrevivência das mesmas em um ambiente cada vez mais competitivo.

De fato, tal como identificado por Martin (2002), a partir da década de 1980 os processos gerenciais se transformam drasticamente, em especial pelo abandono da primazia do modelo contábil-financeiro, em detrimento de novas formas de gestão das empresas.

Para esse autor, atualmente as organizações se encontram frente a desafios que podem ser organizados em torno dos seguintes eixos de transformação, os quais dependem, de forma crescente, de modelos cada vez mais sofisticados de controladoria:

[...] O primeiro eixo, o do valor, diz respeito à busca de um novo entendimento das organizações empresariais e seus objetivos. O segundo eixo, o estratégico, busca visualizar e modelar os resultados atuais e futuros de cada empresa a partir das forças ambientais. Estes dois primeiros eixos visam dar à gerencial a capacidade de diagnóstico das condições externas que são cruciais para cada negócio. O terceiro eixo, o dos processos, procura constituir uma representação mais realística da forma pela qual são articulados os recursos na formação do valor e gerados os custos. O quarto eixo, o dos insumos, se volta à avaliação da mobilização de recursos feita em cada companhia e busca determinar a sua importância relativa. Estes dois últimos eixos visam dar à gerencial a capacidade de reconhecer os pontos-chaves de sua produção interna de valor e de seu vital ajustamento às condições ambientais externas. O último eixo, o de mensuração e comunicação, diz respeito à constituição propriamente dita do quadro geral do desempenho empresarial. Este deve incorporar e integrar os levantamentos e medidas de diferentes naturezas, financeiras e não-financeiras, que são obtidas com a operação dos outros eixos, e apresentar os resultados através de análises, propostas e relatórios que sejam consistentes com as condições ambientais, o quadro interno de processos e recursos e a natureza das decisões a serem tomadas (MARTIN, 2002, p. 12).

Tal caracterização do ambiente contemporâneo no qual a controladoria se faz presente revela o grau de complexidade alcançado tanto pelas relações produzidas no cotidiano das empresas, quanto à evolução de práticas que tinham na Contabilidade, até pouco tempo atrás, sua fundamentação.

# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

No sentido do exposto, há que se ressaltar o papel da controladoria como instrumento para o controle gerencial, atividade descrita por Anthony e Govindarajan (2001, p. 33) como “um dos vários tipos das atividades de planejamento e controle que ocorrem numa organização”.

Com relação à influência da controladoria sobre este âmbito da Administração, os autores supracitados reforçam que:

[...] Neste segmento, definimos o controle gerencial e dois outros tipos de planejamento e controle: formulação de estratégias e controle de tarefas. A finalidade é traçar limites de abrangência que distingam o controle gerencial dos outros tipos de controle. Podem ser cometidos vários erros, se forem adotados princípios e generalizações, aplicáveis a uma atividade, em outros tipos de controle em que esses princípios e generalizações não são adequados (ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2001, p. 33).

Como se pode depreender da citação, a controladoria, para que se constitua como uma ferramenta de gestão eficaz, deve ser organizada de forma a atender a solicitações bem definidas, sem o que corre o risco de resultar em ineficácia e/ou investimento mal-direcionado de recursos materiais e humanos.

Mais especificamente, Oliveira; Perez Jr.; Silva (2011, p. 10) argumentam que cabe à controladoria “assegurar as diversas gestões da empresa, fornecendo mensurações das alternativas econômicas e, por meio da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório”.

Ao que acrescentam:

No planejamento estratégico, cabe ao *controller* assessorar o principal executivo e os demais gestores na definição estratégica, fornecendo informações rápidas e confiáveis sobre a empresa.

No planejamento operacional, cabe a ele desenvolver um modelo de planejamento baseado no sistema de informação atual, integrando-o para a otimização das análises.

No controle, cabe ao responsável pela Controladoria exercer a função de perito ou de juiz, conforme o caso, assessorando de forma independente na conclusão dos números e das medições quantitativas e qualitativas (índices de qualidade) (OLIVEIRA; PEREZ Jr.; SILVA, 2011, p. 10).

Mais bem explorada na próxima seção do presente trabalho, a figura do *controller* se mostra onipresente na produção acadêmica orientada ao estudo da controladoria, por razões que ultrapassam a mera necessidade de atribuição de um status personalizado ao profissional que atua no sentido de garantir a efetividade da aplicação da ferramenta de gestão em foco.

Há que se ressaltar, ainda neste nível da investigação proposta, a correlação mantida pela controladoria com outras áreas do conhecimento, temática aprofundada por Borinelli (2006) em estudo orientado à definição de uma estrutura conceitual básica para a mesma.

Segundo a fonte citada, o objeto de estudo da controladoria pode ser organizado em três níveis, quais sejam: modelos de gestão, de decisão e de informação mantidos em uma dada organização, abrangência que define seus vínculos com áreas do conhecimento como Contabilidade, Administração, Economia, Direito, Estatística, Matemática, Psicologia e Sociologia (BORINELLI, 2006).

Para que se citem apenas alguns aspectos dessa vinculação, a análise promovida pelo autor quanto às conexões percebidas entre a controladoria e a Contabilidade, por exemplo, revela que a interface entre os dois campos do conhecimento

[...] encontra-se no fato de a segunda utilizar conceitos contábeis para identificar, classificar, registrar e sumarizar as transações e eventos decorrentes das operações realizadas por uma entidade. Essa sistemática vai produzir informações que serão utilizadas pela primeira para o controle do processo de gestão organizacional. Em outras palavras, significa que a Contabilidade fornece matéria-prima para a Controladoria (BORINELLI, 2006, p. 113).

Já no que tange às correlações observadas por Borinelli entre a controladoria e a Psicologia, merece registro a percepção expressa pelo autor de que a primeira prescinde da segunda “para inserir em suas bases conceituais elementos que norteiem o entendimento de como se decide e do efeito comportamental das respectivas decisões” (BORINELLI, 2006, p. 119).

Como se verá a seguir, ao se discutirem os métodos de instrumentalização da controladoria nas organizações atuantes na atualidade, as funções associadas a essa ferramenta de gestão

exigem um elevado grau de conhecimento daqueles que respondem pela tarefa de garantir a sua devida aplicação.

### 1.2 MÉTODOS DE INSTRUMENTALIZAÇÃO DA CONTROLADORIA NAS ORGANIZAÇÕES DO SÉCULO XXI

Demonstradas a origem e o escopo teórico relativos à controladoria, há que se aprofundar a investigação acerca de *como* a mesma pode ser implementada nas organizações, a partir da delimitação de práticas produzidas por autores dedicados a sistematizar modelos viáveis para o manejo dessa ferramenta de gestão.

Assim, adquirem relevância, nesse sentido, as considerações relacionadas às responsabilidades atribuídas ao *controller*, o profissional que incorpora, no dia a dia das empresas, a tarefa de execução das rotinas necessárias para a correta instrumentalização da controladoria em cada ambiente específico.

Como parece óbvio, no entanto, o papel do *controller* varia em cada organização, em razão de particularidades como as inerentes às empresas públicas, onde os processos de gestão costumam obedecer a processos burocráticos que, muitas vezes, limitam sua capacidade de entregar respostas no tempo esperado pelos gestores.

Isto, porque, como evidenciado por Fukuyama (2013), a capacidade das instituições se atualizarem diante de exigências como as ditadas pelo mercado globalizado é efetivamente menor do que a demonstrada por organizações privadas, o que sugere um descompasso permanente entre ambos os segmentos.

Nas palavras do autor supracitado, há que se ter em perspectiva que:

[...] O conservacionismo inerente das instituições humanas [...] explica por que o desenvolvimento político é com frequência revertido pela decadência política, uma vez que costuma haver uma defasagem substancial entre as mudanças no ambiente externo, que devem provocar mudanças institucionais, e a real disposição das sociedades para executar essas mudanças (FUKUYAMA, 2013, p. 39).

Tal temática será mais bem desenvolvida na etapa posterior do presente trabalho, quando serão analisados estudos de caso relacionados às dinâmicas de implantação de sistemas de controladoria em empresas públicas e privadas.

Com relação à realidade brasileira, Souza (2015) identifica diferenças significativas na qualificação de *controllers* nas décadas de 1960 a 1980 e nos anos 90, como identificado nas Figuras 1 e 2, a seguir reproduzidas.

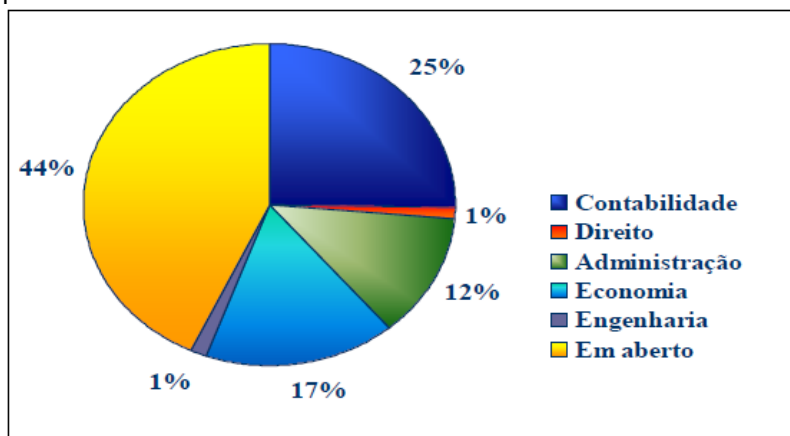


FIGURA 1 - Formação do *controller* na década de 60 a 80. Fonte: SOUZA (2015).

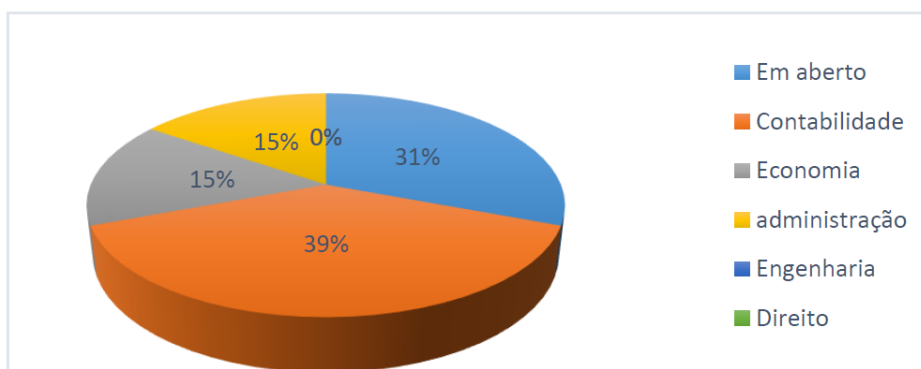


FIGURA 2 - Formação do controller na década de 90. Fonte: SOUZA (2015).

Com relação à Figura 1, Siqueira e Soltelinho (apud Souza 2015, p. 52) refletem que, no contexto da realidade brasileira:

[...] até o final de 1989 as empresas contratantes interessavam-se por profissionais com formação em Ciências Contábeis, Economia e, em menor grau em Administração. Além disso, o mercado desejava um profissional experiente, com profundos conhecimentos de informática, não raro já experimentado no uso do 4SAP ou assemelhado, com domínio de uma ou mais línguas estrangeiras, habilitado a trabalhar sob pressão e em equipe, comunicativo e com capacidade de liderar (SOUZA, 2015, p. 52).

Como apontado por Souza (2015, p. 52), tais particularidades revelam que no Brasil, nesse período, especificamente, “a função da controladoria estava voltada para o processamento de transações que apoiavam as operações do negócio, relativas a seu registro e controle”.

No que se tange aos dados organizados na Figura 2, Libonatti et. al. apud Souza (2015, p. 55) indicam que as expectativas quanto ao controller, no período retratado, no Brasil, envolviam a “elaboração de projetos gerenciais, avaliação das informações e projetos, orçamento e planejamento, controle e acompanhamento, contábil e financeiro”, situação que reflete o amadurecimento da atividade no país.

Quanto às motivações que estimulam as organizações a implantarem sistemas de controladoria, estudos como o conduzido por Beuren; Gomes e Luz (2012, p. 29) junto às maiores empresas da região Sudeste, em termos de faturamento, naquele período, revelaram, entre as razões apontadas pelos entrevistados, a busca de “melhora no processo de gestão [...]”. Em seguida, iniciativa para atender aos interesses da empresa a longo prazo [...], buscar eficácia no sistema de informações [...] e construir de sistema de informações para a gestão da empresa [...]”.

A Tabela 1, reproduzida a seguir, registra os resultados computados na pesquisa descrita, incluindo as alternativas apresentadas aos gestores, as quais tiveram menor aproveitamento quantitativo.

TABELA 1 - Motivos para a implantação da área organizacional de controladoria

Motivos para a implantação da área organizacional de controladoria	Número de observações em cada nota					Total de pontos	Número de respostas	Média
	5	4	3	2	1			
Melhora no processo de gestão	16	1	1	0	0	87	18	4,83
Iniciativa para atender aos interesses da empresa a longo prazo	12	1	1	2	2	73	18	4,06
Buscar a eficácia no sistema de informações	12	4	2	0	0	72	18	4,00
Construção de sistema de informações para gestão da empresa	8	4	3	1	1	68	17	4,00
Iniciativa adotada para manter a empresa competitiva	4	5	5	2	1	60	17	3,53
Ajuda aos gestores na preparação a empresa para alcançar mercado internacional	4	2	3	4	4	49	17	2,88
Implantação por exigência dos acionistas	4	1	3	2	7	44	17	2,59
Iniciativa adotada para criar oportunidade de receitas	0	2	5	5	5	38	17	2,24
Implantação por exigência da matriz	4	0	1	2	11	38	18	2,11

Fonte: BEUREN; GOMES; LUZ (2012).

Cabe ressaltar, ainda, acerca deste ponto, as conclusões formuladas pelos pesquisadores no que diz respeito aos benefícios identificados pelos gestores participantes do estudo com a implementação do sistema de controladoria, os quais envolvem:

[...] melhorias na gestão e controles mais adequados; descentralização das decisões, melhoria da competência contábil e financeira, controles de risco

para adaptação às exigências do mercado; informações pertinentes à tomada de decisões de rotina e estratégicas, controle efetivo das normas internas, segurança no atendimento das responsabilidades legais e fiscais (BEUREN; GOMES; LUZ, 2012, p. 33).

Ganhos como os acima apontados, relacionados a processos conduzidos no âmbito de empresas do setor privado, são frequentes na literatura disponível sobre controladoria, ao passo em que, ao se voltarem para organizações do setor público, diversos autores indicam os limites anteriormente descritos por Fukuyama (2013), o que equivale a afirmar que, no contexto das instituições governamentais, tais iniciativas acontecem de forma menos satisfatória.

Isto se deve, em especial, às particularidades percebidas em ambientes distintos como uma organização privada de alcance internacional e uma instituição como a representada pela prefeitura de uma cidade de pequeno porte, realidades que determinam práticas distintas e, portanto, condicionam a controladoria de acordo com seu alcance prático.

### 1.3 PARTICULARIDADES DA CONTROLADORIA EM EMPRESAS PÚBLICAS E PRIVADAS

O reconhecimento do papel do *controller* - amplamente discutido na seção anterior do presente trabalho – em uma organização, como visto, depende de fatores múltiplos que incluem o nível de maturidade da mesma em termos de abertura para o correto exercício da controladoria.

Apesar da ênfase percebida, na literatura, a estudos focados na análise da implementação de sistemas de controladoria em empresas do setor privado, parece haver um crescente interesse dos pesquisadores em investigar como essa ferramenta de gestão pode ser útil às instituições públicas, também participantes do complexo ambiente de negócios do século XXI.

Isso ocorre, entre outras razões, devido ao que Eckert et. al. (2012) consideram como fatores limitantes ao desenvolvimento das empresas públicas, notadamente com relação aos procedimentos contábeis.

De acordo com os autores supracitados, há fortes evidências no sentido de que:

No âmbito da gestão pública, a contabilidade tradicional, em termos de disponibilização de informações através de relatórios, é demasiadamente lenta, pois geralmente usa sistemas e processos antigos. Seu objetivo maior é cumprir a legislação. Tudo isso impede que decisões sejam tomadas de maneira rápida. Além disso, existem atualmente muitos relatórios financeiros, orçamentários e contábeis que fornecem um grande número de informações, mas, em sua maioria, poucos são utilizados para o processo de tomada de decisões. Isso ocorre, principalmente, por estes serem técnicos demais e pouco práticos (ECKERT et. al., 2012, s. p.).

A controladoria, no contexto de uma empresa pública, como exposto pela mesma fonte, tem caráter preventivo, “pois oferece ao gestor público informações sobre a legalidade dos atos administrativos que estão sendo praticados; sobre a viabilidade ou não do cumprimento das diretrizes e das metas estabelecidas” (ECKERT et. al., 2012, s. p.).

Como parece claro, a controladoria no setor público se apresenta como um dos pilares da governança, ou “a capacidade que determinado governo possui de formular e implementar as suas políticas públicas” (CASTRO e CARVALHO, 2016, p. 4).

Conforme a mesma fonte, na atualidade

[...] a Governança Pública pode ser entendida como a força que determina o equilíbrio de poder entre governantes, gestores, servidores e sociedade com a finalidade precípua de fazer prevalecer o interesse público sobre os interesses particulares, com vistas à consecução do bem comum, reduzindo os custos e aumentando o nível de transparência dos governos (CASTRO e CARVALHO, 2016, p. 4).

Autores como Cavalcanti e De Luca (2013), ao discutirem os objetivos inerentes à governança em ambos os setores (público e privado), refletem que em cada ambiente a controladoria assume dimensões próprias, como demonstrado através da Figura 3, a seguir.

# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

		Órgãos Públicos		
		Órgãos Privados	Administração Direta	Administração Indireta (Estatais)
Agentes	Principal	Acionista/proprietário	Cidadãos	Controlador imediato: Governo Controlador indireto: Sociedade
	Gestores	Executivos	Governantes e dirigentes públicos	Executivos
Objetivos	Do principal	Lucro, retorno de investimento, continuidade da empresa	Bem-estar social	Maximização de valor para a sociedade
	Dos Gestores	Remuneração, reconhecimento	Interesses políticos	Interesses políticos e administrativos
Instrumentos de GC (visa alinhar interesses)	a) Incentivos	Benefícios financeiros associados a resultados (participação nos lucros, bônus)	Dificuldade de mensurar resultados (complexidade dos objetivos) e associar benefícios	Dificuldade de identificar elementos de avaliação do sucesso das entidades e do desempenho dos gestores
	b) Monitoramento do comportamento dos gestores	Atuação do conselho de administração (representando os proprietários), com poder para nomear e demitir diretores e definir suas remunerações	Poder Legislativo e seu órgão de fiscalização (Tribunal de Contas) – papel constitucional de aprovar PPA, LDO e LOA e fiscalizar a gestão do Executivo	Atuação do conselho de administração, com representantes indicados pelo governo subordinada às orientações políticas do grupo que controla a organização

FIGURA 3 - Especificidades da governança corporativa nos setores público e privado. Fonte: CAVALCANTE e DE LUCA (2013).

Assim, como enfatizado pelos autores supracitados:

Enquanto no setor privado os agentes envolvidos no conflito de interesses de que trata a teoria da agência são os acionistas/proprietários das empresas e os seus executivos, no setor público esses atores são menos personalizados, uma vez que compreendem os cidadãos como um todo, na condição de “proprietários”, representados, nas estatais, pelo controlador governamental e, como gestores, os governantes, dirigentes públicos e executivos de empresas estatais [...].

Os objetivos também assumem maior complexidade no contexto público, comparativamente ao privado. Enquanto o proprietário nos órgãos privados procura maximizar a riqueza, o retorno de seu capital e a continuidade da empresa, o “proprietário” dos recursos públicos busca o bem-estar social e a maximização do valor dos serviços públicos, objetivos esses de complexa mensuração (CAVALCANTE e DE LUCA, 2013, p. 78).

Prevista na Constituição Federal, em seus artigos 31, 70 e 74, a controladoria (enquanto ferramenta de gestão aplicável à administração pública) deve se orientar, prioritariamente, à consecução das finalidades representadas esquematicamente na Figura 4, a seguir.



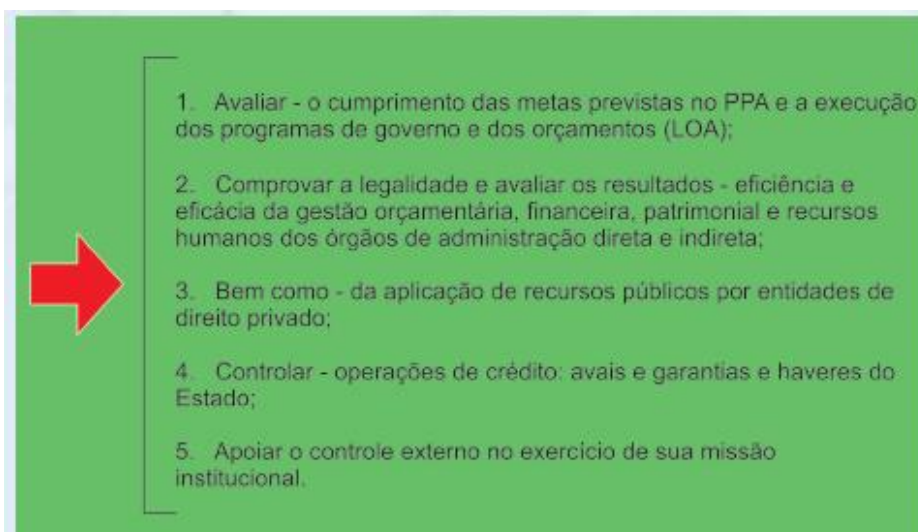


FIGURA 4 - Finalidades da controladoria no setor público. Fonte: CASTRO e CARVALHO (2016). De igual forma, Castro e Carvalho ressaltam que:

Após a edição da Constituição Federal vigente, a Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) fortaleceu o sistema de controle interno, trazendo como principal inovação a obrigatoriedade da assinatura do responsável pelo órgão de controle no relatório de gestão fiscal do ente controlado, vinculando-o assim, ao cumprimento de todas as normas relativas às finanças públicas (responsabilidade solidária) (2016, p. 7).

Diante de tais exigências, pode-se afirmar que o profissional do setor público que exerce funções equivalentes às do *controller*, nas empresas privadas, detém responsabilidades mais extensas do que aquele, em virtude de sua obrigação legal, o que pressupõe exigências crescentes no que tange às estratégias de controladoria nesse cenário, em específico.

Na próxima etapa do presente trabalho, são apresentados, em detalhe, exemplos extraídos de estudos de caso dedicados a analisar, em profundidade, tanto os processos de definição de sistemas de controladoria em organizações dos setores público e privado, tanto quanto os benefícios identificados a partir da formalização de tais iniciativas.

## 2 METODOLOGIA

Com vistas ao esclarecimento dos objetivos propostos ao presente estudo, optou-se pelo emprego da técnica de pesquisa bibliográfica, descrita por Vergara (2010) como a que se refere à investigação realizada em obras de circulação aberta, como livros e artigos impressos ou em meio eletrônico, as quais abordem os principais temas investigados.

Assim, foram privilegiados artigos de revisão produzidos a partir do ano 2000, versando sobre a temática da controladoria, e estudos de caso focados nas particularidades relativas à implementação da ferramenta de gestão em empresas públicas e privadas.

A seguir, são apresentados os dados obtidos nesta etapa da investigação, os quais se prestam à análise comparativa entre a teoria exposta na seção anterior do trabalho ora apresentado, em especial no que se refere à importância da controladoria na gestão empresarial.

## 3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Na literatura consultada, é evidente a ênfase conferida pelos pesquisadores ao estudo da controladoria no âmbito do setor privado, fenômeno que se reflete tanto nos títulos disponíveis em formato impresso quanto nos artigos de revisão disponibilizados na internet.

Apesar disso, parece haver um crescente interesse acerca da controladoria nas empresas públicas, o que demonstra a eficácia das disposições legais definidas no contexto brasileiro desde a promulgação da Constituição Federal de 1988 e leis complementares, no sentido do estímulo à governança nesse segmento.

Tendo em vista a variedade de abordagens encontrada na etapa de seleção dos trabalhos, optou-se pela organização dos dados em dois níveis: estudos de caso sobre controladoria em empresas privadas e no setor público, como se verá a seguir.

### 3.1 ESTUDO DE CASO FOCADO NA CONTROLADORIA NO SETOR PRIVADO

No que concerne ao estudo de caso centrado nas particularidades de implementação da controladoria em empresas privadas, foi selecionado um exemplo relativo a uma cooperativa médica.

# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

Nesse sentido, o estudo conduzido por Stiehem e Carraro (2016) denota a versatilidade de aplicação da ferramenta de gestão em ambientes distintos, como o representado pelas organizações dedicadas à saúde privada.

Acerca das particularidades da cooperativa onde se desenvolveu o estudo, os autores supracitados indicam que:

A Cooperativa Médica, objeto estudo da pesquisa, foi fundada em 23 de dezembro de 1971. Atua na capital, região metropolitana, centro-sul e litoral norte do estado do Rio Grande do Sul, abrangendo 46 municípios. Tem como missão prover as melhores soluções em saúde, com crescimento sustentável e valorização do trabalho médico cooperado. A organização detém 42,3% de participação de mercado em sua área de atuação, sendo 47,1% na capital e 35,4% nos demais municípios.

Atualmente conta com 6.536 mil médicos cooperados em mais de 53 especialidades, e aproximadamente 1.300 funcionários, possuindo rede própria de serviços com: laboratório, pronto atendimentos, centro de oncologia e infusão, centros de diagnóstico por imagem, hospital, unidades de atendimento e serviços de emergência médica. No total, são mais de 368 pontos de atendimento entre serviços credenciados e próprios, que certificam a satisfação de mais de 710 mil clientes (STIEVEM e CARRARO, 2016, p. 13).

A posição da controladoria no contexto do organograma da empresa se encontra identificada na Figura 5, a seguir.

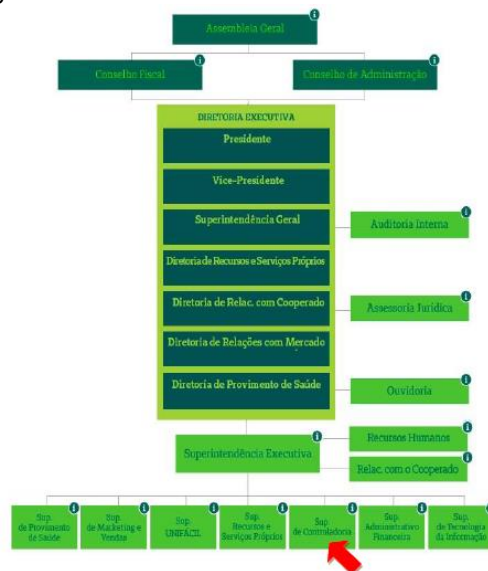


Figura 5 - Posição hierárquica da controladoria na Cooperativa Médica X. Fonte: STIEVEM e CARRARO (2016).

De acordo com Stiehem e Carraro, apesar de sua posição no organograma da empresa, a Superintendência de Controladoria, de acordo com os dados levantados, “atua como um órgão facilitador, a qual fornece informações às demais áreas da empresa e além integra o processo de decisões estratégicas de toda a Cooperativa” (2016, p. 15).

Tal modelo se destaca, também, em virtude da percepção de que

[...] a Controladoria tem uma relação indireta com a alta administração, visto que, primeiramente reproduz as informações geradas ao CEO (Chief Executive Officer) denominado no organograma como Superintendente Executivo, após as repassa à Diretoria Executiva da Cooperativa (STIEVEM e CARRARO, 2016, p. 15).

De acordo com a mesma fonte, a Superintendência de Controladoria da Cooperativa possui organograma específico, como demonstrado na Figura 6, estrutura essa que permite uma melhor atuação do *controller*, no que tange às suas atribuições.

# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

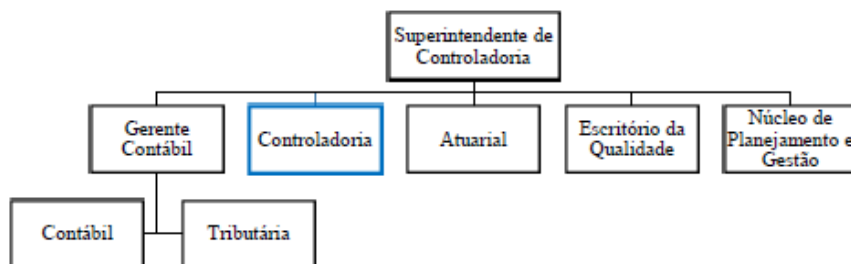


FIGURA 6 - Organograma da Superintendência de Controladoria da Cooperativa Médica X. Fonte: STIEVEM e CARRARO (2016).

Na Cooperativa Médica X, como apontado pelas autoras do estudo de caso, cada sub área vinculada à Superintendência de Controladoria responde por funções delimitadas, as quais são mais bem descritas na Tabela 2, abaixo.

TABELA 2 - Subáreas da controladoria e suas principais funções

Subárea	Principais funções
Contabilidade	Desenvolve controle de contratos, pagamentos e ativo fixo. Elabora as demonstrações contábeis. E também responsável pelas demais rotinas contábeis.
Tributária	Lançamento das despesas e aquisições no sistema contábil. Atende as obrigações legais da entidade, dentre elas a apuração dos impostos.
Controladoria	Elabora o processo orçamentário da Cooperativa e o demonstrativo gerencial mensal, acompanhando o resultado realizado e orçado.
Atuarial	Responsável pelo cálculo e acompanhamento das provisões técnicas, pela precificação dos produtos assistenciais e complementares comercializados pela cooperativa. Existe uma responsabilidade técnica pela solvência da operadora junto ao órgão regulador ANS. Ademais, serve de apoio para outras áreas através de análises e informações para a tomada de decisão, principalmente reajuste de contratos, envio de informações solicitadas pela ANS, ativos garantidores das provisões técnicas e registro de produtos.
Escritório da Qualidade	Tem como norteadores as normas de acreditação da ONA (Organização Nacional de Acreditação) e RN-277(ANS), o Escritório é responsável pela gestão da documentação e melhorias referentes ao sistema de normas de qualidade da Cooperativa.
Planejamento e Gestão	Realiza estudos de viabilidade de novos projetos. Elabora o planejamento estratégico de toda a empresa.

Fonte: STIEVEM e CARRARO (2016).

Acerca desta caracterização, Stievem e Carraro argumentam que, diante das contribuições da literatura consultada, “verifica-se que nenhum estudo menciona a precificação dos produtos e serviços prestados, atividades estas desenvolvidas pela subárea Atuarial da Cooperativa” (2016, p. 16).

Tal particularidade, evidenciada durante a coleta de dados, por outro lado, se mostra necessária, de acordo com as autoras supracitadas, em razão de que:

[...] numa operadora de planos de saúde torna-se imprescindível a contribuição que o atuário desenvolve dentro da Controladoria, pois além da precificação, corrobora com estudos para implementação de novos produtos e serviços, cabe a responsabilidade do cálculo e acompanhamento das provisões técnicas e além há a incumbência de garantir a solvência da Cooperativa junto a Agência Nacional de Saúde (STIEVEM e CARRARO, 2016, p. 16).

A título de conclusão, a fonte consultada reflete que “a Controladoria nesta instituição exerce papel de *staff* às demais áreas, porém é subordinada ao Superintendente Executivo” (STIEVEM e CARRARO, 2016, p. 20).

De acordo com as autoras, assim, “É recomendável verificar a importância que a Controladoria tem na organização e se necessário uma reorganização do seu nível de subordinação no organograma da Cooperativa” (STIEVEM e CARRARO, 2016, p. 20).

A seguir, são apresentados os resultados de estudo de caso focado no emprego da controladoria no setor público, ambiente no qual, como se verá adiante, a ferramenta de gestão

assume contornos próprios, alinhados às exigências relacionadas aos processos de decisão dos entes governamentais.

### 3.2 ESTUDOS DE CASO FOCADOS NA CONTROLADORIA NO SETOR PÚBLICO

Como descrito na literatura, o emprego da ferramenta de gestão em pauta no âmbito do setor público se orienta ao enfrentamento de demandas próprias de um segmento no qual, ao contrário da preponderância do lucro (próprio das empresas privadas) se busca oferecer aos clientes – a população em geral – melhores indicadores de satisfação quanto à utilização dos serviços prestados por organizações da administração federal, estadual e municipal.

Com vistas ao esclarecimento das particularidades do emprego da controladoria nesse ambiente, foi selecionado um estudo de caso conduzido no âmbito da Controladoria Geral da União e Controladorias Estaduais.

Assim, no que tange ao recorte temático escolhido, Suzart; Marcelino; Rocha afirmam que “2003 foi o ano em que mais foram criadas instituições de controladoria pública no Brasil” (2011, p. 49).

De acordo com a mesma fonte, nesse período “Surgiram oito instituições, dentre elas a CGU. Ressalta-se, também, que todas elas adotam a denominação ‘Controladoria Geral’” (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011, p. 49), como se pode observar através da Tabela 3, o qual identifica as instituições incluídas no estudo desenvolvido pelos autores.

TABELA 3 - Relação das instituições brasileiras de controladoria pública estudadas

DENOMINAÇÃO	UF <sup>2</sup>	SIGLA <sup>3</sup>	TIPO	CRIAÇÃO	
				DATA	DOCUMENTO
Controladoria Geral da União	-	CGU	Federal	28/05/2003	Lei nº 10.683
Controladoria Geral do Estado	AC	CGE-AC	Estadual	31/08/2007	Lei Compl. nº 171
Controladoria Geral do Estado	AL	CGE-AL	Estadual	18/03/2003	Lei Delegada nº 15
Controladoria Geral do Estado	AM	CGE-AM	Estadual	09/06/2005	Lei Delegada nº 3
Secretaria da Controladoria e Ouvidoria Geral	CE	SCOG-CE	Estadual	07/03/2003	Lei nº 13.297
Controladoria Geral do Estado	MA	CGE-MA	Estadual	31/01/2003	Lei nº 7.844
Controladoria Geral do Estado	PB	CGE-PB	Estadual	27/04/2005	Lei nº 7.721
Secretaria Especial da Controladoria Geral do Estado	PE	SECGE-PE	Estadual	19/01/2007	Lei nº 13.205
Controladoria Geral do Estado	PI	CGE-PI	Estadual	09/06/2003	Lei Compl. nº 28
Controladoria Geral do Estado	RN	CGE-RN	Estadual	09/01/1997	Lei Compl. nº 150
Controladoria Geral do Estado	RO	CGE-RO	Estadual	22/06/1995	Lei Compl. nº 133
Controladoria Geral do Estado	RR	CGE-RR	Estadual	19/07/2005	Lei nº 499
Controladoria Geral do Estado	SE	CGE-SE	Estadual	09/01/1995	Lei nº 3.591
Controladoria Geral do Estado	TO	CGE-TO	Estadual	20/11/2003	Lei nº 1.415

Fonte: SUZART; MARCELINO; ROCHA (2011).

No que concerne às características estruturais dos órgãos de controladoria analisados pelos autores supracitados, merece destaque a percepção de que:

Quanto à posição hierárquica, foi observado que todas estas instituições fazem parte do Poder Executivo e estão localizadas na Administração Direta [...].

Todas as instituições analisadas estão subordinadas ao Chefe do Poder Executivo (Presidente/ Governador). Metade das instituições é classificada nas legislações locais como Secretarias (no caso da CGU, Ministério) e a outra parte é classificada como Órgão Autônomo. Quanto à denominação do cargo responsável pela instituição, 50% das instituições possuem como dirigente máximo o “Controlador Geral” [...].

Quanto à composição da estrutura destas instituições, verifica-se que não existe um padrão entre elas. Apesar de haver uma clara separação entre os setores que desempenham as atividades-meios e os que desempenham as atividades-fins em todas as instituições analisadas, observa-se que o único setor em comum foi o de Administração e Finanças [...]. Destaca-se, ainda, que a estrutura da CGU não é replicada em nenhuma outra instituição (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011, p. 50).

Já as principais atividades atribuídas à controladoria, no contexto do setor público, conforme os dados levantados no estudo de caso em questão, são descritas pela mesma fonte de forma esquemática, como se pode observar no Tabela 4, que demonstra sua ocorrência em cada uma das instituições participantes da investigação.

# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

TABELA 4 - Atividades atribuídas às instituições de controladoria pública

ATIVIDADE	INSTITUIÇÃO	CGU	CGE-AC	CGE-AL	CGE-AM	SCOG-CE	CGE-MA	CGE-PB	SEPEF	CGE-PI	CGE-RN	CGE-RO	CGE-RR	CGE-SE	CGE-TO
01 Acompanhar / fiscalizar a gestão administrativa / operacional		■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
02 Acompanhar / fiscalizar a gestão contábil, financeira e orçamentária		■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
03 Acompanhar / fiscalizar a gestão patrimonial		■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
04 Apoiar os órgãos de controle externo				■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
05 Avaliar a execução dos contratos de gestão					■										
06 Avaliar resultados de planos e de orçamentos públicos				■					■			■		■	■
07 Criar condições para o exercício do controle social		■				■	■		■	■					
08 Elaborar demonstrações contábeis											■	■			
09 Elaborar e manter atualizado o plano de contas do ente federado											■	■			
10 Gerenciar a contabilidade do ente federado								■				■			
11 Planejar, coordenar e executar funções de controle interno		■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
12 Planejar, coordenar e executar funções de corregedoria		■	■	■											
13 Planejar, coordenar e executar funções de ouvidoria		■				■				■					
14 Prevenir e combater a corrupção		■							■						
15 Promover a transparência das ações do setor público		■			■				■						■
16 Propor medidas para racionalizar o uso dos recursos públicos						■			■						
17 Supervisionar a arrecadação e a despesa do ente federado					■		■		■			■	■	■	■
18 Zelar pela observância dos princípios de administração pública			■			■	■	■	■		■	■	■	■	■

Legenda: ■ - Presença de atividade; ■■ - Ausência de atividade.

Fonte: SUZART; MARCELINO; ROCHA (2011).

Como evidenciado por Suzart; Marcelino; Rocha (2011, p. 55), à guisa de conclusão, os “dados sugerem que as funções desempenhadas pelas instituições brasileiras de controladoria pública não diferem das funções da controladoria, conforme definição dos autores”.

E, de igual forma:

Para cada função foi detectada, ao menos, uma atividade de competência das controladorias governamentais. Entretanto, a função de controle interno se sobressai em relação às demais funções. Esta situação se justifica no fato que muitas instituições foram constituídas como órgão central do controle interno, do poder ao qual pertencem.

Ressalta-se, ainda, que apesar de não haver diferença entre as funções das instituições e as definidas na literatura, as atividades atribuídas às controladorias públicas ocorrem em pequeno número nas demais funções encontradas, que não a de controle interno (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011, p. 55).

Às constatações obtidas pelos autores, se soma a análise global dos exemplos aqui apresentados, tanto acerca da controladoria em organizações do setor privado quanto do setor público, tema do próximo tópico do presente artigo.

### 3.4 ANÁLISE DOS DADOS

A partir dos dados apresentados, é possível considerar alguns aspectos acerca da diversidade de enfoques por meio dos quais a controladoria se faz presente nas organizações.

Assim, ao se observar os exemplos relativos à implementação dessa ferramenta de gestão em empresas do setor privado, parece claro que a ênfase conferida pelos empreendedores se vincula à produção de subsídios que balizem decisões focadas na redução dos riscos financeiros, como é possível constatar a partir das conclusões obtidas pelos autores do estudo de caso relativo à cooperativa de saúde privada.

No que tange à controladoria em empresas do setor público, a literatura consultada tornou claro o interesse dos entes governamentais participantes do estudo de caso apresentado em adaptar-se às exigências legais incidentes sobre este segmento.

Apesar disso, a ênfase das controladorias federal, estaduais e municipais em desempenhar funções de controle interno revela a necessidade de maior abertura dessas organizações às

# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

prerrogativas de governança corporativa, as quais, ao contrário do padrão vigente nas instituições estudadas, se propõem a dialogar com o ambiente externo.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme constatado a partir da análise da literatura consultada, a controladoria se configura, na atualidade, como uma ferramenta de gestão válida para a qualificação dos processos decisórios que ocorrem no âmbito das organizações, tanto no setor privado quanto na administração pública.

A diversidade de modelos de implementação da controladoria, todavia, sugere flexibilidade de aplicação, fator demonstrado por meio dos estudos de caso incluídos no presente estudo, os quais revelam a influência de elementos como a cultura organizacional e a posição das empresas do setor privado junto à concorrência, como determinantes para a configuração do sistema de controladoria a ser empregado em cada organização.

Enquanto no setor privado a controladoria objetiva, em especial, a segurança dos investimentos dos acionistas e a minimização de riscos financeiros, na administração pública seu escopo visa a atender as exigências de controle social, com ênfase na adoção de boas práticas de governança.

Por se tratar de uma ferramenta de gestão cuja implementação exige certo grau de maturidade das organizações, todavia, deve ser instituída de forma a ocupar posição hierárquica adequada, com relação aos demais departamentos da empresa privada, a fim de que contribua, efetivamente, para seu desenvolvimento.

No caso da administração pública, por outro lado, transparecem críticas quanto à sua associação, na maioria dos casos, a práticas de controle interno, as quais desconsideram a análise de demandas produzidas no contexto da sociedade, reduzindo assim seu potencial de efetividade.

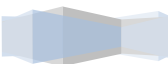
## REFERÊNCIAS

- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 2001.
- BEUREN, I. M.; GOMES, E. C. O.; LUZ, R. M. Motivações para implantar a área organizacional de controladoria em grandes empresas. *Gestão & Regionalidade*, v. 28, n. 82, jan. / abr. 2012, p. 19-34. Disponível em: <[seer.uscs.edu.br/index.php/revista\\_gestao/article/download/769/1139](http://seer.uscs.edu.br/index.php/revista_gestao/article/download/769/1139)>. Acesso em: 2 de Julho de 2017.
- BORINELLI, M. L. *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis*. São Paulo: 2006.
- CASTRO, R. P. A.; CARVALHO, E. F. *Guia prático de controle interno na administração pública*. Manaus, 2016. Disponível em: <<http://www.ampcon.org.br/pdf/guia-pratico-de-controle-interno-na-adm-pub.pdf>>. Acesso em: 13 jul. 2017.
- CAVALCANTE, M. C. N.; DE LUCA, M. M. M. Controladoria como instrumento de governança no setor público. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, Brasília, v. 7, n. 1, jan. / mar. 2013, p. 73-90. Disponível em: <[www.repec.org.br/index.php/repec/article/download/138/712](http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/download/138/712)>. Acesso em: 12 jul. 2017.
- ECKERT, A. et. al. Análise do perfil da controladoria na gestão pública: o caso dos municípios gaúchos pertencentes ao Vale do Caí. *IX Convibra Administração – Congresso Virtual Brasileiro de Administração*, 2012. Disponível em: <[http://www.convibra.com.br/upload/paper/2012/38/2012\\_38\\_4593.pdf](http://www.convibra.com.br/upload/paper/2012/38/2012_38_4593.pdf)>. Acesso em: 30 de Junho de 2017.
- FUKUYAMA, F. *As origens da ordem política: dos tempos pré-humanos até a Revolução Francesa*. Rio de Janeiro: Rocco, 2013.
- MARTIN, N. C. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, São Paulo, n. 28, jan. / abr. 2002, p. 7-28. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v13n28/v13n28a01.pdf>>. Acesso em: 30 de Junho de 2017.
- OLIVEIRA, L. M.; PEREZ Jr., J. H.; SILVA, C. A. S. *Controladoria estratégica*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- SOUZA, C. T. D. *A evolução da controladoria: um estudo no Brasil*. 2015. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/149351/000999994.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 13 de Junho de 2017.
- STIEVEM, K. C.; CARRARO, W. B. W. H. *A controladoria em uma cooperativa médica: um estudo de caso aplicado*. Porto Alegre, 2016. Disponível em: <<https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/148590/001000634.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 2 jul. 2017.
- SUZART, J. A. S.; MARCELINO, C. V.; ROCHA, J. S. As instituições brasileiras de controladoria pública: teoria versus prática. *Contabilidade, Gestão e Governança*, Brasília, v. 14, n. 1,

# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

jan. / abr. 2011, p. 44-56. Disponível em: <[https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/265/pdf\\_150](https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/265/pdf_150)>. Acesso em: 10 jul. 2017.  
VERGARA, S. C. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2010.



# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

## **ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE OS REGIMES TRIBUTÁRIOS DE LUCRO PRESUMIDO E LUCRO REAL: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA VAREJISTA**

Cristiano Mattos Garbin, Universidade da Região da Campanha, URCAMP, RS, Brasil,  
cristiano\_garbin@yahoo.com.br

Giovandro Loreto Laus, Universidade da Região da Campanha, URCAMP, RS, Brasil,  
giovandroloreto@bol.com.br

Joni Dagoberto Cordero, Universidade da Região da Campanha, URCAMP, RS, Brasil,  
jdcordero@bol.com.br

### **RESUMO**

As organizações estão inseridas em um mercado bastante competitivo, onde o empresário deve estar preparado para adequar-se as constantes mudanças, sendo de máxima importância a redução de custos e despesas. Quando esta redução compreende os aspectos tributários, os gestores deverão estar habilitados para conduzir os estudos e as avaliações necessárias, a fim de verificar se estes estão alinhados com a legislação pertinente. Desta forma, o planejamento tributário poderá auxiliar a empresa a reduzir legalmente a sua carga tributária, analisando as diversas formas de tributação e respeitando os princípios contábeis da legislação vigente. O objetivo desse estudo foi o de distinguir em quais circunstâncias deve-se aplicar o lucro presumido ou lucro real como regime tributário. O trabalho teve como embasamento metodológico a pesquisa exploratória qualitativa, tratando-se, portanto, de um estudo de caso em uma empresa varejista de pequeno porte localizada no município de Bagé/RS. Os dados foram coletados, analisados e posteriormente concluiu-se que as projeções feitas com o auxílio de planilha excel, e com a utilização do Demonstrativo de Resultado do Exercício (DRE) apontaram o Lucro Presumido como melhor regime tributário a ser implementado na empresa foco desse estudo.

**PALAVRAS CHAVE:** Lucro Presumido; Regime Tributário; Planejamento Tributário; Demonstrativo de Resultado do Exercício.

### **ABSTRACT**

The organizations are inserted in a very competitive market, where the entrepreneur must be prepared to adapt to the constant changes, being of the utmost importance the reduction of costs and expenses. Where this reduction comprises the tax aspects, managers should be empowered to conduct the necessary studies and assessments in order to verify that they are in line with the relevant legislation. In this way, tax planning can help the company legally reduce its tax burden by analyzing the various forms of taxation and respecting the accounting principles of the current legislation. The objective of this study was to distinguish in what circumstances presumptive profit or actual profit should be applied as a tax regime. The work was based on the qualitative exploratory research method, which is, therefore, a case study in a small retail company located in the municipality of Bagé / RS. The data were collected, analyzed and later it was concluded that the projections made with the aid of excel sheet, and using the Income Statement of the Exercise (DRE) indicated Presumed Profit as the best tax regime to be implemented in the company's focus. study.

**KEY WORDS:** Presumed Profit; Tax regime; Tax Planning; Statement of Income for the Year.

### **INTRODUÇÃO**

As informações são recursos imprescindíveis para as organizações, podendo se bem utilizadas, representarem uma excelente vantagem competitiva. Dessa forma, as informações demandam um gerenciamento eficaz, sendo esse aspecto parte importante do processo de tomada de decisão pelos gestores. Nesse contexto, a continuidade de qualquer negócio depende das tomadas de decisões nos diversos níveis organizacionais no que tange às atividades de planejamento e controle.

São múltiplas as fontes e formas de uso das informações, entre as quais se destaca a área da contabilidade, responsável pelo processo de mensuração, registro e comunicação dos fatos que envolvem a atividade empresarial. Desse modo, busca-se suprir os gestores com informações relevantes, possibilitando o alcance dos objetivos organizacionais com o uso eficiente dos seus recursos.

Nesse contexto, em relação à área da contabilidade, observa-se que as organizações exercem suas atividades em um âmbito caracterizado pelas constantes mudanças de legislações tributária e fiscal. Desta forma, torna-se fundamental a aplicação de métodos contábeis que qualifiquem a gestão econômico-financeira das organizações através de práticas alusivas, visando sempre a otimização e a disponibilização das informações societárias. Portanto, há a necessidade de



# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

um planejamento tributário alinhado com as exigências legais e estruturado de maneira a reduzir o pagamento de tributos.

Consequentemente, para elaborar de maneira eficiente o planejamento tributário de uma organização, é necessário conhecer quais os impostos e as contribuições que a mesma é obrigada a recolher aos cofres públicos.

A contabilidade tributária tem como principal função apurar com exatidão o resultado de determinado exercício fiscal, assim como cuidar da emissão, escrituração e registro de documentos fiscais, com base na legislação vigente. De forma complementar, o planejamento tributário visa apoiar a tomada de decisão e a economia de tributos.

Observa-se, portanto, que a escolha do regime tributário e seu enquadramento irão definir a incidência e a base de cálculo dos impostos federais. No Brasil pode-se optar por três principais regimes tributários: Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

O Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às microempresas e empresas de pequeno porte; o Lucro Presumido é uma sistemática utilizada para presumir o lucro da pessoa jurídica a partir de sua receita bruta e outras receitas sujeitas à tributação; já o Lucro Real tem como regra geral a apuração do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) real da pessoa jurídica.

Diante do que até aqui foi exposto, o objetivo principal desse estudo é o de identificar em quais situações deve-se utilizar o lucro presumido ou lucro real como regime tributário na empresa em estudo.

Quanto a metodologia utilizada no presente estudo, tratou-se de uma pesquisa aplicada uma vez que buscou solucionar problemas relacionados a escolha sobre o melhor regime tributário a ser adotado em uma empresa varejista de pequeno porte. Também se tratou de uma pesquisa exploratória qualitativa e quanto ao método empregado caracterizou-se como um estudo de caso

Portanto, observou-se através do presente estudo a importância de analisar, de forma criteriosa e com base nos quesitos técnicos e legais, os impactos gerados a partir da adoção do regime tributário utilizado por uma empresa localizada no município de Bagé/RS. Também se constatou que este deve ser compatível com a estrutura física, econômica e financeira da entidade. Com esta finalidade, propõe-se o uso do Demonstrativo de Resultado do Exercício (DRE) como ferramenta para tomada de decisão e no processo de avaliação sobre qual regime tributário a ser adotado pela organização em questão.

## **2 EMPRESAS**

A moderna sociedade em que vivemos é constituída por organizações, onde grande parte das necessidades do ser humano são atendidas por elas. As empresas são exemplos de organizações ditas sociais, já que são constituídas de pessoas que trabalham em conjunto em uma divisão de responsabilidades. Buscam explorar um determinado negócio visando alcançar determinado objetivo (CHIAVENATO, 2012).

Para Chiavenato (2012), as empresas são sistemas abertos, sendo sistema um conjunto de elementos integrados para alcançar objetivos propostos. O conjunto desses elementos (divisões, departamentos, equipes ou unidades de negócio) devem funcionar em sinergia, promovendo resultados melhores se comparado ao desempenho isolado de cada um.

O sistema empresa, segundo Padoveze (2010), é onde os recursos nele existentes são processados, resultando em produtos e ou serviços. Portanto, a empresa é um sistema aberto em razão de seu relacionamento com a sociedade. Essa interação provoca influência nas pessoas, avança os padrões de vida e o desenvolvimento de todo o sistema social envolvido.

De acordo com Padoveze (2010), qualquer sistema é construído por partes, sendo estes seus subsistemas. A complexidade do sistema empresa e a divisão de seus subsistemas pode ser caracterizada de várias formas como segue: (1) Subsistema de Gestão onde são tomadas as decisões organizacionais; (2) Subsistema Formal onde as tarefas e atividades são organizadas em setores, níveis ou divisões; (3) Subsistema Social onde se leva em consideração aspectos como cultura organizacional, características do grupo e demais aspectos relacionados às pessoas; (4) Subsistema de Informação no qual envolve todo o conjunto de objetivos informacionais para a boa gestão organizacional e (5) Subsistema Físico-Operacional onde compreende todas as instalações físicas e os equipamentos da empresa.

## **3 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

O Sistema Tributário Nacional (STN) é regido pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de Dezembro de 1965 e regulamentado pela Lei nº 5.172/66 denominado como Código Tributário Nacional (CTN) pelo art. 7º do ato complementar nº. 36 de 13 de Março de 1967. Desde o início o objetivo principal do STN é normalizar normas e princípios que deverão ser seguidos com a finalidade

de se estabelecer normas e parâmetros globais à limitação de tributar (PIRES, 2016). O Sistema Tributário pode ser compreendido como um complexo orgânico constituído pelos tributos prescritos em determinado país ou região e as normas e princípios que os regem. Diante disso, pode-se concluir que o Sistema Tributário Brasileiro é composto pelos tributos instituídos no Brasil, da sua normatização e dos seus princípios que regulam tais produtos (RIBEIRO, 2006).

### 3.1 TRIBUTO

Tributo tem origem, como a grande parte do dicionário brasileiro, do latim, *tributum e tributus* que significa repartir, ou seja, dividir com o cidadão as despesas de competência pública (PIRES, 2016).

A Lei nº. 4.320 de 17 de março de 1964 em seu artigo 9º expressa sua definição legal como sendo “a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades”. De outro ângulo o art. 3º do STN institui: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Dentro do Sistema Tributário Nacional se pode aprofundar ainda mais no quesito de tributos incidentes no Estado na qual prevê o art. 5º que diz que “Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. Sendo assim os tributos são divididos em espécies que a Constituição Brasileira os define expressamente.

### 3.2 ESPÉCIES DE TRIBUTOS

De acordo com o art. 145º da Constituição Federal (CF) há três diferentes espécies de tributos previstos. Nesse tópico será tratado cada qual com suas particularidades de acordo com o estudo e objetivo desse trabalho.

#### 3.2.1 IMPOSTOS

O artigo 145º da Constituição Federal de 1988 estabelece que “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos impostos”. Por enquanto o CTN prevê no art. 16º que diz “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”, e ainda institui quais sejam seus responsáveis pelo recolhimento no decorrer do Código.

#### 3.2.2 TAXAS

O artigo 77º da CTN estabelece que “As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”. Diferente do imposto, as taxas são relativas a prestação de serviços de agentes públicos para os cidadãos.

#### 3.2.3 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Já o artigo 81º da CTN declara que “A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”.

### 3.3 TRIBUTOS DAS EMPRESAS COMERCIAIS E DE SERVIÇOS

As empresas comerciais, as quais eventualmente também são prestadoras de serviços, estão obrigadas, conforme seu porte e regime tributário a recolherem tributos sobre faturamento, folha de pagamentos e lucros obtidos. Sendo assim, podemos citar: Contribuição Social Patronal sobre a Folha de Pagamentos; Contribuição ao PIS/PASEP; Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL); Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS); ISS; ICMS e IR (BRASIL, 1999).

A Contribuição Social Patronal sobre a Folha de Pagamentos, segundo o art. 195º, I, “a”, CF c/c art. 195, I, do Decreto nº. 3.048/99, tem como fato gerador a folha de salário e demais rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, a pessoa física. A base de cálculo se configura como o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas ao segurado empregado, ao trabalhador avulso e ao segurado contribuinte individual, sendo a alíquota de 20%. O sujeito passivo é o empregador, empresa e equiparado (BRASIL, 1999).

Segundo Sabbag (2015) a Contribuição ao PIS/PASEP, tem como fim promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas e também se destina à formação do patrimônio do servidor público. Ainda, segundo Sabbag (2015), o sujeito passivo caracteriza-se como a pessoa jurídica de direito privado, sendo que seu fato gerador é o faturamento mensal e sua base de cálculo. Suas alíquotas são de 0,65% quando cobrada de forma cumulativa e de 1,65% na forma não cumulativa.

# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

Conforme Sabbag (2015) esclarece que “a Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL), aplica-se as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidos para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas”. Conforme previsão do art. 195, I, “c”, CF c/c art. 28 da Lei nº. 9.430/96, o sujeito passivo são as pessoas jurídicas ou equiparadas, seu fato gerador é auferimento de lucro, sendo esta a sua base de cálculo após certos ajustes, e a alíquotas é de 9% (BRASIL, 1996).

Conforme previsão do art. 195º, I, “b”, CF c/c Lei nº. 10.833/2003 a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), o sujeito passivo são as pessoas jurídicas ou equiparadas. Seu fato gerador é obter faturamento mensal, sendo esta a sua base de cálculo, e as alíquotas são de 3,00% quando cobrada de forma cumulativa e de 7,60% na forma não cumulativa (BRASIL, 2003).

Com relação ao ISS, conforme Sabbag (2015, p.1092), “O imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN ou ISS) é um tributo que veio substituir o mais que secular ‘Imposto sobre Industrias e profissões’ (IIP), inicialmente estadual (a partir da Proclamação da República) e, após a Constituição Federal de 1946, um imposto municipal”. Sobre o ISS, segue Sabbag (2015, p. 1099) “é sujeito passivo do ISS, segundo o art. 5º da Lei Complementar (Lc) nº. 116/2003, o prestador de serviço, na condição de empresa (v.g. hotel) ou de profissional autônomo (e.g., médico, dentista, contador, advogado, ou seja, todos os “vendedores dos bens imateriais”), com ou sem estabelecimento fixo”.

A base de cálculo do ISS, conforme Sabbag (2015, p.1115), “é o faturamento com os serviços prestados, conforme art. 7º da Lc nº. 116/2003. Tal valor não incluirá parcelas relativas a juros, seguros, multas ou indenizações, entretanto, a nosso ver, os eventuais descontos, pelo fato de influírem decisivamente no preço dos serviços, deverão ser computados”.

Em relação às alíquotas do ISS, conforme o Ato Complementar nº. 34 de 30 de Janeiro de 1967, art. 9º, ficam estabelecidas as alíquotas para execução de obras ou de construção civil, até 2%; jogos e diversões públicas, até 10% e demais serviços, até 5% (BRASIL, 1967).

O ICMS conforme define o art. 155, II da CF e Lc nº. 87/96, é o Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Segundo Sabbag (2015, p. 1145), “O ICMS, imposto estadual, sucessor do antigo Imposto de Vendas e Consignações (IVC), foi instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional nº. 18 de 01 de Dezembro de 1965 e representa cerca de 80% da arrecadação dos Estados. É gravame plurifásico (incide sobre o valor agregado, obedecendo-se ao princípio da não cumulatividade – art. 155º, 2º, I, CF), real (as condições da pessoa são irrelevantes) e proporcional, tendo, predominantemente, um caráter fiscal”.

Segundo Sabbag (2015), o ICMS é um imposto estadual, cujo fato gerador pode consistir na circulação de mercadorias, na prestação de serviço de transporte (interestadual e intermunicipal) e na prestação de serviço de comunicação. Conforme o autor, a base de cálculo do ICMS pode ser: (a) o valor da operação, tratando-se de operação de circulação de mercadorias; (b) o preço do serviço, quando refere-se ao transporte (interurbano e interestadual) e de comunicação; (c) o valor da mercadoria ou bem importado, constante em documento de importação, convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada para cálculo do imposto de importação, e acrescido do IPI, do IOF, do próprio Imposto de Importação e das despesas aduaneiras.

Para Sabbag (2015, p.1153) “quanto às alíquotas, consoante a Resolução do Senado Federal nº. 22 de 1989, há as internas – livremente estipuladas pelos Estados (usualmente de 17% e 18%), e as interestaduais”. O Imposto de Renda, conforme o art. 153º, III, da CF; art. 43º e seguintes do CTN é o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Segundo Sabbag (2015, p. 1234), “o contribuinte do Imposto sobre a renda é a pessoa física ou jurídica, titular de renda ou provento de qualquer natureza”. Ainda segundo Sabbag (2015, p. 1234), “o fato gerador do recolhimento de IR é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda (decorrente do capital, trabalho ou da conjugação de ambos) e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos todos os acréscimos não compreendidos no conceito de renda”. Ainda segundo o autor acima citado, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) tem como fato gerador o lucro da pessoa jurídica (ou da equiparada à jurídica). Sua base de cálculo pode ser obtido pelos critérios da apuração real, presumida ou arbitrada.

### 3.4 REGIMES TRIBUTÁRIOS

Entre os possíveis regimes para recolhimento do Imposto sobre a Renda (IR) e demais tributos, autorizados pela CF, temos no Lucro Real, Lucro Presumido e Simples as principais formas. Em relação ao Lucro Real, Viceconti e Neves (2013, p. 3) afirmam que “o Lucro Real representa o resultado contábil (lucro ou prejuízo) do período de apuração (antes de computar a Provisão para o Imposto de Renda), ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto sobre a renda”.

Na apuração do Lucro Real, faz-se necessário a correta escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR). Conforme Viceconti e Neves (2013), tal documento, além de obrigatório, é fundamental para apuração da base de cálculo para aplicação das alíquotas de IR e CSLL, a partir da realização de ajustes, ou seja, adições e exclusões ao resultado líquido encontrado no Demonstrativo de Resultado do Exercício (DRE).

De acordo com Viceconti e Neves (2013) o regime tributário baseado no Lucro Presumido, será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

- a) O valor resultante da aplicação de percentuais variáveis conforme o ramo de atividade da pessoa jurídica, sobre a receita bruta auferida nos trimestres civis de cada ano-calendário;
- b) Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras e todos os resultados positivos decorrentes de receitas de atividades acessórias das pessoas jurídicas.

Já em relação ao Simples Nacional, observa-se que existe o recolhimento mediante regime único de arrecadação, de impostos e contribuições de todos os entes da federação. Segundo Viceconti e Neves (2013, p. 20):

“Para fins de enquadramento no Estatuto, consideram-se Microempresas (ME) ou Empresas de Pequeno Porte (EPP) a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o artigo 966º do Código Civil (Lei nº. 10.406 de 2002), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

- a) No caso das microempresas (ME), o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00;
- b) No caso das empresas de pequeno porte (EPP), o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00”.

### 3.5 A INFORMAÇÃO CONTÁBIL E GERENCIAL

Um sistema de informação é definido como um conjunto de atividades inter-relacionadas, documentos e tecnologias destinadas a coletar dados, processá-los e relatar informações para um grupo diversificado de tomadores de decisões internos e externos nas organizações (HURT, 2014).

Para Gil (2012), a informação contábil é essencial no processo de controle e motivação, pois é através da emissão de relatórios e informações repassadas às demais áreas interessadas que possibilitam aos gestores o estabelecimento de metas e indicadores para o acompanhamento do desenvolvimento organizacional.

O ponto de partida para o adequado funcionamento do setor contábil é a planificação deste setor. É necessário verificar os tipos de operações usualmente realizados na empresa, pois deverão ser registradas, sintetizadas e evidenciadas. Portanto, deve-se possuir um plano de contas completo, estruturado de forma que reflita a realidade das operações da organização em consonância com as exigências técnicas contábeis, legais e fiscais. Este trabalho exige grande experiência por parte do contador responsável (GIL, 2012).

Segundo Ludicibus (2010), a informação contábil é de grande importância para atuação dos seguintes grupos de pessoas: (i) sócios, acionistas e proprietários de quotas societárias de maneira geral; (ii) administradores, diretores e executivos dos mais variados escalões; (iii) bancos, capitalistas, prestadores de dinheiro; (iv) governo e economistas governamentais; e (v) pessoas físicas.

Esses grupos de interessados, com base no seu escopo de informações, realizam atividades de planejamento e controle. O planejamento consiste no processo de definição de ações a serem tomadas, sendo avaliados cenários e resultados possíveis a partir dos seus impactos. Em relação ao processo de controle, o uso das informações contábeis é fundamental, pois através destas é que a alta administração consegue avaliar se a organização está seguindo os rumos traçados a partir das deliberações definidas no processo de planejamento (HURT, 2014).

Outros pontos relevantes para o adequado funcionamento do setor contábil, identificados por Ludicibus (2010), são: (1) a escrituração contábil e a elaboração e interpretação de relatórios. A escrituração bem planejada se torna rotineira e pode ser realizada por escriturários sob a supervisão de um profissional habilitado. (2) os relatórios e informações contábeis expressos através do Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultados, Demonstração de Fluxo de Caixa, entre outros, são os resultados da escrita contábil bem executada.

Para fins de análise utilizou-se a Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) como método de averiguação mais viável para a organização no que se refere ao regime tributário empregado.

#### 4 DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO

O art. 187º da Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976, instituiu a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). Esse tem o objetivo de apresentar de forma vertical e resumida o resultado apurado em relação ao conjunto de operações realizadas em um determinado período (BRASIL, 1976).

Ainda, segundo Ludicibus (2010) os resultados apurados através do DRE, podem ser considerados razoavelmente corretos; porém, o lucro exato de uma empresa somente poderá ser constatado ao fim de sua vida, a partir do momento da venda de todo seu ativo e o pagamento de seus passivos. Como usualmente a empresa tem seu tempo de duração de forma indeterminada, se faz necessário que se conheça frequentemente o resultado de suas operações, e o DRE deve ser levantado periodicamente.

Em relação ao impacto dos tributos quando da elaboração e divulgação do DRE, Viceconti e Neves (2013) afirmam que os valores cobrados por terceiros, como por exemplo, tributos sobre vendas e tributos sobre valor adicionado, não se efetivam como ganhos para a entidade e, conseqüentemente, não resultam em aumento do Patrimônio Líquido. Desta forma, se faz a necessidade de que sejam excluídos esses tributos das receitas, como também os ingressos brutos por operações efetuadas por agente.

#### 5 METODOLOGIA

O presente estudo é caracterizado como exploratório, pois segundo Gil (2010) busca proporcionar familiaridade com o problema, tornando-o mais explícito. Bertucci (2011) complementa que as pesquisas exploratórias buscam descrever determinada situação e estabelecer relações entre variáveis. Portanto, o problema estudado será investigado considerando os diversos aspectos que o compõe, envolvendo coleta de dados através de pesquisa bibliográfica e documental.

Quanto a sua finalidade a presente pesquisa é considerada aplicada uma vez que busca solucionar problemas relacionados a escolha sobre o melhor regime tributário que deverá ser adotado em uma empresa varejista de pequeno porte. Dessa forma, assim como esclarece Gil (2010) refere-se à elaboração de um estudo com a finalidade de resolver um problema específico.

A pesquisa classifica-se também como qualitativa no qual procura investigar a relação entre os fatores e o fato, não descartando o uso de instrumentos de coleta e análise de dados utilizados na pesquisa quantitativa (RAMPAZZO, 2010). Será realizada a análise de indicadores econômicos obtidos através do Demonstrativo de Resultado do Exercício (DRE) a fim de obter as bases de cálculo para recolhimento dos impostos.

E quanto ao método de pesquisa empregado, trata-se de um Estudo de Caso que, segundo Gil (2010), consiste no estudo de um objeto, permitindo seu amplo e detalhado conhecimento.

##### 5.1 PROCEDIMENTOS E ANÁLISE DE COLETA DE DADOS

Os referenciais teóricos utilizados nesse trabalho foram pesquisados em livros, artigos, informativos, leis entre outros meios que disponibilizaram as informações. Para realização do estudo, utilizou-se de pesquisa documental em relatórios e documentos gerados pela empresa. Também foram obtidas informações por meio de relatos do gestor da empresa.

A coleta de dados ocorreu de forma qualitativa. Sampieri, Collado e Lucio (2013, p. 418) “na indagação qualitativa os pesquisadores devem construir formas inclusivas para descobrir os vários pontos de vistas dos participantes e adotar papéis mais pessoais e interativos com eles”.

Os dados serão analisados com a utilização da planilha eletrônica para tabulação dos resultados e posteriormente apresentados em forma de tabelas.

O presente trabalho buscou descrever o contexto de atuação de uma empresa varejista de pequeno porte localizada no município de Bagé/RS e estudar os impactos em termos de carga tributária em função da escolha do regime tributário.

#### 6. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste tópico serão apresentados os dados utilizados no estudo sobre a análise comparativa entre os regimes tributários de Lucro Real e Lucro Presumido na empresa em estudo. A partir dos dados foram efetuadas as análises pertinentes.

No que tange os aspectos legais e contábeis, os pontos de maior atenção no momento de elaboração do DRE e realização da análise comparativa dos regimes tributários são:

- Impostos sobre Receita: Por se tratar de uma empresa comercial de autopeças e serviços automotivos, os tributos que impactam sobre as receitas são o PIS, COFINS e ISS.

Em relação ao PIS/COFINS, tais tributos somente são recolhidos em função da venda de serviços, devendo ser retirados da base de cálculo da Receita Bruta os valores referentes às vendas de peças, pois estes são comercializados sob o regime monofásico, no qual tais tributos são recolhidos ainda na indústria. Tal situação ocorre de maneira semelhante com o ICMS, porém neste

# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

caso, as compras de mercadorias pela empresa são realizadas sob regime de substituição tributária, não cabendo o recolhimento por tal tributo.

O ISS, por sua vez, tem como base de cálculo a Receita Bruta de serviços durante o período a ser avaliado.

- Encargos Sociais: Os valores referentes a tais tributos não se tornam objeto de análise deste estudo tendo em vista que não ocorre distorção do ponto de vista econômico-financeiro entre os regimes de Lucro Presumido e Lucro Real.
- Imposto de Renda e CSLL: Tais tributos possuem sistemática de cálculo e alíquotas distintas ao compararmos os regimes de Lucro Presumido e Lucro Real. Deve-se começar pela análise da base de cálculo, pois em relação ao primeiro, esta é obtida a partir da Receita Bruta, enquanto o segundo é obtido a partir da obtenção do indicador de Lucro antes do IR/CSLL, este calculado no DRE. No Lucro Presumido, é obtida a base de cálculo para o recolhimento de IRPJ a partir da aplicação das alíquotas de 8% sobre a Receita Bruta de Mercadorias e 32% sobre a Receita Bruta de Serviços, sendo que sobre o resultado obtido após estes cálculos, se aplica a alíquota de 15% para obter o valor efetivo do imposto devido. Há ainda a possibilidade de ocorrer a aplicação de 10% sobre o valor residual entre o imposto calculado e o valor de R\$ 60.000,00 por trimestre, caracterizando o IRPJ adicional. Em relação a CSLL, a base de cálculo é obtida a partir da aplicação das alíquotas de 12% sobre a Receita Bruta de Mercadorias e 32% sobre a Receita Bruta de Serviços, sendo que, sobre o resultado obtido após estes cálculos, se aplica a alíquota de 9% para obter o valor efetivo do imposto devido. Não existe valor adicional de CSLL.

Para obtenção do valor devido de IRPJ/CSLL no regime tributário de Lucro Real, deve-se aplicar as alíquotas de 15% e 9%, respectivamente, sobre a base de cálculo obtida a partir do DRE. Há ainda possibilidade de IRPJ adicional, seguindo a mesma lógica aplicada em relação ao cobrado no regime de Lucro Presumido.

Buscou-se, a partir da caracterização da empresa, analisar seu histórico, seus desempenhos passados, seus pontos fortes e fracos no que se refere à gestão econômico-financeira, bem como sua atual conjuntura e perspectiva em relação ao mercado onde está inserida. Desta forma, foram traçados cenários para a empresa, realizando projeções de receitas e despesas para o ano fiscal de 2018. Neste contexto, foi selecionado o cenário mais provável e com este realizada a comparação de resultados considerando os impactos das escolhas entre os regimes de Lucro Real e Lucro Presumido. A partir desta projeção, utilizando o Demonstrativo de Resultado do Exercício (DRE) chegou-se aos resultados descritos a seguir.

Tabela 1: Lucro Presumido

DRE	Incidência	Alíquotas %	2018
<b>RECEITA BRUTA</b>			<b>580.000</b>
Peças			500.000
Serviços			80.000
Impostos sobre Receita			(6.920)
<b>RECEITA LÍQUIDA</b>			<b>573.080</b>
Custos Variáveis			(355.000)
<b>Margem de Contribuição</b>			<b>218.080</b>
Margem de Contribuição %			38%
Custos Fixos			(120.000)
Despesas com Pessoal			(75.000)
Despesas de Funcionamento			(35.000)
Publicidade			(10.000)
Custos Fixos %			-21%
<b>DESPESAS OPERACIONAIS (-)</b>			<b>(475.000)</b>
<b>RESULTADO OPERACIONAL (=)</b>			<b>98.080</b>
<b>OUTROS RESULTADOS(=)</b>			<b>(23.000)</b>
Amortização/Depreciação (-)			(3.000)
Receitas Financeiras (+)			0
Despesas Financeiras (-)			(20.000)
<b>LUCRO ANTES DO IR (=)</b>			<b>75.080</b>
IRPJ S/ Produtos	Receitas de Produtos	1,20%	(6.000)
IRPJ S/ Serviços	Receitas de Serviços	4,80%	(3.840)
Adicional de IRPJ	% Sobre excedente do IRPJ	10,00%	0
CSLL S/ Produtos	Receitas de Produtos	1,08%	(5.400)
CSLL S/ Serviços	Receitas de Serviços	2,88%	(2.304)
<b>LUCRO LÍQUIDO (=)</b>			<b>57.536</b>
<b>Margem Lucro Líquido %</b>			<b>10%</b>

Fonte: Adaptado pelo autor

# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

Tabela 02: Lucro Real

DRE	Incidência	Alíquotas %	2018
<b>RECEITA BRUTA</b>			<b>580.000</b>
Peças			500.000
Serviços			80.000
Impostos sobre Receita			(11.400)
<b>RECEITA LÍQUIDA</b>			<b>568.600</b>
Custos Variáveis			(355.000)
<b>Margem de Contribuição</b>			<b>213.600</b>
<b>Margem de Contribuição %</b>			<b>38%</b>
Custos Fixos			(120.000)
Despesas com Pessoal			(75.000)
Despesas de Funcionamento			(35.000)
Publicidade			(10.000)
Custos Fixos %			-21%
<b>DESPESAS OPERACIONAIS (-)</b>			<b>(475.000)</b>
<b>RESULTADO OPERACIONAL (=)</b>			<b>93.600</b>
<b>OUTROS RESULTADOS(=)</b>			<b>(23.000)</b>
Amortização/Depreciação (-)			(3.000)
Receitas Financeiras (+)			0
Despesas Financeiras (-)			(20.000)
<b>LUCRO ANTES DO IR/CSLL (=)</b>			<b>70.600</b>
IRPJ S/ Produtos	Sobre Lucro Antes do IR/CSLL	15,00%	(10.590)
IRPJ S/ Serviços	NA	4,80%	-
Adicional de IRPJ	% Sobre excedente do IRPJ	10,00%	0
CSLL S/ Produtos	Receitas de Produtos	9,00%	(6.354)
CSLL S/ Serviços	Receitas de Serviços	2,88%	-
<b>LUCRO LÍQUIDO (=)</b>			<b>53.656</b>
<b>Margem Lucro Líquido %</b>			<b>9%</b>

Fonte: Adaptada pelo autor

Conforme observa-se, as diferenças entre os regimes se dão nos itens Impostos sobre Receita, IRPJ e CSLL. Conforme a projeção, chegou-se ao resultado de R\$ 24.464,00 como impacto total das obrigações com tributos ao optar pelo regime tributário de Lucro Presumido. Ao passo que o impacto total referente ao Lucro Real foi de R\$ 28.344,00. Um resumo dessa análise é apresentado na tabela a seguir.

Tabela 3: Resultados projetados

	Lucro Presumido	Lucro Real
Impostos sobre Receita	(6.920)	(11.400)
IRPJ	(9.840)	(10.590)
CSLL	(7.704)	(6.354)
<b>Impacto Total</b>	<b>(24.464)</b>	<b>(28.344)</b>

Fonte: Adaptado pelo autor

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pelo desenvolvimento do presente estudo foi possível verificar o impacto da carga tributária sobre uma empresa varejista do segmento automotivo. Foram comparados os resultados projetados a partir da aplicação das sistemáticas tributárias Lucro Presumido e Lucro Real. Observou-se ser mais vantajosa a utilização da sistemática de Lucro Presumido com a redução das obrigações com tributos. Isso se dá por conta do segmento da empresa, pois há desobrigação de recolhimento de determinados tributos ou não incidência como o PIS/COFINS sobre receita bruta de mercadorias e ICMS.

Após as análises das projeções constatou-se que o objetivo proposto foi alcançado, pois através dessas análises identificou-se as regras que orientam a prática dos regimes tributários em estudo, servindo como base para a realização das projeções. Também foram desenvolvidos cenários pessimista, otimista e factível, sendo o último apresentado nos resultados desse estudo. Dessa forma, foi possível verificar os impactos decorrentes da tomada de decisão sobre o regime tributário. Ao optar pelo Lucro Presumido houve uma tendência de redução no pagamento de tributos pela empresa. Por fim, recomendou-se o regime tributário a ser implementado.

Diante desse contexto, verificou-se que este estudo é pertinente e importante para a empresa pesquisada, tendo em vista a gestão dos encargos tributários, a mitigação de riscos e redução de custos. O empresário poderá conhecer como funciona os regimes tributários do Lucro Presumido e Lucro Real e escolher dentre eles o mais vantajoso. Assim sendo, é notória a importância do contador, através do seu conhecimento prático e da legislação tributária atualizada, ao que tange o fornecimento de informações acuradas aos seus clientes.

# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BERTUCCI, Janete Lara de Oliveira. **Metodologia básica para elaboração de trabalho de conclusão de cursos**. São Paulo: Atlas, 2011.

BRASIL. **Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999**. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. Diário Oficial, Brasília, DF, 6 mai. 1999.

\_\_\_\_\_. **Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967**. Estabelece para os Estados e Municípios uma política comum em matéria do imposto de circulação de mercadorias. Diário Oficial, Brasília, DF, 30 jan. 1967.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Diário Oficial, Brasília, DF, 19 dez. 1976.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 87 de 13 de Setembro 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em 08 Set. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Diário Oficial, Brasília, DF, 27 dez. 1996.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Diário Oficial, Brasília, DF, 29 dez. 2003.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil. Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 08 Set. 2017.

\_\_\_\_\_. **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/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em 08 Set. 2017.

\_\_\_\_\_. **Ato complementar nº 36 de 13 de Março de 1967**. Dispõe sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, altera os Atos Complementares nºs. 34, de 1967 e 35, de 1967, e denomina " Código Tributário Nacional " a Lei nº 5.172, de 1966 e suas alterações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ACP/acp-36-67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-36-67.htm)>. Acesso em 07 Set. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320. Direito Financeiro de 17 de Março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em 06 Set. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172. Sistema Tributário Nacional de 25 de Outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em 04 Set. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 116 de 31 de Julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em 04 Set. 2017.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional nº 18 de 01 de Dezembro de 1965**. Dispõe sobre Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm)>. Acesso em 08 Set. 2017.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 22 de 1989**.

Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm)>. Acesso em 05 Set. 2017.

CHIAVENATO, Idalberto. **Gestão da Produção: Uma abordagem introdutória**. São Paulo: Manole, 2012.

GIL, Antonio de. **Sistemas de Informações Contábeis**. São Paulo: Saraiva, 2012.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5ª edição. São Paulo: Atlas, 2010.

HURT, Roberto L. **Sistemas de Informações Contábeis**. Porto Alegre: Bookman, 2014.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Introdutória**. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Controladoria Básica**. São Paulo: Cengage, 2010.



# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

PIRES, Rodrigo do Livramento. **Análise tributária do comércio de compra e venda de veículos automotores usados sob o regime de tributação do lucro presumido no Estado de Santa Catarina.** Disponível em: <<http://repositorio.unesc.net/bitstream/1/4455/1/Rodrigo%20do%20Livramento%20Pires.pdf>>. Acesso em 04 de Set. 2017.

RAMPAZZO, Lino. **Metodologia Científica.** 8ª. ed. - São Paulo: Edições Loyola, 2010.

RIBEIRO, Robson. **O Sistema Tributário Brasileiro.** Disponível em: . <<http://www.administradores.com.br/artigos/negocios/o-sistema-tributario-brasileiro/12864/>>. Acesso em 06 Set. 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 7ª. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015.

SAMPIERI, Roberto Hernandez; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, María del Pilar. **Metodologia de pesquisa.** 5º. ed. Porto Alegre: Penso, 2013.

VICECONTI, Paulo; NEVES, Silvério das. **Contabilidade Avançada e Análise das Demonstrações Financeiras.** São Paulo: Saraiva, 2013.



# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

## ANÁLISE DO CONTROLE PATRIMONIAL DA COOPERATIVA AGRÍCOLA MIXTA SÃO ROQUE LTDA

## ANALYSIS OF THE PATRIMONIAL CONTROL OF MIXTA AGRICULTURAL COOPERATIVE SÃO ROQUE LTDA

Morgani Lang, Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, URI Cerro Largo, RS, Brasil, morganilang@hotmail.com

Luis Valentim Zorzo, Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, URI Cerro Largo, RS, Brasil, luiszorzo@via-rs.net

Lucas Seffrin Zorzo, Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, URI Cerro Largo, RS, Brasil, lucaszorzo@via-rs.net

Edson Bolzan, Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, URI Cerro Largo, RS, Brasil, bolzanedson@via-rs.net

### RESUMO

Esse estudo objetivou analisar o controle patrimonial da Cooperativa Agrícola Mixta São Roque Ltda, verificando a existência de bens fisicamente, contabilmente e em relatórios patrimoniais. Como método de pesquisa, foi utilizado o da pesquisa descritiva com abordagem qualitativa e coleta de dados por meio de análises de documentos e arquivos, de entrevistas informais e observações *in loco*. Através de uma amostra de itens, foi observada a situação patrimonial da Cooperativa. Tal amostra é proveniente da conta do Ativo Imobilizado denominada “Construções e Edificações”, conta esta que apresenta maior saldo dentre as contas do Ativo Imobilizado, no último dia do ano de 2016. Os bens da amostragem são os que possuem valor de aquisição mais relevante em relação aos demais bens que compõem a conta em análise. Dessa forma, realizou-se uma verificação da interligação entre a existência física, contábil e patrimonial dos bens da amostragem. Houve a constatação da existência dos itens da amostra nesses três âmbitos, demonstrando que existe controle patrimonial na Cooperativa, contribuindo para uma informação sólida e condizente com a realidade.

Palavras-chave: Controle Patrimonial; Cooperativa; Ativo Imobilizado.

### ABSTRACT

This study aimed at analysing the patrimonial control of Mixta Agricultural Cooperative São Roque Ltda, verifying the existence of assets physically, in the accounts and in equity reports. As a research method, descriptive research was used with a qualitative approach and data collection through analysis of documents and files, informal interviews and *in loco* observations. Through a sample of items, the financial situation of the Cooperative was observed. This sample comes from the Fixed Assets account called "Constructions and Buildings", which accounts for the largest balance among the Fixed Assets accounts, on the last day of 2016. The assets of the sample are those that have the most relevant acquisition value in relation to the other assets that make up the account under analysis. Thus, a verification on the interconnection between the physical, accounting and patrimonial assets of the sample was made. The existence of the items of the sample in these three areas was verified, demonstrating that there is patrimonial control in the Cooperative, contributing to a solid and consistent information to the reality.

Key-words: Patrimonial Control; Cooperative; Fixed Assets.

### 1 INTRODUÇÃO

Valores como “credibilidade, trabalho, honestidade e prudência” são vivenciados pelos associados, colaboradores e dirigentes da Cooperativa Agrícola Mixta São Roque Ltda, também conhecida como COOPEROQUE, na busca de desenvolver sua missão: “Estimular o desenvolvimento sustentado do agronegócio de alimentos, através da colaboração recíproca de seus associados e da permanente qualificação de seus colaboradores, com o objetivo de gerar produtos e processos adequados aos seus clientes, fortalecendo o sistema econômico e social da região, na qual está inserida.”, missão esta que norteia a Cooperativa, desde sua fundação, em 01 de novembro de 1951, quando possuía 33 sócios fundadores.

Conforme o Relatório de Gestão 2016 da Cooperativa, em tal ano seu Ativo Imobilizado possuía um valor líquido de R\$ 63.917.450,53, o que representa 34,76% do Ativo Total da Cooperativa. O Ativo Imobilizado, por sua relevância na composição da organização, deve receber uma atenção especial, principalmente no que tange ao controle de tal patrimônio.

A Ciência Contábil contribui para salvaguardar ativos e também no controle das entidades e a partir de tal controle pode oferecer informações sólidas para seus usuários. Com o intuito de analisar o controle que a COOPEROQUE realiza a salvaguarda de seu patrimônio, realizou-se o presente estudo tendo como problema: A Cooperativa Agrícola Mixta São Roque Ltda possui um controle patrimonial que dá suporte aos dados contábeis condizente com a realidade patrimonial, contribuindo para a solidez da informação contábil?

Assim, o objetivo principal de verificar se a realidade patrimonial da empresa está em conformidade com as normas contábeis que preconizam o fato de que o patrimônio deve informar a real situação empresarial, tem-se como objetivos específicos:

- Elencar, no controle patrimonial, os cinco itens de valor de aquisição mais relevante da conta do Ativo Imobilizado mais representativa em 31/12/2016;
- Verificar a existência física dos bens elencados no estudo;
- Relacionar a presença dos bens no controle patrimonial com a contabilidade.

Este artigo se organiza, além desta introdução, tendo na sequência a seção dois em que se desenvolve o embasamento teórico para agregar suporte à análise dos resultados; na seção três as especificações metodológicas; na seção quatro as descrições dos resultados; e, na seção cinco, as considerações finais. Por fim se elencam as referências consultadas.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 O CONTROLE DO PATRIMÔNIO

Segundo Padovezze (2012), o patrimônio de pessoas jurídicas e físicas forma a entidade contábil, o qual é controlado pela Ciência Contábil, que é considerada um sistema de informação. Marion (2009) complementa que, desde seu princípio, a contabilidade fornece a informação para a tomada de decisões e, com tal intuito, continua, além de que, por meio dela o governo passou a utilizar-se para arrecadação de tributos, tornando-a obrigatória para grande parte das empresas.

O Conselho Federal de Contabilidade (2008, p.17) através da Resolução nº 774/94 que trata do Apêndice aos princípios fundamentais da contabilidade, deixa explícito que “A Contabilidade possui objeto próprio – o Patrimônio das Entidades – e consiste em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade, certeza e buscas das causas [...]”. E, para que esse objeto da contabilidade esteja em conformidade com o desejado, é conveniente relacionar a menção de Crepaldi (2013), em que, para ele, a contabilidade controla o patrimônio da organização, apura seu resultado e transmite essa informação aos usuários que dela necessitarem. Acredita-se que a sincronia entre o recentemente citado por Crepaldi (2013), com o objeto da Ciência Contábil, possibilita o melhor controle sobre a entidade.

O controle contábil está conexo à salvaguarda do patrimônio da entidade, bem como, aos registros contábeis e plano de organização da mesma, relacionando-se com a segregação de funções e controle físico sobre os valores em custódia (ATTIE, 2011).

Salienta-se desse modo, que o controle do Ativo Imobilizado é também relevante. Nessa concepção, Beulke e Bertó (2008) mencionam que o controle patrimonial é necessário para o cálculo da depreciação, reavaliação, aquisição de seguros, compra e venda de bens. Nesse sentido, estes autores revelam também que é importante a organização física do patrimônio, a qual consiste no levantamento físico dos bens e classificação dos bens por contas; como também, a avaliação monetária dos bens patrimoniais, incluindo a depreciação.

Iudícibus et al. (2010) complementa tal ideia com a especificidade de controlar o Ativo Imobilizado por meio do registro individual dos bens. Segundo ele, tal prática proporciona maior controle físico, quanto contábil, da existência do bem e facilita a identificação da depreciação e alocação dos custos do bem.

### 2.2 ATIVO IMOBILIZADO: RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

São considerados parte do grupo de contas denominado Ativo Imobilizado, os bens tangíveis que serão utilizados nas atividades da entidade, que trarão benefícios e que estarão sob a responsabilidade da entidade, a qual assume os riscos e controles sobre tais bens (MARION, 2009), ou seja, os bens corpóreos que contribuem para a execução dos trabalhos na entidade, bem como os direitos ligados a tal finalidade. Ferreira (2011) complementa que os direitos assim classificados são apenas os tangíveis, pois, a partir da Lei 11.638/07, os bens incorpóreos passaram a constituir o grupo patrimonial chamado intangível.

O CPC 27 (2009) aborda que o reconhecimento do custo de um Ativo Imobilizado ocorre somente se tal bem trará benefícios futuros à entidade e se seu custo for mensurável de forma confiável. Destaca-se a existência de gastos não capitalizáveis. Iudícibus et al. (2010) menciona que gastos não capitalizáveis são aqueles que não gerarão benefícios econômicos à empresa por mais de um ano, contudo são necessários para conservar o ativo imobilizado.

Salienta-se que a manutenção de um bem imobilizado deve ser despesada e não incorporada ao seu valor contábil; todavia, no caso da substituição de uma peça do imobilizado em um intervalo regular, essa pode ser incorporada ao valor contábil do imobilizado e, após, é dada a baixa da peça substituída (CPC 27, 2009), ocorrendo da mesma forma no caso de inspeções.

Ferreira (2011) cita que não existe critério determinado pelas normas internacionais ou para a distinção do que será considerado como gasto do período ou imobilizado. Porém, a legislação tributária, por meio da Lei 12.973/14, determina que o custo de aquisição de ativo imobilizado só poderá ser considerado despesa se o bem não tiver vida útil maior que um ano e se tal custo for menor que R\$1.200,00.

Em estudo ao CPC 27 (2009), observa-se que um item do Ativo Imobilizado, ao ser reconhecido, é mensurado pelo seu custo. Conforme Iudícibus et al. (2010, p.229), “O custo reconhecido no valor contábil de um item do ativo imobilizado deve ser equivalente ao valor à vista no momento do reconhecimento.”, ou seja, caso a compra seja a prazo, a diferença entre o valor à vista e o valor a prazo deve ser reconhecido como juros que podem ser capitalizados ou despesados, de acordo com o caso (ALMEIDA, 2010).

O custo do imobilizado é formado pelo seu custo de aquisição, somando-se os impostos não recuperáveis e os gastos necessários para que o bem possa entrar em funcionamento ou utilização, bem como as estimativas de gastos em relação a sua retirada do local onde estava instalado, conforme o CPC 27 (2009). Salienta-se que os gastos incorridos após o imobilizado ter entrado em funcionamento não podem ser atribuídos ao seu custo, mas deverão ser considerados como despesa (IUDÍCIBUS et al., 2010).

### **2.3 TESTE PARA IMPAIRMENT E DEEMED COST**

Santos et al. (2015) relata que a redução pelo valor recuperável é realizada com o intuito de ajustar o valor contábil do ativo, especialmente, o não-circulante, quando esse valor contábil está acima do valor de seu uso ou então do valor de sua venda. Comenta também que a redução pelo valor recuperável é denominada, nas normas internacionais de contabilidade, como teste para *Impairment*.

O CPC 01 (2010) descreve que o valor recuperável de um ativo é considerado a o valor em uso do ativo ou o seu valor justo, diminuído da despesa de venda, dos dois o maior.

Ao adotar as práticas contábeis do CPC 27 (2009) e assim introduzir as normas internacionais de contabilidade na entidade, Azevedo (2010) menciona que deverá ser utilizado o conceito do custo atribuído (*deemed cost*) para os itens do imobilizado. Ainda, segundo o autor, sugere-se que, para o custo atribuído, seja utilizado o valor justo. O custo atribuído poderá ser usado apenas na adoção inicial das normas contábeis (AZEVEDO, 2010).

### **2.4 DEPRECIÇÃO E BAIXA DE ATIVO IMOBILIZADO**

Iudícibus et al. (2010) comenta que a depreciação é a diferença entre custo do bem e seu valor residual. Tal valor depreciável deve ser alocado aos bens de forma sistemática, de acordo com sua vida útil (CPC 27, 2009). Entende-se por valor residual, por meio da análise do pronunciamento do CPC recentemente mencionado, como o valor que a entidade conseguiria na venda do ativo, deduzido das despesas com venda, após o término da vida útil do bem.

A vida útil pode ser determinada por meio das quantidades produzidas ou pelo período que a entidade espera que o ativo estará à disposição da entidade (ALMEIDA, 2010).

Para Santos et al. (2015), a vida útil pode ser observada pelo uso do ativo de acordo com sua capacidade física de produção, a obsolescência técnica decorrente de mudanças na produção, o desgaste físico que sofre conforme o uso e pelo término de contrato.

O CPC 27 (2009) cita também que a depreciação de um bem do ativo imobilizado inicia quando o bem está no local e em condições de funcionamento para ser usado pela entidade, sendo que a depreciação poderá ser zero quando não houver produção. O mesmo item do CPC, que se refere ao ativo imobilizado, trata que a depreciação não cessa por um bem ter-se tornado ocioso, mas, se o item do imobilizado for classificado como mantido para a venda ou se ele for baixado, a depreciação deverá deixar de ser praticada sobre aquele bem.

Destaca-se que terrenos não são depreciáveis, exceto nas circunstâncias em que a parcela de restauração e desmontagem fizer parte do custo do terreno, sendo que o período de depreciação ocorrerá até cessarem os benefícios gerados pelos custos incorridos (SANTOS et al., 2015).

A depreciação pode ser realizada sob a perspectiva da Legislação Fiscal e da Legislação Societária, em que a legislação fiscal admite taxas para a depreciação, porém, somente podem ser usadas para apuração de impostos (IUDÍCIBUS, 2010). Logo, poderá haver diferença entre a vida útil econômica do bem e a vida útil decorrente da taxa de depreciação admitida pelo fisco. Então, Iudícibus (2010) ressalta que, contabilmente, deve-se usar a vida útil econômica e, no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), deverá constar a diferença entre a depreciação contábil e a fiscal.

Há também o caso de baixas de bens do Ativo Imobilizado. O CPC 27 (2009) determina que um bem do ativo imobilizado deverá ser baixado quando será vendido ou, então, quando não mais será capaz de gerar benefícios à entidade. Ferreira (2011) comenta que perdas ou ganhos por ocasião da venda de imobilizado devem ser reconhecidos no resultado. Sendo que o CPC 27 (2009) complementa que o ganho ou perda resultará da diferença entre o valor líquido da venda e o valor contábil do item.

Os ganhos ou perdas deverão ser apresentados de forma líquida (AZEVEDO, 2010). Desse modo, Ferreira (2011) disserta que o valor recebido na venda do ativo imobilizado deverá ser da receita à vista, realizando-se o ajuste ao valor presente, ou seja, o valor que não foi reconhecido inicialmente será considerado como receita de juros.

### 3 METODOLOGIA

Como o estudo foi referente à análise do controle patrimonial da COOPEROQUE com intuito de verificar sua contribuição no suporte da informação contábil, caracterizou-se por uma pesquisa aplicada. Logo, relaciona-se com a percepção de Gil (2010), em que a pesquisa aplicada resolve problemas no âmbito da sociedade. Matias-Pereira (2012) complementa que é uma pesquisa em busca de solucionar problemas específicos, de interesse local e aplicar os conhecimentos na prática.

Também se classifica como uma pesquisa descritiva, pois, segundo Gil (2010), está relacionada ao estudo das características de uma população e das variáveis a ela relacionadas. Barros e Lehfeld (2007) acrescentam que esse tipo de pesquisa descreve o objeto da pesquisa. Desse modo, observa-se que a pesquisa desse estudo foi descritiva, pois discriminou a respeito dos controles patrimoniais da cooperativa em estudo.

A pesquisa é considerada qualitativa que, para Michel (2015), é considerada um tipo de pesquisa que faz interpretações e análise do estudo chegando a uma conclusão, como, neste caso, em relação ao controle existente sobre o patrimônio da COOPEROQUE.

Gil (2010) aponta que, no estudo de caso, a coleta de dados deve ser realizada por meio de uma triangulação de técnicas que envolvem as entrevistas, as observações *in loco* e as análises documentais. Nesse estudo, ao se aplicar as referidas técnicas, organizou-se os dados segundo as recomendações de Yin (2015) quanto a confecção do protocolo do estudo de caso, pelo qual o pesquisador organiza a coleta de dados para as posteriores interpretações dos dados e descrição dos resultados.

A limitação do método “Estudo de caso”, em relação à abordagem desse trabalho, está conexas ao entendimento de Yin (2015), em que descreve que o estudo de caso, dificilmente, pode ser generalizado, ou seja, provavelmente não poderá ser utilizado em todos os aspectos em outras pesquisas, todavia serve para realizar comparações.

### 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Na análise do controle patrimonial da COOPEROQUE em 31/12/2016, relacionou-se a existência do bem, tanto fisicamente, quanto no controle patrimonial e na contabilidade, utilizando uma amostragem dos cinco itens que possuem valor de aquisição mais relevante na conta do Ativo Imobilizado que possui maior saldo no ano em estudo.

Desse modo, analisando o Balanço Patrimonial da cooperativa em estudo, constatou-se que a conta de Construções e Edificações é a mais relevante do Ativo Imobilizado de 2016. Salienta-se que foi usado como base o ano de 2016 pelo fato de que suas Demonstrações Contábeis estão aprovadas em Assembleia Geral Ordinária.

Logo, os três itens que compõe o objetivo desse estudo terão como base os mesmos bens selecionados.

#### 4.1 OS BENS IMOBILIZADOS E O RELATÓRIO DE CONTROLE PATRIMONIAL

Para elencar os bens que servirão como base para a análise de todo o controle patrimonial, o qual está relacionado ao relatório de controle patrimonial, a existência física e a presença dos bens nos registros contábeis, observou-se os bens com maior valor de aquisição. Todavia, antes de elencar os bens com o maior valor de aquisição, foi verificada a conta do Ativo Imobilizado com maior saldo no último dia do ano de 2016, sendo assim, selecionada a conta de Construções e Edificações.

Pode-se observar, na figura 1, que o valor de aquisição de cada bem está representado na linha denominada “Normal” e coluna “Vlr.Original”.

A coluna “Vlr.Original” pode demonstrar também o valor do Custo Atribuído (*deemed cost*) do bem, por ocasião da avaliação patrimonial consequente da adesão das normas internacionais de contabilidade, no que tange ao CPC 27 (2009).

COOPERATIVA AGRICOLA MIXTA SAO ROQUE LTDA										CNPJ:88.896.899/0001-13	
Relação do Cadastro de Itens											
Data de Referência: 31/12/2016											
<b>795 - CONSTRUÇOES E EDIFICACOES</b>											
<b>Item: 32</b> - Nº Patrimonial: - MOEGAS 01 E 02 COM DEP.DE LENHA, MAQUINAS DE LIMPEZA, ABRIGO PARA SECADOR E TRANSFORMADOR											
Local: 1 Dep./Seção: 72 Data da Aquisição: 30/12/2011 Início da Depreciação: 01/01/2016 C.Custos: 2											
Situacão Sb Vir.Original Depreciação Fiscal Depreciação Societária											
Vir.Depreciável Total Percentual Depr. Acum. Saldo Depreciável Vir.Depreciável Total Percentual Depr. Acum. Saldo Depreciável											
Normal 1.478.722,90 1.478.722,90 4,00000 59.148,96 1.419.573,94 1.336.981,60 3,33333 46.194,28 1.290.787,32											
59.148,96 1.419.573,94 1.336.981,60 46.194,28 1.290.787,32											
<b>Item: 12</b> - Nº Patrimonial: - PREDIO ADMINISTRATIVO SETOR DE CEREAIS COMPOSTO POR: PREDIO ADMINISTRATIVO SUPERIOR E INFERIOR, PLATAFORMA PIBALANCAS, ESCRITORIO PARA OPERADOR BALANCA, SLA DE CLASSIFICACAO E GARAGEM											
Local: 1 Dep./Seção: 68 Data da Aquisição: 31/12/2014 Início da Depreciação: 01/01/2016 C.Custos: 2											
Situacão Sb Vir.Original Depreciação Fiscal Depreciação Societária											
Vir.Depreciável Total Percentual Depr. Acum. Saldo Depreciável Vir.Depreciável Total Percentual Depr. Acum. Saldo Depreciável											
Normal 1.451.948,15 1.451.948,15 4,00000 58.077,96 1.393.870,19 1.308.355,41 2,22222 28.680,40 1.279.675,01											
Custo Atribuido 269.002,23 269.002,23 4,00000 3.586,68 265.415,55 242.398,82 2,22222 1.795,56 240.603,26											
61.664,64 1.659.285,74 1.550.754,23 30.475,96 1.520.278,27											
<b>Item: 5</b> - Nº Patrimonial: - PAVILHAO INDUSTRIAL BIG BAG (DEPOSITO FERTILIZANTES, AGROTOXICOS, ETC)											
Local: 1 Dep./Seção: 98 Data da Aquisição: 31/12/2015 Início da Depreciação: 01/01/2016 C.Custos: 5											
Situacão Sb Vir.Original Depreciação Fiscal Depreciação Societária											
Vir.Depreciável Total Percentual Depr. Acum. Saldo Depreciável Vir.Depreciável Total Percentual Depr. Acum. Saldo Depreciável											
Normal 1.263.564,75 1.263.564,75 4,00000 50.542,56 1.213.022,19 1.138.689,14 2,08333 23.617,16 1.115.071,98											
Custo Atribuido 76.872,85 76.872,85 4,00000 1.024,96 75.847,89 69.275,66 2,08333 481,08 68.794,58											
51.567,52 1.288.870,08 1.207.964,80 24.098,24 1.183.866,56											
<b>Item: 2.646</b> - Nº Patrimonial: - ABRIGO P/MOEGAS 06 E 07 COM TOMBADORES											
Local: 1 Dep./Seção: 91 Data da Aquisição: 01/12/2016 Início da Depreciação: 01/12/2016 C.Custos: 2											
Situacão Sb Vir.Original Depreciação Fiscal Depreciação Societária											
Vir.Depreciável Total Percentual Depr. Acum. Saldo Depreciável Vir.Depreciável Total Percentual Depr. Acum. Saldo Depreciável											
Normal 1.167.372,88 1.167.372,88 4,00000 3.891,24 1.163.481,64 1.051.750,74 2,04082 1.788,69 1.049.962,05											
Custo Atribuido 11.259,03 11.259,03 4,00000 37,53 11.221,50 10.143,88 2,04082 17,25 10.126,63											
3.928,77 11.174.703,14 1.061.894,62 1.805,94 1.060.088,68											
<b>Item: 2.644</b> - Nº Patrimonial: - SILO 21 CAPACIDADE 75 MIL SACAS											
Local: 1 Dep./Seção: 91 Data da Aquisição: 01/12/2016 Início da Depreciação: 01/12/2016 C.Custos: 2											
Situacão Sb Vir.Original Depreciação Fiscal Depreciação Societária											
Vir.Depreciável Total Percentual Depr. Acum. Saldo Depreciável Vir.Depreciável Total Percentual Depr. Acum. Saldo Depreciável											
Normal 1.162.000,00 1.162.000,00 4,00000 3.873,33 1.158.126,67 1.103.970,71 2,04082 1.877,50 1.102.093,21											
Custo Atribuido 1.415,87 1.415,87 4,00000 4,72 1.411,15 1.345,16 2,04082 2,29 1.342,87											
3.878,05 1.159.537,82 1.105.315,87 1.879,79 1.103.436,08											

Figura 1 - Relação de itens no controle patrimonial – Construções e Edificações. Fonte: Cooperoque (2017)

Observa-se que no relatório de controle patrimonial da Cooperativa cada bem possui seu número de item, o qual corresponde ao número do bem perante todo o controle patrimonial. Na sequência, encontra-se a descrição “Nº Patrimonial”, a qual refere-se ao número de etiqueta patrimonial, que neste caso, não possui numeração devido ao fato de prédios não possuírem etiqueta patrimonial. Isso, pois, a Cooperativa considera desnecessário etiquetar os bens da conta “Construções e Edificações”, ou então, identificar cada bem através de número patrimonial, pelo fato de que os gestores conhecem as instalações e se, casualmente, forem se deparar com alguma dúvida a respeito disso, entrarão em contato com o responsável do setor que conhece a planta de tal construção e frequenta diariamente tais instalações, ressaltando ainda o fato de a Cooperativa está localizada de forma centralizada, o que facilita tal conhecimento. Destaca-se, porém, que o etiquetamento é realizado nas demais contas do Ativo Imobilizado, como “Móveis e Utensílios”, “Equipamentos de Informática”, “Veículos” e “Máquinas e Equipamentos”.

O relatório também detalha a descrição do bem, sua data de aquisição e data de início de depreciação, o departamento/seção do bem e seu centro de custos.

Outra informação de extrema importância pertencente ao relatório é a depreciação fiscal e a depreciação societária/econômica do bem. Em ambos os casos há a coluna do valor depreciável total do bem, o percentual de depreciação que recairá anualmente sobre tal valor depreciável total e ainda, o saldo que o bem ainda tem a depreciar até o final de sua vida útil.

#### 4.2 VERIFICAÇÃO DA EXISTÊNCIA FÍSICA DOS BENS

Foi verificado se os bens elencados na figura anterior estão presentes fisicamente na Cooperativa. Todos eles foram localizados e para comprovação realizou-se o registro fotográfico o qual contempla todos os bens na figura a seguir.

	
Item nº 32 – Moegas 01 e 02	Item – nº12 Prédio Admin. do Setor Cereais
	
Item nº 05 – Pavilhão para Big Bag	
	
Item nº 2644 – Silo 21	Item nº 2646 – Abrigo para Moegas 06 e 07

Figura 2 – Demonstração da existência física – Construções e Edificações. Fonte: Elaborado pelos autores(2017)

Ambas as construções se encontram localizadas de forma centralizada e ao necessitarem de alguma reforma, manutenção ou ampliação, as mesmas são realizadas por uma equipe de construção, própria da cooperativa.

#### 4.3 RELAÇÃO ENTRE O RELATÓRIO DE CONTROLE PATRIMONIAL E OS REGISTROS CONTÁBEIS

Como seria dificultado o processo de identificar, os bens elencados no estudo, de forma distinta em um lançamento contábil, pelo fato de que em um lançamento pode haver mais de uma nota fiscal ou uma nota fiscal conter vários itens, optou-se por demonstrar que a existência dos bens está na contabilidade, por meio da imagem do valor final do razão da conta “Construções e Edificações”, em 31/12/2016.

Tal razão poderá ser confrontado com o valor de um relatório de itens “consolidado”, desta conta, o qual possui o valor original total dos itens que a compõem. Se o valor final do razão contábil da conta “Construções e Edificações” for o mesmo do total do valor original dos bens no relatório consolidado de itens, deduz-se que os bens da amostra, que estão nesse relatório de itens do controle patrimonial, estão também nos registros contábeis.

# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

Figura 3 - Relação relatório patrimonial e razão contábil – Construções e Edificações.

Razão contábil:		COOPERATIVA AGRICOLA MIXTA SAO ROQUE LTDA		CNPJ:88.896.899/0001-13	
Razão Analítico					
Data	Histórico	Débito	Crédito	Saldo Atual	
<b>Período: 31/12/2016 a 31/12/2016</b>					
16401000002	795 CONSTRUÇÕES E EDIFICAÇÕES				
	Saldo Anterior.....			24.853.066,37 D	
31/12/2016	205.951-1 VLR.REF.TRANSF.DE IMOBILIZACOES EM ANDAMENTO - CUSTO DO PASSEIO E PISO DE CONCRETO S.LATICINIOS	43.354,53		24.896.420,90 D	
31/12/2016	205.957-1 VLR.REF.TRANSF.DE IMOBILIZACOES EM ANDAMENTO - MURO DA NOVA UNIDADE ARMAZENADORA	290.044,77		25.186.465,67 D	
31/12/2016	205.958-1 VLR.REF.TRANSF.DE IMOBILIZACOES EM ANDAMENTO - PISO EM CONCRETO ARMADO - NOVA UNIDADE ARMAZENADORA	613.543,87		25.800.009,54 D	
31/12/2016	205.960-1 VLR.REF.TRANSF.DE IMOBILIZACOES EM ANDAMENTO - MATERIAIS E INSTALACOES ELETRICAS DA NOVA UNIDADE ARMAZENADORA	394.601,07		<b>26.194.610,61 D</b>	
		1.341.544,24	0,00		
<b>TOTALS</b>		1.341.544,24	0,00		

Relatório de itens consolidado:		COOPERATIVA AGRICOLA MIXTA SAO ROQUE LTDA		CNPJ:88.896.899/0001-13					
Relação do Cadastro de Itens - Consolidado									
Data de Referência: 31/12/2016									
Item/Subitem	Nº Patrimonial	Valor Original	Depreciação Acumulada Valor Original	Dif. Deprec. Fisc/Soc.	Valor Reavaliação	Depreciação Acumulada Reavaliação	Valor Custo Atribuído	Depreciação Acumulada Custo Atribuído	Provisão Custo Atribuído
57	0	1.075.175,79	(14.220,77)				84.128,54	(555,20)	0,00
58	0	1.075.175,79	(14.220,77)				84.128,54	(555,20)	0,00
59	0	1.075.175,79	(14.220,77)				84.128,54	(555,20)	0,00
60	0	1.075.175,77	(14.220,77)				84.128,56	(555,20)	0,00
61	0	464.004,08	(6.147,75)						0,00
62	0	6.265,44	(87,40)						0,00
63	0	76.778,51	(481,92)						(7.382,61)
64	0	209.835,70	(1.457,20)						0,00
2.638	0	159.818,43	(239,73)						0,00
2.639	0	85.945,73	(143,24)						0,00
2.640	0	104.749,97	(174,58)						0,00
2.641	0	290.044,77	(14,03)						0,00
2.642	0	613.543,87	(29,69)						0,00
2.643	0	3.820,70	(5,73)						0,00
2.644	0	1.162.000,00	(1.877,20)				1.415,87	(2,29)	0,00
2.645	0	1.162.000,00	(1.877,50)				1.415,87	(2,29)	0,00
2.646	0	1.167.372,88	(1.788,69)				11.259,03	(17,25)	0,00
2.647	0	282.630,26	(433,06)				2.725,90	(4,18)	0,00
2.647	1	394.601,07	(106,08)	63,65					0,00
2.648	0	1.044.409,01	(1.600,28)				10.073,08	(15,43)	0,00
82 Itens	Total da Conta :	<b>26.194.610,61</b>	(397217,08)	7.275,93	2.036.438,64	(74.475,28)	5.887.935,79	(45.652,60)	(504.663,42)

Fonte: Cooproque (2017)

É notório que os valores não divergem entre si, o que demonstra que os valores dos relatórios de controle patrimonial são mantidos paralelamente aos registros contábeis. Assim, ao ocorrer a baixa de um item do controle patrimonial por obsolescência ou venda, por exemplo, tal bem deverá ser baixado tanto do controle patrimonial quanto da contabilidade. O mesmo deverá ocorrer quando houver a aquisição de um bem, em que o bem deverá ser acrescentado no controle patrimonial e na contabilidade, o que deixará ambos os registros com valores iguais.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa, ao auditar o Ativo Imobilizado da empresa em destaque, cumpriu seus objetivos de averiguar a qualidade da informação contábil gerada pelo respectivo departamento interno da empresa. Assim, a seguir destacam-se os principais resultados.

Tendo analisado a conta do Ativo Imobilizado da COOPEROQUE que possui maior valor contábil em 31/12/2016, ou seja, a conta “Construções e Edificações”, foram selecionados os cinco itens de tal conta que possuem valor de aquisição mais relevante. Tais bens, da conta “Construções e Edificações”, foram demonstrados no relatório de controle patrimonial da cooperativa. Tal controle possui, além do valor de aquisição do bem, também o valor de custo atribuído, nos casos em que os



# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

bens foram ajustados a valor justo, de forma positiva, no ano de 2016, em razão da adesão das normas internacionais de contabilidade, no que tange ao CPC 27, que trata do Ativo Imobilizado.

Quanto à existência física do imobilizado, todos os bens elencados e que estavam no controle patrimonial também existem fisicamente, sendo isso visado, positivamente, em relação ao controle interno.

Na verificação da presença do bem na contabilidade, o processo de averiguação de vários lançamentos para encontrar a nota fiscal de aquisição do bem, seria dificultado pelo fato de um lançamento poder conter várias notas fiscais e estas podendo ser compostas por vários itens. Dessa forma, para demonstrar que tais itens estão na contabilidade da Cooperativa, obteve-se o seguinte raciocínio: o valor final do razão contábil da conta “Construções e Edificações” deverá ser igual ao total do valor original dos bens da mesma conta, no controle patrimonial. Para essa análise, foi demonstrado um controle patrimonial consolidado para confronto com a contabilidade, o qual não possui descrições dos itens, apenas sua numeração, e ainda o necessário para verificação a ser realizada: seu valor de aquisição.

O saldo do razão contábil encontra-se igual ao total da coluna do valor original do bem, no relatório de itens consolidado, justificando a existência dos bens que foram demonstrados no controle patrimonial detalhado.

Através da análise realizada foi possível detectar que a COOPEROQUE possui um controle patrimonial congruente aos registros contábeis, bem como à existência física dos bens. Tal fato contribui de forma indispensável para a comprovação e sustentação dos dados contábeis, os quais, ao encontrarem-se de forma sólida, contribuem para a qualidade da informação contábil transmitida a todos os usuários da contabilidade.

Esta pesquisa contribui para o meio acadêmico para mostrar aos estudantes e pesquisadores da área contábil e gerencial, o quão importante é a informação contábil no processo decisório das empresas. À sociedade, mostra como uma entidade cooperativada pode agregar valor aos seus *stakeholders*, provendo o desenvolvimento sustentável, ao passo que, estes, podem certificar-se da evolução patrimonial da entidade.

Contudo, esta investigação possui as limitações, de, primeiramente, ao ter utilizado o método de estudo de caso, possuir resultados que não possam ser generalizados. Posteriormente, ressalta-se quanto ao fato de se ter trabalhado com uma amostragem, de tal forma que não tenha contemplado todo o patrimônio da empresa, objeto de pesquisa.

Portanto, como sugestões de estudos futuros, propõem-se estudos que contemplem amostragens maiores, como também, de outras unidades operacionais da Cooperativa. Sugere-se ainda, replicar tal estudo comparativamente a análises de outras entidades cooperativistas de agrícolas, como mecanismo de poder desenvolver análises com maior capacidade informacional.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M.C. *Manual prático de interpretação contábil da lei societária*. São Paulo: Atlas, 2010.

ATTIE, W. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

AZEVEDO, O.R. *Comentários às novas regras contábeis brasileiras*. 5ª ed. São Paulo: IOB, 2010.

BARROS, A.J.S. & LEHFELD, N.A.S. *Fundamentos de metodologia científica*. 3ª ed. São Paulo: Person Prentice Hall, 2007.

BEULKE, R. & BERTÓ, D.J. *Gestão de custos e resultados na saúde: hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL.2007. Lei nº 11.638. *Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm). Acesso em: 17/09/2016.

BRASIL.2014. Lei nº 12.973. *Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins;...* Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm). Acesso em: 17/09/2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). 2009. *Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado*. Disponível em: [http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/316\\_CPC\\_27\\_rev%2008.pdf](http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2008.pdf). Acesso em: 07/08/2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). 2010. *Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos*. Disponível

# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

em:[http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/27\\_CPC\\_01\\_R1\\_rev%2005.pdf](http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/27_CPC_01_R1_rev%2005.pdf). Acesso em: 21/08/2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). *Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade/ Conselho Federal de Contabilidade*. 3ª ed. Brasília: CFC, 2008.

COOPERATIVA AGRÍCOLA MISTA SÃO ROQUE LTDA. *Informativo: Relatório de Gestão e Demonstrações Contábeis*. 2016.

CREPALDI, S.A. *Curso básico de contabilidade: resumo da teoria, atendendo às novas demandas de gestão empresarial, exercícios e questões com respostas*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

FERREIRA, R.J. *Contabilidade avançada: teoria e questões comentadas: conforme a Lei S/A, normas internacionais e CPC*. Rio de Janeiro: Ferreira, 2011.

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

IUDÍCIBUS, S.; et al. *Manual de contabilidade societária*. São Paulo: Atlas, 2010.

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

MATIAS-PEREIRA, J. *Manual de metodologia da pesquisa científica*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MICHEL, M.H. *Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais: um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PADOVEZE, L.C. *Manual de contabilidade básica: contabilidade introdutória à intermediária*. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SANTOS, J.L.; et al. *Manual de práticas contábeis: aspectos societários e tributários*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

YIN, R.K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. Tradução: Cristhian Matheus Herrera. 5ª ed. Porto Alegre: Bookmann, 2015.

# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

## AUDITORIA NA ERA DIGITAL: UM NOVO DESAFIO PARA OS PROFISSIONAIS DA ÁREA CONTÁBIL

### AUDIT IN THE DIGITAL AGE: A NEW CHALLENGE FOR PROFESSIONALS IN THE ACCOUNTING AREA

Grace Kelly Holtz Scremin, Universidade Regional do Alto Uruguai e das Missões, URI, RS, Brasil,  
gracekellyhs@gmail.com

Neusa Maria da Costa Gonçalves Salla, Universidade Regional do Alto Uruguai e das Missões, URI,  
RS, Brasil, neusalla@san.uri.br

Vinicius de Castro, Instituto Cenecista de Ensino Superior de Santo Ângelo, IESA, RS, Brasil,  
vini.dicastro@hotmail.com

Zelia Maria Mirek, Instituto Cenecista de Ensino Superior de Santo Ângelo, IESA, RS, Brasil,  
1432.zeliamirek@cneec.br

Letícia Inês de Moura, Universidade Regional do Alto Uruguai e das Missões, URI, RS, Brasil,  
leticiainesdemoura@gmail.com

#### RESUMO

Estamos vivendo a época da “era digital”, onde as empresas estão se adaptando da melhor forma por conta desta nova realidade. As inovações tecnológicas implementadas por meio do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED estão caracterizando uma nova era de atuação da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Muitas empresas tanto do setor industrial, comercial ou de serviços, têm buscado soluções que permitam estar em dia com suas obrigações perante a Receita, adequando seus processos e fluxos de trabalho, como também minimizando o impacto destas normativas nos negócios. Neste contexto, o artigo tem como objetivo mostrar a importância da auditoria de estoques limitando-se às técnicas de auditoria aplicada e as mudanças ocorridas na rotina do profissional contábil, trazidas pela revolução da tecnologia da informação, com ênfase no SPED Fiscal – Bloco K. Para isso, foi apresentada uma base teórica que relata a opinião de profissionais e órgãos da área. Também, buscou-se apresentar os conceitos e diretrizes do SPED Fiscal, a fim de explicar seus objetivos e a obrigatoriedade do registro Bloco K nas empresas.

**Palavras-chave:** Auditoria; Estoque; SPED; Bloco K.

#### ABSTRACT

We are living in the era of "digital era", where companies are adapting as best because of this new reality. Technological innovations implemented through the Public Digital Bookkeeping System - SPED, are featuring a new era of performance of the Internal Revenue Service of Brazil. Many companies both industrial, commercial or service, they have sought solutions to be in compliance with its obligations to the Revenue, adjusting its processes and workflows, as well as minimizing the impact of these regulations on business. In this context, the article aims to show the importance of the audit of inventories limited to the applied audit techniques and changes in the routine of professional accounting, brought about by the revolution in information technology, with an emphasis on Fiscal SPED - Block K. For this, a theoretical basis reporting the views of professional bodies and the area was presented. Also, we tried to present the concepts and guidelines of the Fiscal SPED, in order to explain their goals and the obligatory registration Block K in companies.

**Key words:** Auditing; Stock; SPED; Block K.

#### 1. INTRODUÇÃO

O artigo tem como tema auditoria de estoque, abordando conceitos e informações referentes às auditorias eletrônicas, mais conhecidas por SPED. É imensa a discussão sobre o impacto desse projeto para as empresas, para o fisco, contabilistas e profissionais de tecnologia da informação. A implantação do SPED leva as empresas prestadoras de serviços contábeis e os profissionais da área, a atuarem em conexão, necessitando assim estar munidos com ferramentas atuais necessárias a implantação e ao domínio pleno de toda parte operacional.

Segundo o Portal de Contabilidade (2016), o SPED é uma revolução digital no campo da contabilidade, já que pretende modernizar a relação entre o fisco e contribuintes, facilitando a entrega e o processamento através de fluxo único de informações.

Em suma, a auditoria contábil tende a analisar o procedimento da rotina contábil; especificar os “produtos ou dados” que devem ser auditados; demonstrar como esta ferramenta contábil é útil na orientação ao combate a erros, fraudes e desvios nas organizações. A ausência da mesma nas empresas privadas e o setor público causam indagações quanto às responsabilidades fiscais e

sociais para com a sociedade em geral, que por sua vez depende do repasse dos impostos, taxas e das contribuições dessas organizações para o bom andamento da ordem pública.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1. AUDITORIA INTERNA

No Brasil, a auditoria interna vem sendo adotada pelas empresas há anos, entretanto o seu reconhecimento deu-se apenas nos últimos anos, durante os quais atravessa um processo de transformação e especialização, deixando de adotar uma maneira fiscalizadora e punitiva e passando a uma maneira mais técnica e de assistência à empresa.

No conceito de Cordeiro a auditoria interna:

[...] é uma atividade de avaliação independente dentro de uma organização para revisar as operações contábeis, financeiras e outras. Com a finalidade de prestar serviço à administração, é um controle administrativo cuja função é medir e avaliar a eficiência dos outros controles. Portanto, ela necessita do maior grau de imparcialidade, integridade e objetividade, os quais se atrofiam na ausência de independência prática. (CORDEIRO, 2013, 9-11).

Em termos práticos, auditoria interna cumpre seu papel fundamental na organização por meio dos auxílios oferecidos à administração com dados e informações tecnicamente elaborados (Cordeiro, 2013) cujo atividades faz mediante o exame da:

- a) adequação e eficácia dos controles;
- b) integridade e confiabilidade das informações e registros;
- c) integridade e confiabilidade dos sistemas estabelecidos para assegurar a observância das políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas e regulamentos, e da sua efetiva aplicação pela empresa;
- d) eficiência, eficácia e economicidade do desempenho e da utilização dos recursos; dos procedimentos e métodos para salvaguarda dos ativos e a comprovação de sua existência, assim como a exatidão dos ativos e passivos;
- e) compatibilidade das operações e programas com os objetivos, planos e meios de execução estabelecidos.

Partindo por outra definição, as Normas Internacionais de Auditoria conceituam a auditoria interna como uma atividade de avaliação sistemática dentro da organização, examinando, avaliando e monitorando a adequação e eficácia dos sistemas e controles internos.

Conforme LIMA e CASTRO (2009), a auditoria interna pode se caracterizar pelos seguintes elementos:

- Agente: Auditor Interno (empregado da própria instituição);
- Ação: Auxílio à alta administração;
- Atividade: Adequação do controle interno em relação à prevenção de fraudes e perdas e aderência às normas legais e às diretrizes da alta administração;
- Execução dos trabalhos: de acordo com as oportunidades das funções operacionais
- Grau de independência: Baixo em relação à alta administração, satisfatório quanto aos demais níveis;
- Áreas cobertas pelo exame: todas da instituição;
- Destino dos trabalhos: diretoria, sócios, conselhos administrativos e fiscal e auditores externos; (LIMA e CASTRO, 2009 p. 06).

Ressalvo, também que, o auditor interno, responsável pelas atividades numa auditoria interna, tem papel independente da alta gestão da empresa, avaliando se a rentabilidade das suas operações está sendo mantida, e se os registros e informações pertinentes estão corretos (DIAS, 2015).

### 2.2 NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORIA E PROFISSIONAIS

As Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) constituem-se num conjunto de regras e procedimentos de conduta que devem ser observados como requisitos para o exercício da profissão contábil, bem como os conceitos doutrinários, princípios, estrutura técnica e procedimentos a serem aplicados na realização dos trabalhos previstos nas normas aprovadas por resolução emitidas pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade).

Segundo pensar de Crepaldi (2013):

“... enquanto as normas de auditoria são normas para controlar a qualidade do exame e do relatório, os procedimentos de auditoria descrevem as tarefas realmente cumpridas pelo auditor, na realização do exame. As

normas de auditoria são claramente estabelecidas e não se permite desvio algum, se pretender fazer um exame satisfatório. (CREPALDI, 2013 p. 281).

As normas brasileiras de contabilidade têm como função básica orientar e direcionar os profissionais de contabilidade em como eles devem evidenciar as informações, fruto das operações que traduzem a real situação da empresa. Para tanto, o Conselho Federal de Contabilidade através da NBCT - 15 passou a orientar as empresas e os profissionais de contabilidade a respeito da forma que eles devem divulgar as informações socioambientais, instituindo as demonstrações destas informações as quais devem ser apresentadas juntamente com as informações do exercício anterior, ou seja, apresentar as informações do ano do encerramento presente juntamente com as do ano anterior, permitindo a comparabilidade entre elas.

Segundo estabelece o Art. 2º da Resolução do CFC nº 1.156/09, as Normas Brasileiras de Contabilidade que se classificam em Profissionais e Técnicas, estabelecem:

a) regras e procedimentos de conduta que devem ser observados como requisitos para o exercício da profissão contábil;

b) conceitos doutrinários, princípios, estrutura técnica e procedimentos a serem aplicados quando da realização dos trabalhos previstos nas normas aprovadas por resolução emitidas pelo CFC, de forma convergente com as Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo Comitê Internacional de Normas de Contabilidade (IASB), bem como com as Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração e com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público emitidas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC).

É de extrema importância a observância dessas normas para a realização de uma auditoria completa e objetiva, para obter resultados, recomendações palpáveis e fundamentos passíveis de serem justificados. As empresas de auditoria desenvolvem práticas e procedimentos para assegurar a uniformidade e a qualidade de seu trabalho, descrevendo esses procedimentos em manuais internos, que dizem respeito a questões tais como a maneira de preparar e revisar os papéis de trabalho.

### 2.3. AUDITORIA DE ESTOQUE

As atividades desempenhadas na área de estoques oferecem ao auditor excelentes oportunidades para ele desenvolver informações seguras, visando ao aprimoramento dos controles, redução de custos e mensuração dos resultados (ALMEIDA, 2010). Em virtude da grande concorrência existente em qualquer setor da economia e da necessidade que as empresas têm em controlar os seus ativos, a auditoria de estoques passou também a ser utilizada como uma ferramenta estratégica de gestão. Do mesmo modo, a mesma constitui um conjunto de procedimentos no qual analisa os recursos aplicados de forma eficiente, como também verifica se os resultados das operações e programas estão compatíveis com o que foi planejado.

Segundo relata Attie (2006), a auditoria dos estoques tem a finalidade de:

- Determinar sua existência, que poderá estar na companhia, em custódia com terceiros ou em trânsito;
- Determinar se é pertencente à companhia;
- Determinar se foram aplicados os princípios de contabilidade geralmente aceitos, em bases uniformes;
- Determinar a existência de estoques penhorados ou dados em garantia;
- Determinar se estão corretamente classificados nas demonstrações financeiras e se as divulgações cabíveis foram expostas por notas explicativas; (2006, p. 293)

Sobretudo, o controle do mesmo deve ser racionalmente dimensionado, não podendo ser maior do que o necessário para que a empresa não comprometa o seu capital de giro nem muito pequeno para que não comprometa o suprimento das necessidades da empresa. O descontrole dos estoques pode ocasionar sérias consequências a empresa, como o aumento de custos e de despesas financeiras, ociosidade de recursos e redução da lucratividade.

Outro aspecto que deverá ser mensurado são perdas provocadas pelas rupturas, furtos, erros operacionais, avarias e alguns outros tipos de desperdícios. Também deverão ser consideradas as normas contábeis, cujas operações precisam estar em conformidade com a legislação vigente.

Partindo para outro quesito, para realizar uma auditoria favorável e viável, devemos realizar todos os procedimentos destinados a área. Os procedimentos da auditoria é um conjunto de verificações e averiguações previstas num programa de auditoria, que permite obter evidências ou provas suficientes e adequadas para analisar as informações necessárias à formulação e fundamentação da opinião por parte da atividade de auditoria.

Segundo Franco e Marra (2001, p.399), os objetivos visados pelos procedimentos de auditoria na área de estoques são, em síntese, os seguintes: assegurar-se de que os estoques

existem fisicamente e são de propriedade da empresa auditada; determinar a eventualidade de existência de ônus pesando sobre os estoques ou parte deles, e qual a natureza do ônus; determinar se os estoques são apropriados para sua finalidade e se têm condições de realização, isto é, verificar se há obsolescências, defeitos, má conservação, etc; examinar os critérios de avaliação e a adequação desses critérios, tendo em vista os princípios fundamentais de contabilidade e a correção dos cálculos.

No processo de auditoria o auditor deverá verificar a segurança existente sobre os estoques da organização. Conforme o resultado dessa verificação, os procedimentos de auditoria deverão ser aplicados em maior, ou menor, extensão e profundidade.

Faz-se necessária a existência de um sistema eficiente de registro de entradas e saídas de estoque com rigoroso controle dessa movimentação, realização de inventários metódicos, verificações físicas frequentes, ainda que parciais, mas em rodízio, segregação de funções entre compradores, almoxarifes e faturistas. Além disso, devem existir critérios de avaliação adequados, com permanente controle sobre a correção dos cálculos. O sistema de compras, também, deve prever a emissão de pedidos de compra, assinados por elemento autorizado, fazendo-se confronto com a nota fiscal de entrada da mercadoria comprada.

#### **2.4. AUDITORIA DIGITAL**

A nova era da informática trouxe inúmeras transformações e grandes avanços na área contábil abrangendo todos os processos de operacionalização.

Nos últimos trinta anos, aconteceram mudanças significativas na legislação tributária e nos procedimentos contábeis. As melhorias na forma de fazer a contabilidade de uma empresa, utilizando-se da tecnologia da computação (informação) trouxeram enormes benefícios para os profissionais da área. (ALMEIDA FILHO, 2000, p.1).

Segundo a Revista de Ciências Gerenciais, 2010, a informática permitiu mudanças sensíveis na atuação do contador, que antes perdia muito tempo com lançamentos manuscritos. Ficando exposto a erros inadmissíveis nos dias atuais. Como exemplo a mesma cita a liberdade de poder alterar valores de lançamentos e contas a qualquer momento. Sendo que, este procedimento antes da informatização dos escritórios era somente através de ressalvas nos livros contábeis.

### **3. METODOLOGIA**

Para a realização dessa pesquisa foi utilizada a classificação metodológica por vergara (2010), quanto a fins e quantos a meio:

Quanto a meio a pesquisa foi exploratória, pois se pretendeu explorar o tema Auditoria digital que hoje vem sendo muito debatidos entre empresários, os profissionais da contabilidade e entre outros. Descritiva e de caráter qualitativa, pelo fato que ocorreu a interpretação dos dados coletados e analisados para a geração de conhecimento.

Quanto ao meio, o método de pesquisa adotada foi a bibliográfica e o estudo de caso. A pesquisa bibliográfica define-se por um levantamento de todo o referencial já editado em relação à Auditoria Digital desde periódicos, monografias, dissertações, teses, livros, publicações avulsas, boletins, documentos eletrônicos, entre outros.

Gil (apud ZATAR, 2012) afirma que o estudo de caso é uma abordagem muito utilizada em trabalhos quando se pretende descrever a situação do ambiente a ser estudado. Vergara (2014) reforça, “é o circunscrito a uma ou poucas unidades, entendidas essas como pessoa, família, produto, empresa, órgão público, comunidade ou mesmo país. Tem caráter de profundidade e detalhamento.

### **4. ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Nesta seção serão apresentados os resultados obtidos a partir das análises realizadas no site do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

#### **4.1. SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL - SPED**

Instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007-2010) e constitui-se em mais um avanço na informatização da relação entre o fisco e os contribuintes.

De modo geral, consiste na modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital.

Para o entender de Oliveira (2014):

A essência do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED é dar conhecimento aos poderes públicos de informações detalhadas sobre empresas e demais instituições, haja vista que os dados são enviados em forma de arquivos eletrônicos. Ao mesmo tempo, o SPED representa do

ponto de vista da informação, um grande avanço tecnológico e visa facilitar as atividades das Juntas Comerciais, Secretarias de Fazenda Estadual e Municipal, Receita Federal do Brasil, Banco Central do Brasil e outros órgãos (OLIVEIRA, 2014, pag 91).

O SPED tem como objetivos, entre outros:

- **Promover a integração dos fiscos**, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais.
- **Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes**, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores.
- **Tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários**, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica.

Vale ressaltar que a resistência de algumas empresas na adequação de seus sistemas ao SPED está relacionada à falta de conhecimento do que é o projeto e da redução de custos que será obtida após o processo de implantação. Onde por sua vez, exige um investimento inicial relacionado não só a recursos financeiros, mas também, a recursos de tecnologia e humanos em especial. Os empresários costumam acreditar que terão benefícios com a nova sistemática e vislumbram somente o ganho por parte do governo, mais precisamente, por parte dos órgãos de fiscalização.

O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), criado através do Decreto nº 6.022/07, promove a atuação conjunta do fisco de todas as esferas. Partindo-se de um sistema eletrônico unificado, que substitui os registros em papel, e busca a racionalização das inúmeras obrigações exigidas dos contribuintes. O programa se divide em três grupos – SPED contábil, SPED fiscal e Nota Fiscal Eletrônica, denominados assim como: ECD (Escrituração Contábil Digital); EFD (Escrituração Fiscal Digital) e NF-e (Nota Fiscal Eletrônica).

Em foco especial, a EFD é o projeto do SPED Fiscal em que o Bloco K se encontra e é composta por um conjunto de blocos de informações que contêm a escrituração fiscal digital. A EFD – Escrituração Fiscal Digital é de uso obrigatório para todos os contribuintes do ICMS ou do IPI. Trata-se de arquivo digital, que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

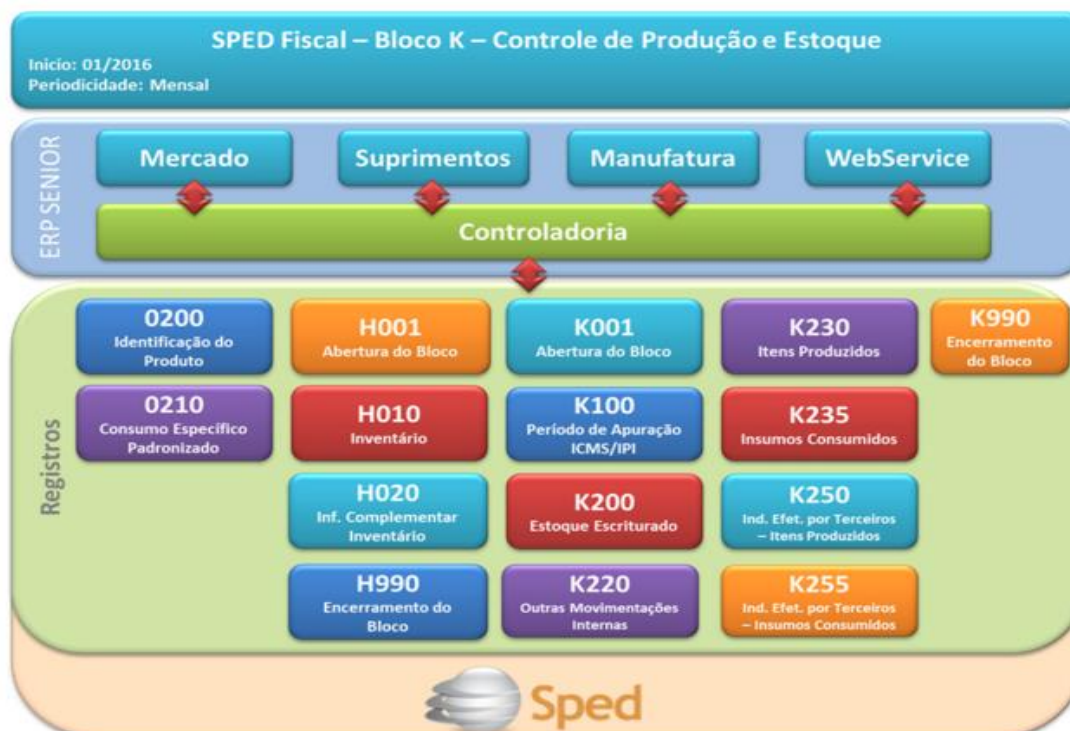
#### **4.2. BLOCO K: SEUS PRINCIPAIS OBJETIVOS, RISCOS E OBRIGAÇÕES FISCAIS**

O Bloco K é a demonstração das atividades do contribuinte no controle de estoque e produção, na qual todas as organizações industriais e atacadistas demonstrarão seus relatórios através do SPED Fiscal. Esse bloco destina as informações mensalmente da produção e de seus insumos em toda a fase de produção, ficando cada estabelecimento sejam eles indústrias ou atacadistas, a critério do fisco a o envolvimento de outros setores para a escrituração de estoque.

No bloco K devem ser apresentadas as informações referentes à produção e estoques. Os estabelecimentos industriais ou a eles equiparados informarão o consumo específico padronizado, perdas normais do processo produtivo e substituição de insumos para todos os produtos fabricados pelo próprio estabelecimento ou por terceiros.

Na verdade o novo Bloco K é a escrituração digital do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque – Modelo 3. O objetivo continua o mesmo, abrangendo todas as áreas em conjunto, equipe contábil, vinculando os custos, juntamente com a equipe tributária fiscal e jurídica, e não só exclusivamente da área fiscal, visto que todos estarão na mesma base de dados, criando a possibilidade é o cruzamento de dados entre eles. Sem uma ação em conjunta a escrituração se torna suscetível ao erro, ocasionando autuações tanto na apuração de IPI, ICMS, PIS e COFINS, como na escrituração do IRPJ e da CSLL.

Abaixo segue como deverá acontecer o controle da produção, com os registros encontrados no Bloco K:



Fonte: Gestão Empresarial | ERP, 2014.

Dentre os registros apresentados acima, alguns merecem destaque. Como:

- ❖ Registro 0200 – Tabela de identificação do Item

Apresenta o cadastro de todos os produtos e serviços da empresa, incluindo produtos acabados, semiacabados, matérias primas, embalagens, subprodutos, entre outros.

- ❖ Registro 0210 – Consumo específico padronizado

Apresenta a lista de materiais padrão de todos os produtos acabados e semiacabados da empresa.

- ❖ Registro K200 – Estoque escriturado

Apresenta o saldo em estoque no final do período de apuração, que equivale ao último dia do mês, por produto, separando produtos de propriedade da empresa em seu poder, produto de propriedade da empresa em poder de terceiros, e produtos de propriedade de terceiros em poder da sua empresa.

- ❖ Registro K220 – Movimentações internas entre mercadorias

Apresenta todas as movimentações internas entre mercadorias no período que não se enquadram nas movimentações de produção efetuada pela empresa (K230), movimentações de consumo de material na produção efetuada pela empresa (K235), movimentações de produção efetuada por terceiros (K250), movimentações de consumo de material na produção efetuada por terceiros (K255).

- ❖ Registro K230 – Itens produzidos

Apresenta toda a produção efetuada pela empresa no período, incluindo a informação da ordem de produção, produto da ordem de produção, e quantidade produzida.

- ❖ Registro K235 – Insumos consumidos

Apresenta todos os insumos requisitados para a fabricação dos itens produzidos informados no K230, incluindo a quantidade requisitada de cada material.

- ❖ Registro K250 – Industrialização efetuada por terceiros (Itens Produzidos)

Apresenta toda a produção efetuada por terceiros no período, incluindo a informação do produto e quantidade produzida.

- ❖ Registro K255 – Industrialização em terceiros (Insumos consumidos)

Apresenta todos os insumos consumidos para a fabricação dos itens produzidos informados no K250, incluindo a quantidade consumida de cada material.

Segundo ABAT (Associação Brasileira de Advocacia Tributária), os principais objetivos do Fisco, são:

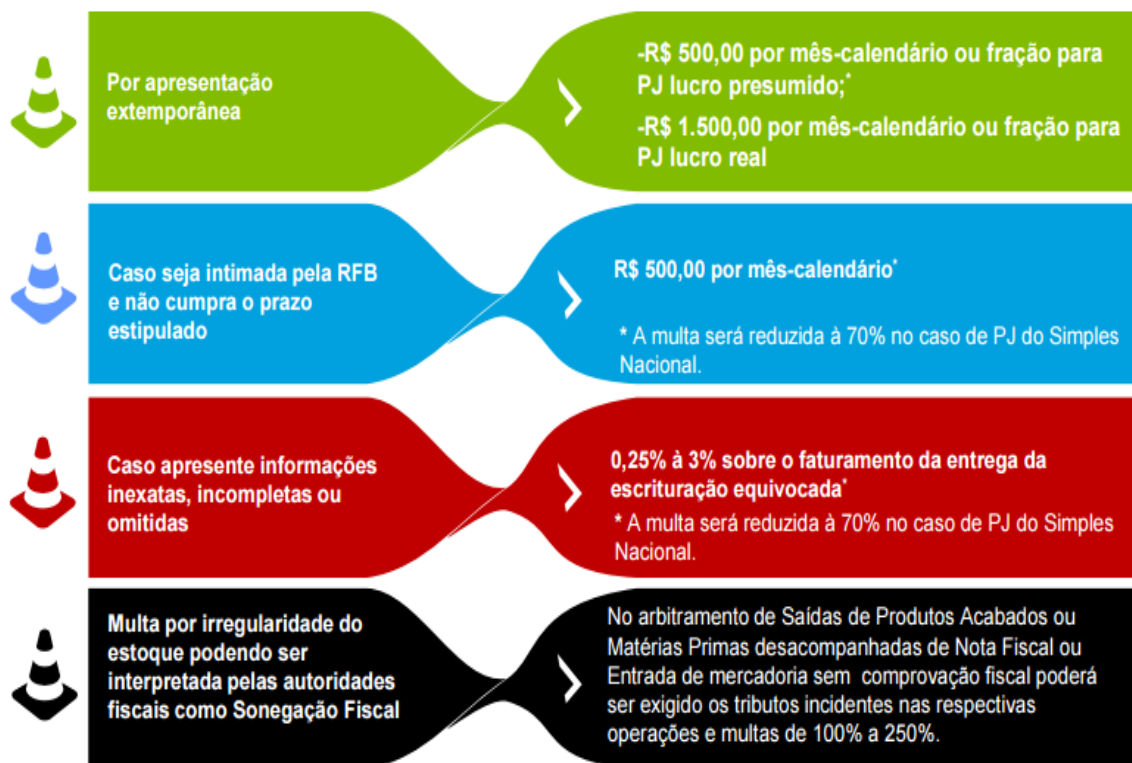
- a) Detalhar os insumos consumidos em cada produto em processo ou acabado;
- b) Obter o consumo padrão de cada produto em processo e/ou acabado;
- c) Identificar as quantidades produzidas pelo contribuinte;
- d) Avaliar o estoque dos contribuintes, conciliando o estoque escriturado versus estoque projetado;



# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

e) Analisar as informações de industrialização efetuada por terceiros;  
ABAT, também apresenta os principais riscos que o Bloco K pode resultar se não representada conforme a legislação:



Fonte: ABAT, 2015.

Vale ressaltar ainda, que a obrigatoriedade se aplica aos estabelecimentos industriais ou a eles equiparados pela legislação federal e pelos atacadistas, podendo, a critério do Fisco, ser exigido de estabelecimento de contribuintes de outros setores. De acordo com o AJUSTE SINIEF 13/2015, publicado no DOU de 15/12/2015, a obrigatoriedade da escrituração do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque no SPED Fiscal observará o seguinte cronograma:

<b>01/01/2017</b>	*para os estabelecimentos industriais classificados nas divisões 10 a 32 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), pertencentes a empresa com faturamento anual igual ou superior a R\$300.000.000,00; * para os estabelecimentos industriais de empresa habilitada ao Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado (Recof) ou a outro regime alternativo a este;
<b>01/01/2018</b>	* os estabelecimentos industriais classificados nas divisões 10 a 32 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), pertencentes a empresa com faturamento anual igual ou superior a R\$78.000.000,00;
<b>01/01/2019</b>	*os demais estabelecimentos industriais, os estabelecimentos atacadistas classificados nos grupos 462 a 469 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) e os estabelecimentos equiparados a industrial;

Fonte: AJUSTE SINIEF

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Através do estudo levantado, podemos observar que a auditoria busca sancionar a veracidade dos registros e a adequação das demonstrações contábeis, como também confirma a eficiência dos controles, auxilia a administração e o fisco na aplicação das leis fiscais, prevenindo e moralizando as atividades empresariais.

E, conforme conceitos citados por diversos autores, podemos notar que estes consideram que um refluxo da auditoria é a proteção da riqueza patrimonial da empresa, por dar maior segurança

e garantia aos responsáveis da área. Ainda destaca-se que o profissional contábil tem mais responsabilidade e segurança no trabalho desenvolvido quando os mesmos são auditados e confirmados a veracidade das informações. Também ressalta-se que a auditoria de estoques requer muito a atenção do auditor, pois os efeitos dos estoques se fazem repercutir na determinação do capital de giro e no resultado do exercício, e a determinação de seu valor que envolve alguns procedimentos contábeis complexos.

A tecnologia possibilita a mensuração de recursos que identifica a transparência das empresas, sendo que o SPED Fiscal é um instrumento que exige das empresas essa transparência nunca antes observadas. Com essa ferramenta as organizações terão uma fiscalização mais eficiente e integrada entre as esferas governamentais, cruzamento de informações em uma escala maior com a padronização de dados e procedimentos uniformes.

O compartilhamento de informações objetiva a modernização e melhora na administração tributária brasileira, reduzindo custos e obstáculos burocráticos, agilizando o cumprimento das obrigações tributárias e o recolhimento de impostos e contribuições.

Ainda pode-se constatar que o Bloco K serve para controlar o estoque e a produção das empresas sendo demonstrado no SPED Fiscal. O objetivo é de abranger todas as áreas em conjunto (contábil, custos, fiscal, jurídica), tendo a possibilidade de cruzar todos os dados entre eles.

Diante dessas premissas, é muito importante que as empresas comecem a se adaptar e a buscar informações confiáveis referente a sua obrigatoriedade. Pois a responsabilidade não é somente entregar as informações ao Fisco como averiguação das demonstrações fiscais, mas sim enviar os dados corretamente com a finalidade de provar que o ano vigente esteja coerente com o órgão de fiscalização competente. As empresas precisam adicionar o conceito da Gestão Fiscal na Era Digital, pois o Fisco conta com um vasto aparato tecnológico. É preciso investir em tecnologia de ponta, gestão de pessoas, processos e a contratação de auditorias para validação das informações. Todo esse processo deverá trabalhar de forma unificada para uma melhoria continua na área fiscal das organizações.

## 6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- | AJUSTE   | SINIEF. | Disponível | em: |
|--|---------|------------|-----|
| <a href="https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2015/ajuste-sinief-13-15">https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2015/ajuste-sinief-13-15</a>  |         |            |     |
| Acessado em: 10 março 2016.  |         |            |     |
| ATTIE, William. <b>Auditoria Conceitos e Aplicações</b> . São Paulo: Atlas, 2006.  |         |            |     |
| ALMEIDA FILHO, Celso. <b>A Importância da Informática na Profissão Contábil</b> . Artigo. Disponível em: < <a href="http://www.contabeis.com.br/artigos.aspx?id=75">http://www.contabeis.com.br/artigos.aspx?id=75</a> >. Acesso em: 03 março 2016.  |         |            |     |
| ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. <b>Auditoria: um curso moderno e completo</b> . 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.  |         |            |     |
| Bloco K: cenário atual e principais questões. Disponível em: <a href="http://www.abat.adv.br/wp-content/uploads/2015/12/Bloco-K-ABAT-Final-.pdf">http://www.abat.adv.br/wp-content/uploads/2015/12/Bloco-K-ABAT-Final-.pdf</a> Acessado em: 09 março 2016.   |         |            |     |
| Conheça o SPED. Disponível em: <a href="http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/default.htm">http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/default.htm</a> Acessado em: 03 março 2016.   |         |            |     |
| Conselho Federal de Contabilidade. <b>Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade. Conselho Federal de Contabilidade</b> . 3ª Edição. Brasília: CFC, 2008.   |         |            |     |
| CORDEIRO, Claudio Marcelo Rodrigues. <b>Auditoria Interna e Operacional: Fundamentos, conceitos e aplicações práticas</b> . São Paulo: Atlas 2013.   |         |            |     |
| CREPALDI, Silvio Aparecido. <b>Auditoria Contábil: Teoria e Prática</b> . 9ª Edição. São Paulo: Atlas 2013.  |         |            |     |
| CREPALDI, Silvio Aparecido. <b>Auditoria Contábil: teoria e prática</b> . 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2002.   |         |            |     |
| Desafios da Implantação do Bloco K: Controle De Produção E Estoque. Disponível em: <a href="http://www.ucs.br/etc/conferencias/index.php/mostraucspgga/xvmostrappga/paper/viewFile/4239/1388">http://www.ucs.br/etc/conferencias/index.php/mostraucspgga/xvmostrappga/paper/viewFile/4239/1388</a> Acessado em: 14 março 2016. |         |            |     |
| DIAS, Sérgio Vidal dos Santos. <b>Auditoria de processos organizacionais: teoria, finalidade, metodologia de trabalho e resultados esperados</b> . 4 Edição. São Paulo: Atlas, 2015.   |         |            |     |
| FRANCO, Hilário. MARRA, Ernesto. <b>Auditoria Contábil</b> . 4ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2001.  |         |            |     |
| LIMA, Diana Vaz de. CASTRO, Róbison Gonçalves. <b>Fundamentos da auditoria governamental e empresarial: com exercícios, questões e testes com respostas, destinados a concursos públicos</b> . 2 Edição. São Paulo: Atlas, 2009.   |         |            |     |
| OLIVEIRA, Edson. <b>Contabilidade Digital: Auditorias Eletrônicas, Contabilidade Gerencial, Enterprise Resources Planning (ERP), Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)</b> . São Paulo: Atlas, 2014.  |         |            |     |

## III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

PORTAL DE CONTABILIDADE. **SPED** - Sistema Público de Escrituração Contábil. São Paulo. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/noticias/sped.htm> Acesso em: 17 mar. 2016.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 76-97.

Resolução CFC 1156/09. Disponível em: <http://www.markethings.com.br/crc/online190209/norma1156.pdf> Acessado em: 05 março 2016

Revista de Ciências Gerenciais. Disponível em: <http://www.pgsskroton.com.br/seer/index.php/rcger/article/viewFile/2592/2474>. Acessado em: 03 março 2016.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

ZATAR, Marcelo de Azevedo. **Administração de estoques em um hospital público de Porto Alegre**. 2012. 55 f. Dissertação (Especialização em Gestão em Saúde) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Escola de Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul



# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

## DIAGNÓSTICO E ANÁLISE DE PERÍCIAS TRABALHISTAS NA ÁREA DA CONSTRUÇÃO CIVIL DA CIDADE DE IJUÍ-RS

### DIAGNOSIS AND ANALYSIS OF LABOR PERITICS IN THE CIVIL CONSTRUCTION AREA OF THE CITY OF IJUÍ-RS

Ana Paula da Rosa Dezordi, Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, UNIJUÍ, RS, Brasil, anna.darosa@gmail.com

Euselia Paveglia Vieira, Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, UNIJUÍ, RS, Brasil, euselia@unijui.edu.br

#### RESUMO

Nas relações de trabalho que ocorrem controversas quanto aos direitos e obrigações e que, acabam por gerar reclamatória trabalhista, quando do encerramento do vínculo empregatício, e que assim, por vezes motiva o empregado a buscar via judicial a revisão de seus direitos naquele determinado tempo em que prestou seus serviços, necessita por vezes o entendimento de um perito da área na busca da verdade e da realidade ocorrida entre os fatos trabalhistas requeridos e contestados. O objetivo da pesquisa é elaborar uma síntese do estudo investigativo sobre uma amostra de seis perícias contábeis em processos de reclamatória trabalhista de reclamantes da área da construção civil, transitadas e julgadas na Vara do Trabalho de Ijuí-RS no ano de 2013. Por intermédio da pesquisa aplicada, descritiva e qualitativa, apurou-se os dados e constatou-se que o diagnóstico que responde hipóteses levantadas sobre direitos trabalhistas peticionados e direitos efetivamente concedidos pelo Magistrado na liquidação de sentença, bem como, procedimentos de controle de pessoal, culminando com a avaliação das metodologias adotadas pelos peritos na elaboração de seus laudos periciais diante o que preconizam as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação aplicáveis à Perícia Contábil. Estudo realizado constatou que o papel do perito nos processos de reclamatória trabalhista, é de cem por cento (100%) de integridade e de concordância com as normas técnicas de contabilidade, quanto aos valores monetários foram concedidos valores a mais do que os peticionados na inicial da reclamatória, e por outro lado, na outra metade (50%), foram concedidos valores a menor do que os pleiteados no início do processo.

**Palavras Chave.** Perícia trabalhista. Direito trabalhista. Perito. Construção civil.

#### ABSTRACT

In labor relations that are controversial as to rights and obligations, and which, in the end, lead to a labor claim, at the time of the termination of employment, and that sometimes motivates the employee to seek judicial review of their rights at that particular time in who provided his services, sometimes requires the understanding of an expert of the area in the search for the truth and the reality occurred between the required and contested labor facts. The objective of the research is to elaborate a summary of the investigative study on a sample of six accounting skills in labor claims processes of claimants in the civil construction area, transposed and judged in the Labor Court of Ijuí-RS in the year 2013. Through the applied, descriptive and qualitative research, the data was verified and it was verified that the diagnosis that answers hypotheses raised on labor rights petitions and rights effectively granted by the Magistrate in the liquidation of sentence, as well as, personnel control procedures, culminating with the evaluation of the methodologies adopted by the experts in the preparation of their expert reports, in accordance with the Brazilian Accounting Standards and the legislation applicable to Accounting Skills. A study carried out found that the expert's role in the labor claims process is one hundred percent (100%) of integrity and in accordance with technical accounting standards, while monetary values were granted more than those requested in the initial of the claimant, and on the other hand, in the other half (50%), lower amounts were granted than those filed at the beginning of the proceedings.

**Key words.** Labor expertise. Labor law. Expert. Construction.

#### 1 INTRODUÇÃO

O Conselho Federal de Contabilidade, órgão que regulamenta, normatiza e fiscaliza a prática contábil, destaca a Perícia Contábil como função exclusiva do Contador. As ações trabalhistas acontecem quando empregados e empregadores, em determinado momento, desacordam entre si. Sentindo-se umas das partes prejudicadas, propõe a causa, cabendo a outra a contestação, incumbindo geralmente ao perito contador a tarefa de auxiliar o judiciário na solução da discordância.

O Perito Contador busca com seu conhecimento técnico, desencadear um trabalho que identifique as diferenças e as causas que levaram o empregado a reclamar e o empregador ao

descumprimento de direitos trabalhistas, bem como desenvolver o correto procedimento das atividades pertinentes e cabíveis a questão em litígio. O profissional que realiza a perícia contábil precisa ter um conjunto de capacidades legal, profissional, ética e moral, além de todas essas qualidades, precisa ainda ser comunicativo, ter boa compreensão de texto, ser dinâmico e proativo. (FERREIRA et al. 2012).

Neste sentido, baseado na atuação do Perito Contador em processos de reclamatória trabalhista, questiona-se: Quais são os principais direitos peticionados por trabalhadores da construção civil e os efetivamente concedidos pelos juízes, em processos de reclamatória trabalhista que contenha perícia contábil e como tem sido a atuação do perito contador diante o que determinam as Normas Brasileiras de Contabilidade relacionadas à atividade, estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade?

Assim, o trabalho, tem o objetivo de sintetizar as tarefas de diagnóstico e análise dos resultados obtidos de pesquisa empírica realizada junto à Vara do Trabalho de Ijuí, envolvendo uma amostra de seis Processos de Reclamatória Trabalhista do setor da Construção Civil, que contenham Perícia Contábil, transitados em julgado no ano de 2013 na Vara do Trabalho de Ijuí-RS, assim constatar, por amostragem, os principais direitos peticionados e efetivamente conquistados por trabalhadores da área da construção civil em processos de reclamatória trabalhista sentenciados no ano de 2013 e a aderência dos laudos/pareceres periciais ao cumprimento das normas técnicas da perícia pelos peritos nomeados pelos Juízes e/ ou indicados pelas partes, no cumprimento de sua missão de contribuir na elucidação de dúvidas entre litigantes e a distribuição da justiça

Outros estudos abordaram as questões da perícia trabalhista, Fagundes et al (2008) investigaram os processos judiciais trabalhistas e as causas que motivam ex-empregados a demandarem judicialmente contra seus ex-empregadores, em processos lotados no Tribunal de Justiça do Trabalho da Comarca de Sorriso MT, e como resultados constataram que os fatores que levam o empregado a acionar seu empregador na ação trabalhista são os mais variados, destacando-se falta de registro na carteira nacional do trabalhador logo que inicia o trabalho, falta de pagamento nos dias preestabelecidos entre as partes, falta de pagamento das horas extras e seus reflexos, adicional noturno, entre outros. Esses fatores são essenciais nas leis trabalhistas; portanto, uma vez não postos em prática, ocasionam problemas judiciais futuros.

Ferreira et al (2012) investigaram a qualidade dos laudos periciais contábeis trabalhistas, que constam dos processos judiciais, a pedido dos juízes, constatando que a maioria dos respondentes (55%) considera que os laudos periciais apresentados pelo perito contador possuem clareza, objetividade e precisão, proporcionando segurança para a decisão da sentença. A maioria (75%) dos respondentes utiliza o laudo pericial contábil como instrumento chave para a elaboração da sentença judicial. A reputação do perito é um fator importante na escolha do mesmo, pois a qualidade de laudos periciais anteriores, aumentam as chances de futuras nomeações. No entanto, um número importante de magistrados que participaram da pesquisa (40%) registra que recebe laudos periciais contábeis de baixa qualidade, sem clareza, objetividade ou precisão.

Para direcionar o foco da pesquisa, são, preliminarmente, levantadas as seguintes hipóteses: **I. Hipóteses** levantadas para a pesquisa de campo sobre os direitos reclamados e concedidos em processos de reclamatória trabalhista na Vara do Trabalho de Ijuí-RS a empregados do setor da construção civil:

- Os direitos peticionados pelos reclamantes, ex-funcionários do setor da Construção Civil, em boa parte não procedem e não são concedidos pelo magistrado no julgamento da ação.
- Os direitos concedidos pelo magistrado em processo de reclamatória trabalhista do setor da Construção Civil decorrem da falta de organização dos empregadores quanto ao cumprimento de obrigações acessórias de controle de ponto de horário de trabalho.
- O empregador da Construção Civil condenado em reclamatória trabalhista não consegue provar que pagou corretamente os direitos trabalhistas por falta de documentação hábil.
- Os serviços de administração de pessoal de empregadores da Construção Civil condenados ao pagamento de direitos na Justiça do Trabalho não conseguem cumprir com todas as obrigações acessórias e legais que garantem ao empregador a legalidade de seus atos e aos empregados o efetivo recebimento de todos os seus direitos.
- Os profissionais responsáveis pelo cumprimento de obrigações acessórias e legais nos Departamentos de Pessoal de empregadores da Construção Civil conhecem tais obrigações, mas não conseguem cumpri-las na sua integralidade em função da desorganização do empregador e/ou das frequentes mudanças na legislação trabalhistas e do ministério do trabalho.

**II. Hipóteses** levantadas para a pesquisa de campo sobre o laudo pericial na Vara do Trabalho de Ijuí-RS em processos de reclamatória trabalhista do setor da construção civil:

- Os laudos periciais em processos de reclamatória trabalhista na Vara do Trabalho de Ijuí-RS do setor da Construção Civil seguem o que preconizam as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas, aplicadas a atividade pericial em função de que a maioria dos profissionais são peritos contadores.
- É possível constatar-se diferenças técnicas entre laudos periciais elaborados por perito contador e laudos periciais elaborados por outros peritos de outras áreas de formação designados por Magistrado da Vara do Trabalho de Ijuí-RS em processos de reclamatória trabalhista do setor da construção civil.
- É possível avaliar-se a efetiva contribuição do perito no procedimento de elaboração de provas demandas pelo Magistrado no processo de reclamatória trabalhista, como meio importante na solução do litígio entre empregado e empregador do setor da construção civil.
- Os procedimentos praticados pelo perito em laudos de liquidação de sentença seguem adequadamente a metodologia pericial e os aspectos legais aplicáveis e satisfazem plenamente às partes e o Magistrado, em processos de reclamatória trabalhista de empregado contra empregador do setor da construção civil na Vara do Trabalho de Ijuí-RS.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

A contabilidade enquanto ciência aborda diversas áreas, entre elas a perícia contábil, que se constitui em um conjunto de procedimentos técnicos e científicos, destinados à constatação da veracidade de fatos expostos em determinado momento, se constituindo em provas expostas através de laudos, em conformidade com a legislação vigente e normas técnicas estabelecidas pelo órgão de classe e tem capacidade decisória nas questões postas em dúvida.

De acordo com Alberto (2012), A Perícia Contábil tem como objetivo maior a verdade sobre a matéria examinada, visando transmitir a realidade contábil para o processo ou qualquer forma de instância decisória. Para Magalhães et al. (2009), perícia é um trabalho de notória especialização é executado com objetivo de adquirir prova ou opinião sobre o objeto em julgamento, para orientar autoridades formalmente ou desfazer conflitos em interesses de pessoas.

Perícia é a aplicação do conhecimento humano com a finalidade de desvendar algo que não está evidente. A Perícia Contábil engloba todos os conhecimentos científicos da Contabilidade a serem empregados para desvendar e mostrar o que está oculto por qualquer razão. (COSTA, 2017). Já Sá (2011), descreve que perícia contábil é a análise dos acontecimentos relacionados ao patrimônio individual, fornecendo uma opinião através de checagem, vistoria, questionamentos ou qualquer procedimento necessário para gerar tal opinião. Conceitua ainda como um exame realizado por especialista sobre o que se deseja esclarecer.

A Perícia Contábil tem por objetivo a informação autêntica, a certificação, o exame e a análise do estado circunstancial do objeto, o esclarecimento e a eliminação das dúvidas geradas sobre o objeto, o embasamento científico da decisão, a formulação de uma opinião, a mensuração, a análise, a avaliação ou o arbitramento sobre o *quantum* monetário do objeto, e trazer o que está oculto por inexatidão, erro, inverdade, má-fé ou fraude. (ALBERTO, 2012)

Neste contexto, são identificadas e definidas, segundo o ambiente, as espécies de perícia contábil inerente à atuação do perito contador, que de acordo com Alberto (2012), diz que, os ambientes de atuação que lhe definirão as características, podem ser, do ponto de vista mais geral, o ambiente judicial, o ambiente semijudicial, o ambiente extrajudicial e o ambiente arbitral.

Conforme Teram (2005) dentro da Perícia Contábil, existem várias áreas de atuação, entre elas a perícia trabalhista que busca atender as necessidades estabelecidas pelo Direito do trabalho, que é o ramo do direito que normatiza e regulamenta os princípios que disciplinam as relações entre empregado e empregador.

A perícia trabalhista ocorre na justiça do trabalho: nas varas do trabalho, nos Tribunais Regionais e até mesmo no Tribunal Superior do Trabalho. Ela pode ser exercida também em acordos e conciliações, através do trabalho do perito assistente, com a apresentação do parecer pericial. Esta é uma forma de atuação do perito na fase de instrução do processo, pois, nessa etapa as partes devem apresentar as provas necessárias para esclarecimento da verdade (REITER, 2015).

A origem da perícia trabalhista surge a partir de questionamento sobre uma matéria a qual requer um grau de conhecimento técnico e específico, cujo resultado do trabalho se restringe ao atendimento do que se questiona, sendo entendido como um trabalho efêmero, pois o questionamento não tem um caráter contínuo. (POSSO, SILVA, 2017)

Conforme Lopes (2010), a Justiça do Trabalho é um órgão do Poder Judiciário ao qual, tanto trabalhadores quanto empregadores podem recorrer quando julgarem que seus direitos estão sendo prejudicados.

No exame da prova, o juiz faz relação com a legislação, buscando elementos probatórios e conclusões sobre os fatos relevantes ao julgamento do processo. Quando a prova depende de

conhecimento científico contábil, o juiz denominará um profissional perito de sua confiança para ajudá-lo na sentença do processo. Sá (2011), diz que, o perito deve ser um profissional habilitado, legal, cultural e intelectualmente, e exercer valores morais e éticas com total compromisso com a verdade.

O perito contador precisa definir o objeto em questão, ou seja, estudar o processo designado para que o mesmo seja de seu completo domínio e verificar ainda se não há nenhum impedimento ou suspeição que o impeça de realizar a perícia. Em seguida definir a finalidade para qual se está sendo examinada tal matéria e se o objeto e o objetivos necessitam de diligências para completo estudo.

As técnicas básicas aplicadas de acordo com Alberto (2009, p.106) são:

- Exame: que é a análise dos elementos constitutivos da matéria [...];
- Vistoria: que é o ato de verificação do estado circunstancial do objeto pericial concreto [...];
- Indagação: que é o ato pericial de obtenção do testemunho pessoal daqueles que tem ou deveriam ter conhecimento dos fatos ou atos concernentes a matéria periciada;
- Investigação: [...] busca trazer ao laudo o que está oculto por quaisquer circunstâncias.

As Normas Técnicas da Perícia Contábil a NBC TP 01/2015, ainda acrescentam as seguintes técnicas básicas da perícia: Arbitramento; Avaliação e Certificação.

Cabe a Perícia Contábil a demonstração da verdade. Um dos objetos periciados pelo perito contador é a fraude que pode ser caracterizada pela falsificação ou alteração de registros ou documentos, omissão de transações nos registros contábeis, por registrar transações sem comprovação, e ainda por aplicar prática contábeis indevidas (MEDEIROS; SERGIO; BOTELHO, 2014).

O laudo pericial é o resultado material, visível, onde se manifesta a realidade concreta do estudo referente ao processo designado para averiguação. Conforme Santos (2012) o laudo deve ser técnico, claro, objetivo com linguagem simples e acessível, preciso, conciso e completo, não podendo haver espaços em branco no corpo do laudo, rasuras, emendas, pois nesse caso, as ressalvas não são aceitas pelo juiz.

O laudo pericial é a parte fundamental da perícia, é elaborado pelo perito com o propósito de expressar a sua opinião sobre as questões formuladas nos quesitos, é onde são expostas as operações realizadas sobre a matéria que lhe foi submetida.

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

O estudo foi desenvolvido sobre problemas concretos estruturados em análise das petições iniciais, juntamente com as sentenças do juiz e laudos elaborados pelos peritos, tendo por base uma amostra constituída de seis processos de reclamatória trabalhista da área da construção civil, transitados em julgados na Vara do Trabalho de Ijuí-RS, assim foi realizada uma pesquisa descritiva, que de acordo com Cervo, Bervian (2006), é a que observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los. Procura descobrir, com a precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e características.

Quanto aos instrumentos de pesquisa foi de levantamento, segundo Martins e Theophilo (2009) relações entre características de pessoas ou grupos, da maneira como ocorrem em situações naturais, são estratégias mais apropriadas para análises de fatos e descrições.”

De acordo com Cervo, Bervian (2006), A coleta de dados ocorre após a escolha e delimitação do assunto, a revisão bibliográfica, a definição dos objetivos, a formulação do problema e das hipóteses e a identificação das variáveis. O estudo utilizou-se de pesquisa documental, bibliográfica e estudo multicase, um ou mais casos reais, não-participativos, individuais e com observação sistemática, que conforme Beuren (2004) é usada em pesquisas que requerem a descrição mais detalhada e precisa dos fenômenos ou teses de hipóteses.

Desta forma, a pesquisa foi desenvolvida de acordo com dados já julgados na Vara do Trabalho de Ijuí-RS, onde destaca-se a fase inicial de uma ação trabalhista, a fase de julgamento e a fase de procedimentos periciais, objetos de análise e avaliação do estudo proposto.

A abordagem do problema, é qualitativa, para Martins e Theophilo (2009), uma das principais características da pesquisa qualitativa é a predominância da descrição. Tem como preocupação central descrições, compreensões e interpretações dos fatos, ao invés de medições. Assim o desenvolvimento da pesquisa teve como base operacional processos de reclamações trabalhistas da área da construção civil, de onde foram obtidos os indicativos de estudo e análise para uma apreciação técnica diante a legislação e normas aplicadas aquelas realidades que constituíram a amostra do trabalho.

# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

## 4 ANÁLISE DE RESULTADOS

A pesquisa empírica envolveu seis PRTs, transitados em julgado na Vara do Trabalho de Ijuí-RS no ano de 2013, envolvendo reclamantes que moveram ações contra empregados da área da Construção Civil, que continham perícia contábil, selecionados aleatoriamente pelos Técnicos da Vara do Trabalho de Ijuí-RS, que segundo eles representaria aproximadamente 6% de um total estimado de cem processos, uma vez que a Vara não dispõe de um cadastro que contenha tais informações.

**Hipótese 1** - Direitos peticionados por reclamantes, ex-funcionários do setor da Construção Civil, em boa parte não procedem e não são concedidos pelo magistrado no julgamento da ação.

Quadro 1- Levantamento de direitos requeridos e direitos concedidos em liquidação de sentença em seis PRTs da área da Construção Civil no ano de 2013.

DIREITOS	Requeridos	% S/Amostras.	Concedido	% S/Amostra	% Dir.Conc.S/Req
1. Reconhecimento de Vínculo Empregatício	5	83,33	5	83,33	100,00
2. Reconhecimento de Valor de Remuneração	5	83,33	4	66,67	80,00
3. Declaração de responsabilidade solidária	2	33,33	0	0,00	0,00
4. Ressarcimento de valor descontado indevidamente	2	33,33	2	33,33	100,00
5. Ressarcimento de despesas de viagens, aliment./out.	3	50,00	2	33,33	66,67
6. Aviso Prévio Indenizado	3	50,00	2	33,33	66,67
7. Comissões e outras gratificações de função/cargo	4	66,67	2	33,33	50,00
8. Horas Extras 50%	5	83,33	4	66,67	80,00
9. Horas Extras 100%	3	50,00	1	16,67	33,33
10. Férias Integrais	6	100,00	5	83,33	83,33
11. Férias Proporcionais	5	83,33	5	83,33	100,00
12. 1/3 Constitucional de Férias	5	83,33	5	83,33	100,00
13. Descanso semanal remunerado e/ou cor. de valores	5	83,33	3	50,00	60,00
14. 13º Salário Integral	6	100,00	5	83,33	83,33
15. 13º Salário Proporcional	5	83,33	5	83,33	100,00
16. Saldo de Salários	1	16,67	1	16,67	100,00
17. Horas <i>in itinere</i> s	1	16,67	1	16,67	100,00
18. Indenização por danos morais	1	16,67	1	16,67	100,00
19. Multa prevista no Art. 467 da CLT	4	66,67	3	50,00	75,00
20. Multa prevista no Art. 477 da CLT	5	83,33	5	83,33	100,00
21. Reflexos de horas extras no 13º salário	5	83,33	5	83,33	100,00
22. Reflexos de horas extras nas Férias	5	83,33	5	83,33	100,00
23. Reflexos de outras remunerações e ressarc.despesas	5	83,33	5	83,33	100,00
24. Reflexos no FGTS	4	66,67	4	66,67	100,00
25. Multa 40% sobre FGTS	5	83,33	5	83,33	100,00
26. Pensão vitalícia	1	16,67	1	16,67	100,00
27. Adicional de Insalubridade	3	50,00	3	50,00	100,00
28. Vale Transporte	1	16,67	1	16,67	100,00
29. Salário Desemprego	5	83,33	5	83,33	100,00
30. Assistência Judiciária Gratuita	4	66,67	4	66,67	100,00
31. Não desconto encargos tributários e previdenciários	6	100,00	0	0,00	0,00



# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

DIREITOS	Requeridos	% S/Amostras.	Concedido	% S/Amostra	% Dir.Conc.S/Req
32. Dano material	1	16,67	0	0,00	0,00
<b>TOTAL DA AMOSTRAGEM</b>	<b>6</b>	<b>100,00</b>	<b>6</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

Fonte - Dados conforme pesquisa empírica realizada na Vara do Trabalho de Ijuí-RS

Conforme quadro 1, foram levantadas análises das petições de seis (6) reclamações trabalhistas de empregados do setor da construção civil que transitaram na Vara do Trabalho de Ijuí no ano de 2013 e que continham Laudo Pericial, que totalizaram trinta e dois (32) itens de direitos distintos peticionados por um ou mais reclamante, onde foi constatado que apenas dezenove (19) deles ( 59,4%) obtiveram 100% de reconhecimento pelo magistrado para o(s) reclamante(s), constituídos dos seguintes direitos requisitados e concedidos: reconhecimento de vínculo empregatício; ressarcimento de valores descontados indevidamente; férias proporcionais e 1/3 de férias; 13º salário proporcional; saldo de salários; horas *in itinere*; indenização por danos morais; multa prevista pelo art. 477 da CLT; reflexos de horas extras sobre 13º salário; férias e outras remunerações; reflexo sobre o FGTS; multa de 40% sobre o FGTS; pensão vitalícia; adicional de insalubridade; vale transporte; salário desemprego; e, assistência judiciária gratuita.

Neste contexto, percebe-se que os empregadores reclamados nesses quesitos não conseguiram comprovar, através de documentos e/ ou outras provas o que os reclamantes estavam solicitando, levando desse modo o Juiz a conceder os direitos requisitados aos mesmos. De outra parte, percebe-se que nos outros treze (13) tipos de direitos peticionados (40,6%), não foram reconhecidos pelo(s) magistrado(s) ao(s) reclamante(s), pois os empregadores (reclamados) conseguiram, através de documentos probantes, que o direito peticionado não era devido ao(s) reclamante(s).

Dos direitos peticionados e concedidos a alguns reclamantes, constatou-se que foram concedidos em 83,33% dos direitos requeridos no que diz respeito a apenas férias integrais e 13º integral – cinco (5) das seis (6) requeridas; sendo que em apenas uma reclamação o empregador conseguiu comprovar o cumprimento da obrigação requerida.

Em ordem decrescente, constatou-se que foram concedidos em 80% dos casos peticionados para os direitos relativos a reconhecimento de valor de remuneração e horas extras 50%, sendo que 20% dos reclamados em relação a esse item conseguiram comprovar o cumprimento através de documentos probantes, o cumprimento da obrigação no período da contratualidade.

Apenas 75% dos reclamantes que peticionaram o direito à multa prevista no art. 467 da CLT, que diz respeito aos saldos de verbas rescisórias incontroversa, ou seja, que possuía direito de recebimento e não os obteve no tempo devido, sendo que em 25% dos casos os empregadores conseguiram comprovar que não lhes era cabida a referida multa.

Os direitos peticionados a título de ressarcimento de despesas de viagens, alimentação e outras, e, aviso prévio indenizado, foram concedidos em 66,67% dos reclamantes, sendo que em 33,33% das reclamações os empregadores conseguiram comprovar que não deviam tais direitos aos reclamantes.

O descanso semanal remunerado e/ ou correção de valores, foi conquistado por 60% dos reclamantes, sendo que em 40% dos pedidos os empregadores conseguiram comprovar que tal direito não era devido.

Comissões e outras gratificações de cargo/função, foram concedidos em 50% das petições, sendo que nos outros 50% os empregadores conseguiram comprovar que não deviam tal direito peticionado pelos reclamantes.

O direito a horas extras 100%, foi concedido em apenas 33,33% das petições, sendo que aqui os empregadores conseguiram comprovar que mais de 66% dos pleitos não procedia.

Por fim, os direitos peticionados a título de: declaração de responsabilidade solidária; não desconto de encargos tributários e previdenciários e, dano material, não foram concedidos em nenhum dos casos peticionados, sendo que declaração de responsabilidade solidária teve duas incidências (33,33%); não desconto de encargos tributários e previdenciários teve seis incidências (100%) e, dano material, teve apenas uma única incidência (16,7%).

Observa-se na amostra, que os direitos requeridos nem sempre são concedidos pelo magistrado devido à comprovação pelo empregador por meio de documentos comprobatórios apresentados e considerados hábeis perante o judiciário.

Da pesquisa amostral, é possível concluir-se que nem todos os direitos peticionados pelos reclamantes são concedidos pelo magistrado, pois o empregador consegue apresentar comprovante hábil que comprova a satisfação do pseudo direito peticionado. Da mesma forma, fica comprovado

# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

que na maioria dos direitos peticionados o empregador não consegue comprovar documentalmente a satisfação do direito em tempo hábil, levando-o à condenação.

**Hipótese 2** - Os direitos concedidos pelo magistrado em processo de reclamatória trabalhista do setor da construção civil decorrem da falta de organização dos empregadores quanto ao cumprimento de obrigações principais e/ ou acessórias de controle de ponto de horário de trabalho.

Quadro 2 - Levantamento dos controles de horário de trabalho por parte de empregador da área da construção civil em PRTs

Nº de PRT's	A-Controle de ponto apresentado	B-Controle de ponto com irregularidade	% B/A
6	5	4	80,00

Fonte - Dados conforme pesquisa empírica realizada na Vara do Trabalho de Ijuí-RS

Dos seis processos de reclamatória trabalhista interpostos por trabalhadores da área da construção civil que tiveram sentença no ano de 2013 na Vara do Trabalho de Ijuí-RS, cinco (5) deles (83,33%) apresentaram cópias de cartão ponto, pois foram objeto de reclamação de reclamantes que demandavam comprovação por parte dos respectivos empregadores neles expostos, sendo que num dos processos não havia reclamação de direito que demandasse tal comprovação (16,67%). Dos cinco processos com comprovação de cartão ponto, quatro (4) - 80% deles apresentaram irregularidades técnicas, ou seja, não conseguiram comprovar cem por cento de correção nos procedimentos de preenchimento, o que impossibilitou a comprovação do cumprimento do direito peticionado pelo (s) reclamante(s).

Assim, pelos dados da amostra em estudo, fica comprovado que a maioria dos registros nos cartões ponto dos trabalhadores da área da construção civil anexados em processos de reclamatória trabalhista transitados em julgado na Vara do Trabalho de Ijuí-RS no ano de 2013, não contém os requisitos básicos exigidos pela legislação trabalhista, não se constituindo, portanto, em documento hábil de comprovação de atendimento de direitos trabalhistas.

**Hipótese 3 - Em geral, os valores da condenação em processos de reclamatória trabalhista da área da construção civil, ultrapassam o valor dado à causa pelo reclamante na petição inicial.**

Quadro 3 - Levantamento comparativo entre valores requeridos na petição inicial e valores concedidos em liquidação de sentença

Perícia	Valor Requerido	Valor Concedido	% Vlr. Concedido s/Vlr. Requerido
PRT1	19.000,00	14.906,55	78,46
PRT2	269.280,00	60.987,10	22,65
PRT3	25.000,00	39.582,02	158,33
PRT4	25.000,00	70.477,43	281,91
PRT5	21.000,00	110.127,21	524,42
PRT6	25.000,00	9.845,03	39,38

Fonte - Dados conforme pesquisa empírica realizada na Vara do Trabalho de Ijuí-RS

Conforme o quadro 3, constata-se que dos processos pesquisados, em 50% deles, os valores concedidos superaram os valores peticionados pelos reclamantes e, nos outros 50%, os valores concedidos foram menor que os valores peticionados.

Nesse contexto, os valores concedidos aos reclamantes (empregados) em patamares superiores aos peticionados decorrem de direitos reclamados e não comprovados pelos empregadores e que acabaram por redundar em valores condenados bem acima dos valores dados inicialmente à causa pelos reclamantes.

Nos PRTs 1, 2 e 6, foram concedidos valores abaixo do requerido, ou seja, os empregadores tiveram sucesso em dar continuidade à ação, pois tinham como comprovar que ao menos em parte, alguns dos direitos peticionados não tinham procedência. Já nos PRTs 3, 4 e 5, foi concedido valores acima dos valores peticionados pelos reclamantes, ou seja, em metade dos processos os empregadores, por um ou outro motivo, não conseguiram comprovar que direitos peticionados não tinham procedência.

Contudo, constata-se que o valor dado às causas pelos reclamantes nem sempre são concedidos e em alguns casos, como por exemplo o PRT nº 2, tais valores são abusivos diante o que efetivamente conseguiram receber no julgamento final da causa, pois por razões de conhecimento de

# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

situações em que empregadores não conseguem comprovar o contrário, acabam por incluir no rol dos direitos peticionados na ação, até mesmo direitos que não lhes são devidos, mas que mesmo assim, necessitam ser comprovados no andamento do processo de parte da reclamada, daí, a importância da organização interna do empregador para que, em casos de ações impetradas contra si, possam ser comprovadas documentalmente e escapar de ter que pagar até por direitos não existentes, mas que na prática acabam por sucumbir diante da falta de elemento probante.

De outra parte, percebe-se que em metade dos casos, especialmente no PRT nº 5, empregadores são condenados ao pagamento de valores bem superiores aos valores estabelecidos nas iniciais, pois ao longo do processo acabam por sucumbir diante a falta de comprovação de direitos peticionados, acumulando somas que acabam por os onerar de forma substancial, situações que geralmente ocorrem quando o empregador não leva a sério recomendações técnicas que lhes são passadas por profissionais encarregados de tais serviços em seu estabelecimento ou Escritórios Contábeis terceirizados.

**Hipótese 4** - O empregador da construção civil, condenado em reclamatória trabalhista, não consegue provar que cumpriu corretamente os direitos trabalhistas, por falta de documentação hábil. Quadro 4 – Levantamento do controle de outras obrigações trabalhista por parte de empregadores da área da construção civil em PRTs com perícia contábil

DIREITOS	Requeridos	% S/Amostr.	Concedidos	% S/Amostr.	% Dir.Conc.S/Req
1. Aviso Prévio Indenizado	3	50,00	2	33,33	66,67
2. Comissões e outras gratificações de função/cargo	4	66,67	2	33,33	50,00
3. Férias Integrais	6	100,00	5	83,33	83,33
4. Férias Proporcionais	5	83,33	5	83,33	100,00
5. 1/3 Constitucional de Férias	5	83,33	5	83,33	100,00
6. Descanso semanal remunerado e/ou correção de valores	5	83,33	3	50,00	60,00
7. 13º Salário Integral	6	100,00	5	83,33	83,33
8. 13º Salário Proporcional	5	83,33	5	83,33	100,00
9. Saldo de Salários	1	16,67	1	16,67	100,00
10. Adicional de Insalubridade	3	50,00	3	50,00	100,00
11. Vale Transporte	1	16,67	1	16,67	100,00
12. Salário Desemprego	5	83,33	5	83,33	100,00
<b>TOTAL DA AMOSTRAGEM</b>	<b>6</b>	<b>100,00</b>	<b>6</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

Fonte - Dados conforme pesquisa empírica realizada na Vara do Trabalho de Ijuí-RS

Conforme a amostragem, constata-se que em sete (7) itens das petições de direitos requeridos, foi concedido 100% aos reclamantes. Em tais itens estão: férias proporcionais; 1/3 de férias; 13º salário proporcional; saldo de salário; adicional de insalubridade, vale transporte e salário desemprego. Logo em seguida vêm direitos peticionados a título de: férias integrais e 13º integral que foi sentenciado a favor do reclamante em 83,33%. Direitos a aviso prévio indenizado com 66,67%; descanso semanal remunerado com 60% e comissões e outras gratificações, com 50% favoráveis ao reclamante. Deduz-se, pela natureza dos direitos condenados de forma predominante, que a causa básica é a falta de registro de vínculo e a falta de registro de valores efetivamente recebidos pelo empregado, acrescido da falta de comprovação de valores efetivamente pagos ou concedidos ao empregado, como férias, 13º salário, FGTS integral e outros direitos que o reclamante não conseguiu obter junto à área governamental por absoluta falta de registro formal.

Nesse contexto, observa-se ainda, que os reclamados (empregadores) condenados, não conseguiram comprovar através de documentos integrais que cumpriram com todas as suas obrigações trabalhistas, previdenciárias e do ministério do trabalho pertinentes ao seu empregado reclamante; ou, pode ocorrer ainda, de ter sido pago apenas parcialmente e não ter sido realizado de forma plena e em conformidade com a legislação. Tais lacunas geralmente acabam por motivar o ex-empregado a peticionar contra o ex-empregador por ocasião da rescisão do contrato de trabalho, que na área da construção civil é muito comum, pois acabam as obras, que por sua vez, levam à redução de oportunidades de trabalho.

**Hipótese 5** - Os serviços de administração de pessoal de empregadores da construção civil condenados ao pagamento de direitos na Justiça do Trabalho, não conseguem cumprir com todas as

# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

obrigações acessórias e legais que garantam ao empregador a legalidade de seus atos e aos empregados o efetivo recebimento de todos os seus direitos.

Do Quadro 1 – Levantamento de direitos requeridos x direitos concedidos em liquidação de sentença na área da construção civil, obtêm-se os dados para a análise da hipótese acima, como segue:

Foram levantadas análises das petições de seis (6) reclamações trabalhistas de empregados do setor da construção civil que transitaram em julgado na VT de Ijuí-RS no ano de 2013 com Laudo Pericial, que totalizaram trinta e dois (32) itens de direitos peticionados por reclamante, onde foi constatado que dezenove (19) deles ( 59,37%) obtiveram 100% de reconhecimento pelo magistrado ao reclamante, ou seja, mais que a metade dos itens questionados foram comprovados que o reclamado não tinha cumprido com a obrigação legal, esses não conseguiram comprovar com documento hábil a efetiva satisfação da obrigação trabalhista nos autos dos processos. Por outro lado, treze (13) itens, equivalente a 40,63% das petições iniciais dos processos trabalhistas estudados não foram reconhecidos todos os direitos peticionados aos reclamantes, sendo que nesses foram provados documentalmente pelo empregador que algum direito peticionado foi pago.

Conforme se depreende da amostragem estudada, conclui-se que os profissionais responsáveis pelo cumprimento de obrigações de direitos e de obrigações acessórias previstas em leis, conhecem tais obrigações, mas não conseguem cumpri-las na sua integralidade em função da desorganização de dados e/ ou desobediência de parte de empregadores e/ou das frequentes mudanças na legislação trabalhista, deixando assim, uma abertura para que empregados entrem com processos de reclamações trabalhistas reivindicando direitos após a rescisão de contrato de trabalho com o empregador.

**Hipótese 6** - Os laudos periciais em PRTs da Vara do Trabalho de Ijuí-RS, do setor da construção civil, seguem o que preconizam as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas, aplicadas à atividade pericial, em função de que a maioria dos profissionais são perito contadores.

QUADRO 5 - Laudo/parecer pericial deve conter, conforme resolução CFC nº1243 de 2009, os requisitos:

Requisitos	PRT 1	PRT 2	PRT 3	PRT 4	PRT 5	PRT 6
Identificação do processo e das partes.	S	S	S	S	S	S
Síntese do objeto da perícia	S	S	S	S	S	S
Metodologia adotada para os trabalhos periciais	S	S	S	S	S	S
Identificação das diligências realizadas	S	S	S	S	S	S
Transcrição e respostas aos quesitos: para o laudo e ou parecer pericial contábil	S	S	S	S	S	S
Conclusão	S	S	S	S	S	S
Anexo	S	S	S	S	S	S
Apêndices	S	S	S	S	S	S
Assinatura do perito, categoria profissional de contador e o número de registro em Conselho regional de Contabilidade	S	S	S	S	S	S

Fonte: Dados obtidos da pesquisa empírica realizada na Vara do Trabalho de Ijuí-RS

Legenda S = Sim.

Conforme amostragem, todos os quesitos solicitados para elaboração dos laudos e pareceres periciais estão de acordo com a Resolução CFC nº 1243/2009; os seis processos apresentam na página inicial do laudo o tipo de ação, nesse caso reclamação trabalhista, o número do processo, a Vara onde o processo foi tramitado, as partes envolvidas no litígio (autor e réu) e o nome completo e registro profissional do perito oficial.

Os peritos que atuaram nos seis (6) processos, em seus procedimentos, transformaram os valores calculados em reais em FACDT - Fator de Atualização e Conversão de Débitos Trabalhistas, preconizados pela APEJUST – Associação de Peritos da Justiça do Trabalho do RS, como complemento importante para evidenciar o processo de atualização de valores, facilitando a transparência dos procedimentos periciais adotados, que tem como finalidade a atualização diária dos débitos trabalhistas e juros.

# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

Em seguida transcreveram os quesitos para os laudos finais conforme a ordem dos julgados nos autos, juntamente com a conclusão do laudo, bem como os respectivos apêndices de detalhamentos de cálculos e anexos quando cabiam. Os processos estão todos protocolados na Portaria da Vara do Trabalho de Ijuí-RS nos prazos estabelecidos pelos juízes, juntamente com o requerimento contendo a petição de honorários periciais.

Os laudos que compuseram a amostra estão 100% de acordo com a legislação vigente, devidamente estruturados e com boa clareza de interpretação, e preenchem todos os quesitos de um laudo pericial conforme a Resolução CFC nº 1243/2009.

**Hipótese 7** - É possível constatar-se diferenças técnicas entre laudos periciais elaborados por perito contador e laudos periciais elaborados por perito de outras áreas de formação, designados por Magistrado da Vara do Trabalho de Ijuí-RS, em PRTs do setor da construção civil.

Quadro 6- Levantamento da categoria profissional dos peritos nos PRTs que compõem a amostra de estudo da área da construção civil

Profissional	PRT 1	PRT 2	PRT 3	PRT 4	PRT 5	PRT 6
Contador	X	x	x	x	x	x
Outros	-	-	-	-	-	-

Fonte: Dados coletados em pesquisa empírica elaborada na Vara do Trabalho de Ijuí-RS

Legenda: x = realizado - = não realizado

Conforme se constata no quadro 6, 100% dos PRTs que compuseram a amostra do estudo foram periciados por perito contador, egressos de cursos superiores em Ciências Contábeis com registro no Conselho Regional de Contabilidade (CRC).

Tendo em vista que na amostra em estudo não há participação de perito com outra formação superior que não seja Bacharelado em Ciências Contábeis, não foi possível constatar diferenças técnicas na elaboração dos laudos periciais, ficando prejudicada a confirmação ou não da hipótese número sete, acima formulada.

**Hipótese 8.** É possível avaliar-se a efetiva contribuição do perito no procedimento de elaboração de provas demandas pelo Magistrado no PRT, como meio de prova importante na solução do litígio entre empregado e empregador do setor da construção civil.

Quadro 7 – Levantamento das decisões dos magistrados e sua aderência ao laudo pericial constantes nos PRTs da amostragem

Amostra de processos julgados em 2013	A - N° de Laudos Periciais	B - N° de Decisões Baseadas no Laudo Pericial	% B/A
O Magistrado decidiu com base no Laudo Pericial	6	6	100

Fonte: Dados obtidos da pesquisa empírica elaborada na Vara do Trabalho de Ijuí-RS.

Percebe-se que 100% dos laudos periciais constantes dos PRTs que compuseram a amostra do estudo serviram de base para os respectivos magistrados concluírem os mesmos e se utilizando das informações produzidas para condenar os reclamados a efetuarem o pagamento dos valores calculados pelos peritos contadores em seus laudos periciais, comprovando-se desta forma, que efetivamente o perito contador responde com competência, responsabilidade e ética às demandas judiciais na área trabalhista, cumprindo com sua missão de contribuir para que a justiça seja feita dentro da justiça esperada pela sociedade.

Conclusão

A Perícia Contábil é de suma importância no contexto geral e principalmente na tomada de decisão de qualquer parte que solicite a busca de informações e relevâncias que tornem possível o deslinde de litígios entre partes antagônicas, intermediadas por juiz na esfera judicial e entre mediadores na esfera extrajudicial.

Numa situação mais específica, foi tratada a importância do Perito Contador na tomada de decisão de reclamações trabalhistas na área da construção civil, observando-se que na amostra em estudo, o mesmo consta em cem por cento (100%) das decisões judiciais estudadas. O juiz busca, entre pessoas mais qualificadas e habilitadas legalmente, o auxílio para que suas decisões possam estar fundamentadas técnica e/ ou cientificamente embasadas naqueles assuntos que não pertencem a sua especialidade, e dentre elas, assuntos da matéria que diz respeito à área patrimonial, objeto de estudo da Contabilidade.

Nesse contexto, o trabalho teve por objetivo identificar os principais direitos concedidos pelos juízes em processo de reclamação trabalhista na área da construção civil e verificar se os laudos emitidos pelos peritos nomeados pelos juízes para a realização das perícias trabalhistas estão em

# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Para fundamentação do estudo foram estabelecidas algumas hipóteses que pudessem responder o questionamento central do trabalho, trazendo à tona as principais questões que os empregados buscam a Justiça do Trabalho para resolver ou tirar dúvidas da contratualidade e/ ou do desligamento em valores rescisórios.

Conclui-se pela pesquisa nos processos de reclamatória trabalhista que compuseram a amostra de estudo, composta de seis PRTs transitados em julgado na Vara do Trabalho de Ijuí-RS no ano de 2013 da área da Construção Civil, que é possível chegar-se à conclusão de que nem todos os direitos peticionados pelos reclamantes são concedidos pelo magistrado, pois o empregador consegue apresentar comprovante hábil que comprova o falso direito peticionado.

Da mesma forma, comprovou-se que na maioria dos direitos peticionados, o empregador não consegue comprovar documentalmente a satisfação do direito em tempo hábil, levando-o à condenação em parte significativa de direitos peticionados em reclamatórias trabalhistas da Construção Civil, como comprovam a maioria dos registros nos cartões ponto anexados nos processos de reclamatória trabalhista onde não contém os requisitos básicos exigidos pela legislação trabalhista, não se constituindo, portanto, em documento hábil de comprovação de atendimento de obrigações trabalhistas.

Em valores, foi observado que dos seis processos analisados, na metade deles (50%), foram concedidos valores monetários a mais do que os peticionados na inicial da reclamatória, e por outro lado, na outra metade (50%), foram concedidos valores a menor do que os pleiteados no início do processo. Isso evidencia que os trabalhos periciais são de suma importância para que a sentença seja justa para ambos os lados - reclamante e reclamado, ou seja, o trabalho elaborado pelo perito conseguiu oferecer provas favoráveis em parte ao reclamante e em parte ao reclamado.

No levantamento das obrigações acessórias também ficou constatado que os empregadores condenados não conseguiram comprovar através de documentos hábeis e tempestivos que cumpriram com todas as suas obrigações trabalhistas, previdenciárias e do ministério do trabalho pertinentes ao seu empregado reclamante.

Na questão que envolve os profissionais responsáveis pelo cumprimento de obrigações de direitos e de obrigações acessórias previstas em leis nos Departamentos de Pessoal de empregadores da Construção Civil, ou em Escritórios de Serviços Contábeis terceirizados, foi constatado que os profissionais conhecem tais obrigações, mas por vez não conseguem cumpri-las na sua integralidade em função da desorganização e/ ou desobediência de parte de empregadores e/ou das frequentes mudanças na legislação trabalhista, deixando assim, uma abertura para que empregados entrem com processos de reclamatórias trabalhistas reivindicando direitos após a rescisão de contrato de trabalho com o empregador.

Na questão do papel do perito nos processos de reclamatória trabalhista, foi constatado cem por cento (100%) de integridade e de concordância com as normas técnicas de contabilidade aplicáveis à perícia contábil vigentes no tocante a elaboração dos laudos periciais que fundamentaram a sentença do juiz ao final do processo trabalhista. Também foi constatado que em todos os laudos constantes da amostra estudada, foram elaborados por Perito Contador, não permitindo que fossem estabelecidas comparações com laudos emitidos por profissionais de outra área de formação.

Também ficou comprovado que todos os laudos constantes da amostra foram decisivos e importantes na tomada de decisões dos magistrados na fixação do valor final de cada sentença, estabelecendo assim, o quantum da condenação da parte perdedora no processo com o devido embasado e respaldo técnico.

Ao final do trabalho, foi possível, por meio da pesquisa realizada, constatar-se que as pericias estudadas foram de grande importância para as decisões dos magistrados, e de forma indireta para a sociedade, que espera dos profissionais que atuam nesta área uma atuação competente, imparcial e ética, contribuindo para que a justiça prevaleça entre os litigantes e que finalmente, o magistrado possa, ao estabelecer a condenação, ter certeza de que a competência e a isenção profissional do Perito Contábil efetivamente contribuíram para o restabelecimento da justiça patrimonial entre litigantes e do estado de direito para a sociedade.

## REFERÊNCIAS

- ALBERTO, Valder Luiz Palombo. **Perícia contábil**. 4 ed., São Paulo: Editora Atlas, 2009, 220p.
- BRASIL. **Código de processo civil e legislação processual em vigor**. Organização, seleção e notas por Theotônio Negrão. 34 ed., São Paulo: Saraiva, 2002, 2105p.

- \_\_\_\_\_. **Consolidação das Leis do Trabalho. Decreto lei 5452/43 de 1º de maio de 1943.** Disponível em: <http://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/91896/consolidacao-das-leis-do-trabalho-decreto-lei-5452-43>.> Acesso em 11/10/2013
- BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade.** 2ed., São Paulo: Editora Atlas S/A, 2004, 195p.
- CERVO, Amado Luiz e BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica.** 5ed., São Paulo: Pearson Preice Hall, 2006, 242p.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1243/09. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTP01.pdf>> Acesso em 15/08/2017.
- COSTA, João Carlos Dias da. Perícia Contábil - Aplicação Prática. **Revista Brasileira de Contabilidade**, [S.l.], n. 222, p. 94, jan. 2017. ISSN 2526-8414. Disponível em: <<http://www.rbcdigital.org.br/index.php/rbc/article/view/1491>>. Acesso em: 01 set. 2017.
- FAGUNDES, Jair Antonio. POSSAMAI, Adriana Krasnievicz .CIUPAK, Clebia. LAVARDA, Carlos Eduardo Facin . Perícia contábil trabalhista: um estudo multi-caso em processos lotados no tribunal de justiça do trabalho da comarca de sorriso (MT). **Revista ConTexto**, Porto Alegre, v. 8, n. 14, ISSN (Impresso): 1676-6016 ISSN (Online): 2175-8751 2º semestre 2008.
- FERREIRA, Tarciana Borges. MIRANDA, Luiz Carlos. MEIRA, Juliana Matos de. SANTOS, Aldemar de Araújo. Qualidade do laudo pericial contábil trabalhista: percepção dos magistrados das varas trabalhistas do Recife. **ReCont Registro Contábil – Vol. 3, Nº 3.** 2012
- GONCALVES, Eugenio Celso, BAPTISTA, Antonio Eustaquio. **Contabilidade geral.** 5ed., São Paulo: Editora Atlas S/A, 2004, 378p.
- HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Prova pericial contábil, aspectos práticos & fundamentais.** 4ed., Curitiba: Editora Juruá, 2005, 426p.
- LOPES, Cristine Conceição. **Perícia contábil no processo de uma reclamatória trabalhista.** 2010, 146 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Regional do Noroeste do Rio Grande do Sul. Disponível em: <http://bibliodigital.unijui.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/687/TCC%20Pronto%20IMPRI MIR.pdf?sequence=1>. Acesso em: 08/10/2013.
- ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de. **Perícia contábil.** 4ed. São Paulo: Editora Atlas S/A. 2003, 169 p.
- POSSO, Juliane; SILVA, Itacir Alves. APLICABILIDADE DO CONCEITO DE JUSTIÇA PELA PERÍCIA NA SOLUÇÃO DE CONFLITOS EM UM CASO DE AÇÃO TRABALHISTA. **Anais-Seminário de Iniciação Científica de Ciências Contábeis**, v. 6, n. 1, p. 99-110, 2017. Disponível em: <http://ojs.fsg.br/index.php/anaiscontabeis/article/view/2427>. Acesso 01/09/2017.
- MAGALHÃES, Antônio de Deus Farias; LUNKES, Irtes Cristina. **Perícia Contábil nos Processos Cível e Trabalhista. O Valor Informacional da contabilidade para o Sistema Judiciário.** São Paulo: Atlas, 2008.
- MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas. São Paulo:Atlas, 2009.
- MEDEIROS, Andressa Kely de; SERGIO, Lucicleia de Moura; BOTELHO, Ducineli Regis. **Importância da Auditoria e Perícia Para o Combate a Fraudes e Erros na Contabilidade das Empresas.** Imprensa ws, 2014.
- REITER, Iane de Brito. **Perícia contábil trabalhista.** 2015. Trabalho de Conclusão de Curso. Disponível em: <https://intranet.univates.br/bdu/handle/10737/763>. Acesso em 01/09/2017.
- SÁ, Antônio Lopes de. **Perícia contábil.** 10ed., São Paulo: Editora Atlas S/A, 2011, 432p.
- TERAM, Vanderlei Das Graças. Perícia contábil. São Paulo, 2004. Disponível em: <[http://www.esacam.edu.br/jornal/cabecalho\\_artigo.cfm?target=artigo/monografia](http://www.esacam.edu.br/jornal/cabecalho_artigo.cfm?target=artigo/monografia)>. Acesso em: 29 maio de 2015.

**PERÍCIA CONTÁBIL A PROFISSÃO QUE DÁ A LUZ O QUE ESTÁ OCULTO**

**ACCOUNTING SKILL THE PROFESSION THAT GIVES BIRTH TO WHAT IS HIDDEN**

Eduardo Batirola, Universidade Regional Integrada - URI - São Luiz Gonzaga, URI, RS, Brasil, edubatirola@hotmail.com

Patrícia Ingrid Arce Ouriques, Universidade Regional Integrada - URI - São Luiz Gonzaga, URI, RS, Brasil, patriciaarce1@hotmail.com

Vando Knob Hartmann, Universidade Regional Integrada - URI - São Luiz Gonzaga, URI, RS, Brasil, vando\_hartmann@hotmail.com

Roberto Carlos Dalongaro, Universidade Regional Integrada - URI - São Luiz Gonzaga, URI, RS, Brasil, robertocarlosad@hotmail.com

Daniel Knebel Baggio, Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, UNIJUI, RS, Brasil, baggiod@unijui.edu.br

**RESUMO**

O objetivo deste artigo, é demonstrar o conhecimento e a função da Perícia Contábil. A partir de que surgiu e de onde começou a ser exercida. Buscou-se conhecer a profissão de um perito, quais as suas experiências e como ele deve prosseguir para exercer essa técnica como ciência. O método utilizado foi a pesquisa bibliográfica e descritiva, buscando apresentar a necessidade de utilizar essa profissão em ocasiões em que o juiz nomeia seu perito. Analisando seus requisitos se estão legalmente apto para executar seus deveres como perito contador nos Termos de Compromisso da Legislação. Por fim, o presente artigo trata-se de uma fundamentação teórica onde possamos ter uma visão clara sobre a normatizações e atividades exercidas pelo perito contábil.

Palavras-chave: Perícia contábil; Laudo; Perícia Judicial; Perícia Arbitral.

**ABSTRACT**

The purpose of this article is to demonstrate the knowledge and the function of Accounting Skills. From which it arose and from where it began to be exercised. It was sought to know the profession of an expert, what his experiences and how he should proceed to exercise this technique as a science. The method used was the bibliographical and descriptive research, seeking to present the necessity to use this profession in occasions in which the judge appoints its expert. Analyzing your requirements if you are legally able to perform your duties as an expert accountant in the Terms of Commitment of the Legislation. Finally, this article deals with a theoretical basis where we can have a clear vision about the regulations and activities carried out by the accounting expert.

Keywords: Accounting expertise; Report; Judicial expertise; Arbitral Expertise.

**1 INTRODUÇÃO**

A Perícia Contábil é uma atividade desenvolvida para que o profissional contábil possa esclarecer verdades sobre os fatos que abrangem, total ou parcialmente situações irregulares, trazendo uma demonstração e uma análise sobre livros, registros das transações e documentos. Sendo assim, dando luz o que se está oculto na administração da empresa levando a juízo.

D'Áuria (1962), enfoca que ao analisar a função pericial pode-se dizer que:

“Perícia é conhecimento e experiência das coisas. A função pericial é, portanto, aquela pela qual uma pessoa conhecedora e experimentada em certas matérias e assuntos examina as coisas e os fatos, reportando sua autenticidade e opinando sobre as causas, essenciais e efeitos da matéria examinada”.

O perito contador para que possa ser nomeado, deve-se estar ciente em cumprir o compromisso do encargo formalizado em Termo de Compromisso, sendo assim entregando o laudo pericial no tempo determinado pelo juiz, caso não entregue está apto a ser substituído e a multa.

O presente artigo tem como objetivo demonstrar o surgimento da Perícia contábil, encontraremos vestígios constatados desde a antiga civilização no Egito. Além disso, observa-se a relevância sobre a execução dessa profissão, como começou a ser feita e de que forma foi se aprimorando com a contabilidade.

Portanto, o trabalho em si foi facilitado para que transmita de uma forma clara e objetiva enfatizando o requisitos morais e éticos, dando ênfase aos aspectos legais, casos práticos da perícia contábil e suas subdivisões.



## 2 REVISÃO DA LITERATURA

### 2.1 A ORIGEM E OS ASPECTOS HISTÓRICOS DA PERÍCIA CONTÁBIL

Os primeiros registros da contabilidade chegam datar a 4000 a.C. Tendo em vista a perícia contábil onde evoluiu-se juntamente com a contabilidade em si, levando em consideração as atividades mercantis, econômicas e sociais. Que antigamente a necessidade dessa função era dos juizes, porém como não dominavam essa área contábil houve a necessidade de ter alguém que faça uma análise profunda sobre a situação e a causa.

Surgindo então os agrimensores, designados como inspetores do Rei, antecedentes do Perito na época. Enfatizando sua função como especialista em determinados campos para proceder conforme a necessidade da ocasião ou fato:

Conta Heródoto que, quando o rio despojava alguém da cota agrária, a pessoa lesada procurava o rei, a quem dava parte do ocorrido; então, este enviava ao lugar da situação do lote inspetores que o mediam para saber a área diminuída e a diminuição proporcional que devia sofrer o pagamento do tributo. Tais inspetores, entendidos em geometria e “experts” na arte de medir, são longínquos antecessores de uma categoria de peritos os agrimensores (CABRAL, 2000).

Tanto na Grécia quanto no Egito surgiram vestígios de Perícia, com isso nasceram instituições jurídicas onde apenas pessoas especializadas podiam ser nomeadas para frequentar essas instituições. Sendo assim, houve um grande desenvolvimento jurídico, a figura do perito a partir daí começou a ser reconhecida pela necessidade de um auxiliar da justiça nomeando-se como o Perito Contábil.

Almeida (1990 apud ALBERTO, 2002, p. 21) relata que:

Vamos encontrar vestígios de perícia registrados e documentados na civilização do Egito antigo, e, do mesmo modo, na Grécia antiga, com o início da sistematização dos conhecimentos jurídicos, observando-se, à época, a utilização de especialistas em determinados campos para proceder à verificação e ao exame de determinadas matérias.

### 2.2 CONCEITUAÇÃO DE PERÍCIA

O sentido etimológico da palavra Perícia advém do latim peritia: Sabedoria, prática, experiência, habilidade em alguma ciência ou arte. Também caracterizada como uma análise técnica ou exame por um perito ou especialista (SÁ, 1997).

Deste modo, é possível indicar que a perícia contábil pode ser entendida como um estudo praticado por peritos com ênfase em transmitir esclarecimentos sobre determinados fatos. Mediante de laudo ou parecer pericial, no qual servirá como meio de prova em que o juiz se baseia para chegar a uma resolução do processo.

De acordo com Lopes de Sá (1997, p. 15),

A perícia contábil é a verificação de fatos ligados ao patrimônio, objetivando ofertar opinião à questão controversa. Para tal opinião realizam-se exames, vistorias, indagações, investigações, avaliações, arbitramentos, em suma todo e qualquer procedimento necessário à opinião.

Diante disso, após a nomeação do perito para exercer este papel e elaborar o laudo pericial. Onde podemos estruturar o laudo como, um documento no qual os peritos devem registrar informações contendo elementos onde possam ter como prova para a conclusão de seu trabalho.

Deve-se estar ciente em cumprir com o prazo determinado pelo juiz que geralmente ocorre em um mínimo de trinta dias e um máximo de sessenta dias para a entrega do mesmo e a realização de seu trabalho pericial sendo que é um prazo suficiente para a realização de um trabalho bem elaborado dentro da empresa (MAGALHÃES ET AL, 2008).

Após ser honrado com a nomeação ele tem um prazo de cinco dias para pronunciar a escusa onde não pode ser por qualquer motivo, caso descumpra sua função de aceitar o encargo e de cumprir o prazo fixado pelo juiz sob pena está sujeito a substituição e multa.

Já Ornelas (2003, p. 30), expõe que,

“A perícia contábil inscreve-se em um dos gêneros de prova pericial, ou seja, é uma das provas técnicas à disposição das pessoas naturais ou jurídicas, e serve como meio de prova de determinados fatos contábeis ou de questões contábeis controvertidas”.

O Conselho Federal de Contabilidade, por sua vez, define perícia contábil pela Resolução CFC nº 858/99, da seguinte forma (NBC T 13, item 13.1):

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

Pela definição da Norma Brasileira de Contabilidade, a perícia contábil é:

“O conjunto de procedimentos técnicos, que tem por objetivo a emissão de laudo ou parecer sobre questões contábeis, mediante exame, vistoria, indagação, investigação, arbitramento, avaliação ou certificado”. (CABRAL, 2000).

### **2.3 CNPC – CADASTRO NACIONAL DE PERITOS CONTÁBEIS**

De acordo com o CFC (2016):

“O cadastro Nacional de Peritos Contábeis (CNPC) do Conselho Federal de Contabilidade (CF), tem o propósito de oferecer ao judiciário e à sociedade uma lista de profissionais qualificados que atuam como peritos contábeis”.

#### **2.3.1 COMO OBTER O CADASTRO CNPC?**

Conselho Federal de Contabilidade (2016), expõe que:

“Para ingressar no cadastro, os contadores deverão apresentar comprovação de experiência em perícia contábil, conforme Resolução CFC n.º 1.502/16, até 31 de dezembro de 2017. No ato da inscrição, é preciso além da experiência, indicar a especificação da área de atuação e o estado e município em que se pretende exercer as atividades”.

“A partir de 2017, o interessado sem experiência poderá ingressar no CNPC, mediante aprovação prévia em Exame de Qualificação Técnica (EQT) para perito contábil, regulamentado pela NBC PP 02 de 2016, que tem por objetivo aferir o nível de conhecimento e a competência técnico-profissional necessários ao contador que pretende atuar na atividade de perícia contábil”.

### **2.4 ESPÉCIES DE PERÍCIA**

Realizada pelo poder judiciário por modo de determinação ou requerimentos das necessidades dos seus agentes ativos, ela se subdivide em duas espécies, uma através das razões de sua finalidade no próprio processo judicial e outra pela prova ou arbitragem.

Segundo o CPC (1973), o artigo 420 do Código de Processo Civil Lei 5869/73 “A prova pericial consiste em exame, vistoria e avaliação.”

- ◆ Parágrafo único: O juiz indeferirá a perícia quando:
- ◆ I - a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnico;
- ◆ II - for desnecessária em vista de outras provas produzidas;
- ◆ III - a verificação for impraticável.

Devido haver espécies distintas tanto identificáveis quanto definíveis na qual o instrumento da perícia é alocada a atuar, nesses ambientes com características diferentes, acaba dividindo-se às perícias em Perícia Judicial, a Perícia Semijudicial, a Perícia Extrajudicial, e a Perícia Arbitral.

#### **2.4.1 PERÍCIA JUDICIAL**

Cada vez mais essencial para a solução de causas na Justiça. Na qual recorre-se, quando o juiz necessita de um laudo profissional especializado ou para atender ao pedido de uma das partes envolvidas no processo.

De acordo com Alberto (1996, p. 53), na sua obra de Perícia Contábil relata que:

“A perícia judicial é aquela realizada dentro dos procedimentos processuais do Poder Judiciário, por determinação, requerimento ou necessidade de seus agentes ativos, e se processa segundo regras legais específicas. Esta espécie de perícia subdivide-se, segundo suas finalidades principais no processo judicial, em meio de prova ou de arbitramento. Ou seja, a perícia judicial será prova quando - no processo de conhecimento ou de liquidação por artigos - tiver por escopo trazer a verdade real, demonstrável científica ou tecnicamente, para subsidiar a formação da convicção do julgador, e será arbitramento, quando determinada no processo de liquidação de sentença, tiver por objetivo quantificar mediante critério técnico a obrigação de dar em que aquela se constituir”.

Segundo Sá (2005). O ciclo da Perícia Contábil Judicial compõe-se de três fases:

“Fase Preliminar:

1. A perícia é requerida ao juiz parte interessada;
2. O juiz defere a perícia e escolhe o perito;
3. As partes formulam quesitos e indicam seus assistentes;
4. Os peritos são cientificados da indicação;
5. Os peritos propõem honorários e requerem depósitos;
6. O juiz estabelece prazo, local e hora para o início.

Fase operacional:

1. Início da perícia e diligências;
2. Curso do trabalho
3. Elaboração do laudo.

Fase Final:

1. Assinatura do laudo;
2. Entrega do laudo;

3. Levantamento dos honorários;
  4. Esclarecimentos (se requerido);
- “Em todas as fases, existem prazos e formalidades a serem cumpridas.”

- **Perícia semijudicial**

De acordo com Alberto (1996), em Perícia Contábil (1996, p. 53,54)

A perícia Semijudicial é aquela realizada dentro do aparato institucional do estado porém fora do poder judiciário, tendo como finalidade principal ser meio de prova nos ordenamentos institucionais usuário. Esta espécie de perícia subdivide-se segundo o aparato estatal atuante, em policial (nos inquéritos), parlamentar (nas comissões parlamentares de inquérito ou especiais) e administrativo tributário (nas esferas da administração pública tributária ou conselhos de contribuintes) classificamo-las em semi judiciais porque as autoridades policiais, parlamentares ou administrativas tem algum poder jurisdicional, ainda que relativo e não com a expressão e extensão do poder jurisdicional classicamente inquebrável como pertencente ao poder judiciário e ainda por estarem sujeitas a regras legais e regimentares que se assemelham as judiciais.

Já Lopes de Sá (2005, p 19) afirma que.

É a perícia realizada dentro do aparato institucional do Estado, entretanto, estando fora do Poder Judiciário. Costumam-se essas perícias são realizadas pelas autoridades policiais. Estas perícias poderão fazer parte, se necessário for, de um processo judicial.

- **Perícia extrajudicial**

Alberto, em Perícia Contábil (1996 p54):

“A perícia extrajudicial é aquela realizada fora do estado por necessidade escolha de entes físicos e jurídicos. Esta espécie de perícia subdivide-se, segundo as finalidades intrínsecas para as quais foram designadas, em demonstrativos, discriminativas e comprobatórias. Assim o dizemos por que, no primeiro caso das demonstrativas, a finalidade para a qual se busca a via perícia é demonstrar a veracidade ou não do fato ou coisa previamente especificados na consulta; já no segundo caso, esta via instada a colocar nos justos termos ou interesses de cada um dos envolvidos na matéria potencialmente duvidosa ou conflituosa; e no terceiro caso, quando visa a comprovação das manifestações patológicas da matéria periciada (fraudes, desvios, simulações etc).”

Lopes de Sá 2005, p19:

“Quando da necessidade de esclarecimento de assuntos técnicos, em que estes colidem por desconhecimento da matéria específica, a intervenção de um profissional “esperto” se faz necessária, no intuito de evitar característica litigiosa que venha envolver o poder judiciário.”

- **Perícia arbitral**

Alberto, em Perícia Contábil (1996 p54)

“Por final, a perícia arbitral, que é a perícia realizada no juízo arbitral – instância decisória criada pela vontade das partes -, não sendo inquebrável em nenhuma das anteriores por suas características especialíssimas de atuar parcialmente como se judicial e extrajudicial fosse. Subdivide-se em probante e decisória, segundo se destine a funcionar como meio de prova do juízo arbitral, como subsidiada a da convicção do arbitro, ou é ela própria a arbitragem, ou seja, funciona seu agente ativo como o próprio arbitro da controvérsia.”

## 2.5 OBJETIVO DA PERÍCIA CONTÁBIL

O objetivo da perícia contábil, tem como fundamentar a veracidade do fato ocorrido, tornando-se por meio de provas para o juiz, onde ele deve trazer seu parecer legal.

Para Alberto (2007) são objetivos específicos da perícia contábil:

“É a busca da verdade real oriunda do eficaz e efetivo desempenho do perito contábil nos registros, documentos contábeis, controles internos da entidade e de quaisquer outros elementos materiais disponibilizados pelas partes ou obtidos junto a terceiros, visando a promover a verdade formal mais próxima possível da realidade estudada e identificada no trabalho de campo”.

- a) a informação fidedigna;
- b) a certificação, o exame e a análise do estado circunstancial do objeto;
- c) o esclarecimento e a eliminação das dúvidas suscitadas sobre o objeto;
- d) fundamento científico da decisão;
- e) a formulação de uma opinião ou juízo técnico;
- f) a mensuração, a análise, a avaliação ou o arbitramento sobre o quantum monetário do objeto;
- g) trazer a luz o que está oculto por inexactidão, erro, inverdade, má-fé, astúcia ou fraude.

De acordo com Fonseca apud Zanna (2005, p.86): “a perícia tem como objetivo fundamentar as informações demandadas, mostrando a veracidade dos fatos de forma imparcial e merecedora de fé, tornando-se meio de prova para o juiz de direito resolver as questões propostas”.

Portanto, pode-se afirmar que o objetivo da perícia contábil é trazer a realidade dos fatos de natureza contábil que auxiliará o magistrado em sua sentença.

Segundo Alberto (2007), seus objetivos se dividem em:

- Objetividade que seria ação do perito em não desviar-se da matéria que motivou a questão;
- Precisão onde consiste em oferecer respostas relevantes e adequadas às questões formuladas ou finalidades propostas.
- Clareza utilizar a linguagem acessível em sua opinião ao expor seu trabalho, conservando a terminologia técnica e científica em sua exposição.
- Fidelidade caracteriza-se por não deixar-se influenciar por terceiros, sempre ter total clareza no seu ponto de vista, levando consigo a responsabilidade de cumprir com os termos de lei.
- Concisão compreende evitar o uso inadequado de palavras e também o uso exagerado de vocábulos ao emitir uma opinião onde possa demonstrar de uma maneira fácil as tomadas de decisões.
- Confiabilidade: consiste na perícia apoiada em elementos inequívocos onde sejam válidos em termos legais na lei e tecnologicamente.
- Plena satisfação da finalidade: constituem-se que o trabalho realizado esteja coerente com o que se pede em juízo e que estejam vinculados aos motivos que os ensejaram.

### 2.6 LAUDO PERICIAL

A palavra laudo, de acordo com Houaiss e Vilar (2001), tem sua origem no latim *laudare* e na linguagem atual é empregado para exprimir o parecer ou relatório dos peritos. Significa, também, texto contendo parecer técnico. É um dispositivo que requer qualidade e responsabilidade, onde o perito irá relatar e demonstrar, de forma mais clara possível, tendo por objetivo os fatos que pretende expor para ser desenvolvido na sua alegação de acordo com o que foi apurado.

O CFC conceitua e normatiza a apresentação, terminologia e estrutura do laudo. A RESOLUÇÃO CFC nº 1.243/09, que aprovou a NBC TP 01 – Perícia Contábil, dispõe que:

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

O laudo deve ser feito com objetividade, de forma solene, clara, sequencial e lógica, os estudos e observações a serem feitos para realizar este laudo. Além disso, deve-se buscar elementos que comprovem o que será expressado, como a metodologia e os critérios devem ser sustentados em resultados verídicos.

A linguagem adotada deverá ser de forma compreensível aos demais leitores possibilitando fundamentações claras para os julgadores. Os termos técnicos devem ser agregados na redação do laudo pericial, de modo a se obter um laudo legalizado perante a Normas Brasileiras de Contabilidade, assim como a Legislação que rege a contabilidade.

De acordo com Alberto, (2002, p 88/89):

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

### 2.7 ESTRUTURA DO LAUDO PERICIAL

Segundo Alberto, (2002), Tanto o laudo quanto o parecer contábil deverá conter, os seguintes tópicos:

- Identificação do processo e das partes;
- Síntese do objeto da perícia;
- Metodologia adotada para os trabalhos periciais;
- Identificação das diligências realizadas;
- Transcrição e respostas aos requisitos: para o laudo pericial contábil;
- Transcrição e resposta aos requisitos: para o parecer pericial contábil, onde houver divergência, transcrição dos requisitos, respostas formuladas pelo perito-contador e as respostas e comentários do perito-contador assistente;
- Conclusão;

- Anexos;
- Apêndices;
- Assinatura do perito: fará constar sua categoria profissional de contador e o seu número de registro em Conselho Regional de Contabilidade, comprovada mediante Declaração de Habilitação Profissional (DHP). É permitida a utilização da certidão digital, em consonância com a legislação vigente e as normas estabelecidas pela infraestrutura de Chaves Públicas Brasileiras- ICP-Brasil.

### 3 METODOLOGIA

O desenvolvimento deste estudo fundamenta-se na revisão bibliográfica. Por meio da abordagem qualitativa das referências pesquisadas, procurou-se desencadear fatos relevantes, relações e interpretações acerca da temática abordada.

Argumenta-se que pesquisa qualitativa e seus métodos de coleta e análise de dados são apropriados para uma fase exploratória da pesquisa. A pesquisa qualitativa também é apropriada para a avaliação formativa, quando se trata de melhorar a efetividade de um programa, ou plano, e também quando se trata de relatar uma evolução histórica de determinado tema e construir considerações críticas sobre o seu aspecto evolutivo (ROESCH, 2015).

A pesquisa bibliográfica foi realizada em livros, monografias, revistas científicas, e sites especializados com a temática em destaque. Com os dados e informações obtidas realizou-se as considerações críticas, buscando produzir sua adequada interpretação e desdobramentos relacionados a evolução e contribuições do tema estudado.

### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Portanto o artigo apresentado consta de uma maneira mais fácil e objetiva sobre as perícias contábeis. Na qual mostra desde a época quando elas surgiram e iam sendo aos poucos implantadas e diferenciadas de acordo com suas respectivas necessidades, até surgir os quatro tipos de perícia tanto a Perícia Judicial, onde as causas criminais são investigadas e julgadas pelo poder judiciário até a Perícia Arbitral que devido suas necessidades eram utilizadas.

O presente artigo atingiu o seu objetivo principal que era demonstrar o surgimento da Perícia contábil, os quais foram encontrados vestígios constatados desde a antiga civilização no Egito. Além disso, observou-se a relevância sobre a execução dessa profissão, como começou a ser feita e de que forma foi se aprimorando com a contabilidade.

### REFERÊNCIAS

ALBERTO, Valder Luiz Palombo. Perícia Contábil: normas brasileiras de perícia contábil comentadas (NBC.T.13 e NBC.P.2), aspectos legais, civis e criminais, casos práticos de perícia contábil. São Paulo: Atlas, 1996.

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

\_\_\_\_\_. Perícia contábil. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CABRAL, Alberto Franqueira. Curso de perícia contábil judicial e extrajudicial. Unigranrio: 2000. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Lei 5869/73. Artigo 120. CPC, 1973. Disponível em: [https://brasil.mylex.net/legislacao/codigo-processo-civil-novocpc-art420\\_58011.html](https://brasil.mylex.net/legislacao/codigo-processo-civil-novocpc-art420_58011.html). Pagina visitada em 05/07/2017.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, Perícias contábeis: Normas brasileiras de contabilidade: Gestão 1992-1993.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Princípios fundamentais e normas brasileiras de auditoria e perícia. 3. ed. Brasília: CFC, 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 858/99. 1999. Disponível em: <http://www.valdecicontabilidade.cnt.br/contabilistas/NORMAS/Res858.htm>. Pagina visitada em 08/08/17.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Cadastro Nacional de Peritos Contábeis. 2016. CNPC. Disponível em: <http://cfc.org.br/registro/cnpc/>. Pagina visitada em 08/08/17.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC Nº 1.243, de 10 de dezembro de 2009. Disponível em: [http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc/1243\\_2009.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc/1243_2009.htm). Pagina visitada em 10/08/17.

D'AURIA, Francisco. Revisão e Perícia Contábil - Parte Teórica. 3 ed. São Paulo: Nacional, 1962.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro Salles. Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

MAGALHÃES, Antônio de Deus Farias; LUNKES, Irtes Cristina. Perícia contábil nos processos cível e trabalhista: o valor informacional da contabilidade para o sistema judiciário. São Paulo: Atlas, 2008.

ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de. Perícia contábil. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

## III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

---

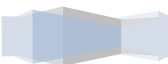
26 e 27 de outubro de 2017

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. Projetos de estágio e de pesquisa em administração: estágios, tcc, dissertações e estudos de caso. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

SÁ, Antônio Lopes de. Perícia Contábil. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

SÁ, Antônio Lopes de. Ética profissional. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

ZANNA, Remo Dalla. Prática de perícia contábil. 1. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2005.



# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

## PRODUÇÃO ACADÊMICA DO TEMA FOLGA ORGANIZACIONAL RELACIONADA COM DESEMPENHO: ANÁLISE DAS VARIÁVEIS DE CONTROLE

### ACADEMIC PRODUCTION OF THE ORGANIZATIONAL CLEARANCE TOPIC RELATED TO PERFORMANCE: ANALYSIS OF CONTROL VARIABLES

Estevo Mateus Olesiak, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, UNISINOS, RS, Brasil, estevo@agcorporativa.com.br

Carlos Alberto Diehl, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, UNISINOS, RS, Brasil, cd@unisinors.br

Osmar Antonio Bonzanini, Universidade Regional Integrada URI/FW, URI, RS, Brasil, bonzanini@uri.edu.br

#### RESUMO

A capacidade de adaptação das organizações a mudanças ambientais pode ser justificada pela existência de folga organizacional. Assim estudos investigam a relação de folga organizacional com desempenho, e nestes estudos não há um padrão na utilização de variáveis de controle. Desta forma, o objetivo da presente pesquisa consiste em analisar os estudos que tratam de folga organizacional e sua relação com desempenho bem como identificar quais são as variáveis de controle utilizadas. A pesquisa consiste em um estudo bibliométrico, classificado quanto à abordagem do problema como quantitativa, quanto aos objetivos como descritiva e quanto aos procedimentos como documental e bibliográfica. A busca foi realizada em periódicos na base de dados da EBSCOhost. Foi realizada análise de 41 artigos. Os estudos evidenciam que a produção sobre o tema tem aumentado modestamente na última década e que existe pouca produção nacional na busca realizada. As variáveis de controle com mais ocorrência são o tamanho e idade da organização. Há o destaque para variáveis que objetivam controlar o dinamismo e competitividade do ambiente no qual as organizações estão inseridas.

Palavras-chave: Folga organizacional. Desempenho. Variáveis de controle. Estudo bibliométrico.

#### ABSTRACT

The adaptive capacity of organizations to environmental changes can be justified by the existence of organizational clearance, thereby studies investigate the organizational clearance relation with performance, and in these studies there is no standard in the use of control variables. This way the aim of this research is to analyze the studies that deal with organizational clearance and its relation to performance and identify which are the control variables used as well. The research consists of a bibliometric study, which problem approach is classified as quantitative, regarding the objectives as descriptive and about to procedures as documental and bibliographic, the search was conducted in journals in the EBSCOhost database. An analysis of 41 articles was performed and the studies reveal that production on the subject has increased modestly over the past decade, there is little national production in the search performed. The control variables with more occurrence are the size and age of the organization, as a result there is the emphasis on variables that aim to control the dynamism and competitiveness from its environment where the organizations are located.

Key-words: Organizational clearance. Performance. Control variables. Bibliometric study.

#### 1 INTRODUÇÃO

A capacidade para se adaptar e responder às mudanças dinâmicas em vários ambientes é consistentemente apontada como requisito para o sucesso organizacional. (LAWSON, 2001). Tal capacidade de adaptação das organizações foi abordada por Cyert e March (1963) relacionando esta a presença de folga organizacional. Corroborando, estudos como de Xu, et al (2015) e Mizutani e Nakamura, (2014) analisam e concluem que folga organizacional possui relação com o desempenho das organizações.

A folga organizacional é definida por Bourgeois (1981), como o “colchão” de recursos reais ou potenciais que possibilita às organizações adaptarem-se com maior facilidade, às mudanças do ambiente onde estão inseridas. Mesmo com definição e função proposta por Bourgeois (1981) já consagrada (STAN; PENG; BRUTON, 2014), estudos se posicionaram apresentando a folga como ineficiência e desperdício e, outros, como incentivador de desempenho e criatividade. (GEIGER; CASHEN, 2002).

O apanhado realizado na literatura mostra a presença significativa de estudos relacionando folga organizacional ao desempenho, bem como a relação com desempenho a partir da inovação das organizações, como o estudo de Elbanna (2012) que analisa a importância da folga e do planejamento em empresas no Oriente Médio árabe; o estudo de Stan, Peng e Bruton (2014) que

investigam a relação entre folga e o desempenho de empresas estatais; Love e Nohria (2005) analisam os efeitos no desempenho de grandes empresas industriais americanas, a partir da redução de folga; Singh (1986) investiga a relação entre folga organizacional e a tomada de risco na tomada de decisões e a decorrência no desempenho; Richtnér e Åhlström (2010) investigam a relação entre folga e desempenho a partir de inovação no desenvolvimento de produto; Nystrom; Ramamurthy e Wilson (2002) a partir de folga organizacional analisam a relação entre clima organizacional e desempenho.

Nesses estudos elencados não há um padrão na utilização de variáveis de controle para as análises propostas. À luz destes elementos, verifica-se que é contributivo analisar as produções científicas sobre a temática em causa. Desta forma, o objetivo desta pesquisa consiste em analisar os estudos que tratam da relação entre folga organizacional e desempenho, bem como identificar quais são as variáveis de controle utilizadas. Neste sentido, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, tendo como referência o tema folga organizacional.

A pesquisa justifica-se pela relevância do tema em estudos organizacionais. A principal contribuição que se pretende neste estudo é apresentar as pesquisas que vêm sendo publicadas sobre folga organizacional relacionada a desempenho, variáveis de controle utilizadas e criar vínculos para futuras pesquisas na área.

Nesse contexto, procura-se aprofundar a reflexão sobre a relação de folga organizacional com desempenho, em publicações científicas relacionadas ao tema e desencadear futuras pesquisas. Para tanto, este estudo está organizado da seguinte forma: na próxima seção consta a consolidação do aporte teórico subdividido em folga organizacional, folga e ineficiência, bibliometria e estudos relacionados, nas seções subsequentes: a descrição dos procedimentos metodológicos; apresentação e análise dos dados; considerações finais e sugestões para estudos futuros. Nesse sentido, apresenta-se a revisão fundamentos teóricos que conduziram este estudo.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Folga Organizacional

Folga organizacional tem como base a teoria comportamental da administração, estando inserida na área das ciências sociais aplicadas, suas primeiras referências literárias se iniciam a partir do estudo de Cyert e March em 1963. (HEROLD; JAYARAMAN; NARAYANASWAMY 2006).

Conforme Stan, Peng e Bruton (2014) a definição mais aceita de folga organizacional é a apresentada por Cyert e March, em 1963, e parafraseada por Bourgeois III, em 1981, caracterizando-a como o 'colchão' de recursos reais e/ou potenciais que possibilita às entidades adaptarem-se com sucesso às pressões internas para ajuste, ou às pressões externas para mudanças no ambiente, bem como, dar início às mudanças nas estratégias em relação ao ambiente externo.

Sender e Fleck (2004) apresentam outras definições oferecidas na literatura, as quais possuem mais destaque:

Quadro 1 - Definições de Folga Organizacional

Definição	Autor
Pagamentos aos membros da coalizão em excesso àqueles requeridos para mantê-los na organização	Cyert & March (1963)
Recursos que uma organização adquiriu que não estão comprometidos com um gasto necessário. Ou seja, são recursos que podem ser utilizados da maneira que se achar melhor	Dimick & Murray (1978)
Como as organizações nem sempre otimizam seus recursos, acumulam recursos "reserva" e oportunidades não exploradas que se transformam em um "colchão" contra tempos ruins.	March (1979)
Conjunto de recursos em uma organização em excesso ao mínimo necessário para um dado nível de produção	Nohria & Gulati (1995)
Recursos que não foram empregados de forma ótima, mas que permitem à empresa adaptar-se às mudanças no ambiente	Greenley & Oktemgil (1998)
Tempo disponível que não esteja completamente engajado na entrega do produto ou serviço principal da organização	Lawson (2001)

Fonte: Sender e Fleck (2004)

Para McDonald (2003) o conceito de folga organizacional foi inicialmente introduzido pelos pesquisadores de estudos organizacionais como algo negativo, pois se entendia que as empresas estariam trabalhando com desperdício de recursos, sendo a folga usada para definir sistemas operantes de forma ineficiente.



# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

Alguns autores, em especial os das ciências econômicas, têm uma visão negativa da folga organizacional, pois veem esta como algo que acarreta custos adicionais desnecessários. (NOHRIA e GULATI, 1996).

Tal percepção, não é unânime por parte dos autores, conforme apresentam Luan, Tien, e Chi, (2013), pois quando a gerência da empresa consegue mensurar a folga organizacional pode utilizar os recursos disponíveis de maneira que as entidades convertam esses recursos em fluxos de caixa positivos. Esta posição vem sendo mais difundida pelos autores.

A folga organizacional pode apresentar vantagem competitiva ao ser utilizada de forma eficiente pelas organizações, podendo ainda incentivar atividades inovadoras de modo que melhorem seu desempenho. (BOURGEOIS, 1981).

Sharfman et al (1988) apresentam um posicionamento considerando os dois pontos de vista quando mencionam que a folga organizacional é algo positivo para a organização desde que se tenha a finalidade dos recursos excedentes alterada.

Sender (2004) demonstra que Penrose (1980) separa a folga organizacional em Recursos Humanos e Recursos Físicos, a autora também acrescenta os Recursos Financeiros, conforme apresentados no Quadro 2.

Quadro 2 - Naturezas da folga organizacional

Recursos Humanos	Pessoas ligadas à organização, em termos de número ou horas de trabalho, além do mínimo necessário para realização das atividades da empresa.
Recursos Físicos	Recursos tangíveis que a firma adquire ou produz, parte da operação da empresa cujo uso e propriedade a firma está familiarizada. Dizem respeito à capacidade de máquinas, existência de matéria-prima ou outros recursos além do mínimo necessário para a realização das atividades da empresa.
Recursos Financeiros	São aqueles recursos em espécie ou líquidos, o suficiente para utilização imediata não previstos na realização das atividades da empresa.

Fonte: Adaptado a partir de Sender e Fleck (2004)

Os autores sugerem diferentes formas para classificar a folga organizacional, Sender e Fleck (2004) organizam a classificação da folga organizacional conforme o Quadro 3, separando em três tipos, quanto a sua disponibilidade, quanto à absorção pela organização e quanto à autonomia de uso por parte da empresa.

Quadro 3 - Tipos de folga organizacional

Quanto à disponibilidade	Refere-se à facilidade da empresa em recuperar e obter recursos extras
Quanto à absorção pela organização	Refere-se à situação do recurso em excesso, se está sendo utilizada ou não pela organização
Quanto à autonomia de uso	Refere-se à facilidade de alocação de um recurso excedente por parte da empresa

Fonte: Adaptado a partir de Sender e Fleck (2004)

Diante dos diferentes posicionamentos sobre folga organizacional, encontra-se alguns que a consideram como benéfica, outros como maligna (GEIGER; CASHEN, 2002), a exploração do tema merece uma prévia diferenciação entre folga e ineficiência.

## 2.2 FOLGA E INEFICIÊNCIA

As definições de folga organizacional em geral já associam uma função para esta, distanciando assim folga do conceito de desperdício. A definição de folga mais aceita na literatura é a de Cyert & March (1963) parafraseada por Bourgeois (1981), definida como o 'colchão' de recursos reais ou potenciais que permitem à organização adaptar-se com sucesso à mudança, através do fornecimento de meios para adequar estratégias ao ambiente externo.

Bourgeois (1981), ainda referenciando Cyert & March, diz que esta almofada é recurso de reposição, afirmando que qualquer organização sem amortecedores internos construídos em seu fluxo de trabalho vai experimentar perturbações.

O mesmo autor diz, ainda, que a folga é um agente de gestão de topo na iniciação e execução de mudanças estratégicas. Neste caso, a folga é o recurso que permite a uma organização, ajustar-se a mudanças brutas do ambiente externo com mais facilidade, e experimentar novas posturas em relação ao ambiente, seja através de lançamentos de novos produtos, ou através de inovações no estilo de gestão.

A folga pode ser visualizada como recursos além do que é necessário para o funcionamento "normal" de uma organização, sua presença permite à organização interagir ou competir em seu

# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

ambiente com mais ousadia. Isto é, com folga, a organização pode experimentar novas estratégias, por exemplo, a introdução de novos produtos, entrada em novos mercados, e assim por diante. (HAMBRICK e SNOW, 1977)

Mesmo havendo uma função para a folga o que a diferencia de desperdício, ela pode ser causa de ineficiência, como evidenciado por Bourgeois (1981) a afirmar que a folga é tratada, por vezes, como algo que segue e promove sucesso, e por vezes como um análogo para a ineficiência. Para evitar confusão, não pode se igualar eficiência a "sucesso". Uma organização pode ser tanto "bem sucedida" (ou "eficaz") e ineficiente ao mesmo tempo. Empresas de negócios com "muita folga", por exemplo, serão menos "eficientes" por definição. Mas também pode ser mais eficaz (e, possivelmente, mais rentável). Desde a zero ineficiência irá resultar em uma pausa, enquanto muita ineficiência pode causar morte organizacional. Pode-se supor que a correlação entre o "sucesso" e folga é positiva, até certo ponto, em seguida, negativo; Em outras palavras, a relação é curvilínea.

Bourgeois (1981) deixa claro que folga tem uma função vinculada a ela, não havendo esta função, talvez, não para totalidade de folga, pela sua grande quantidade, então ela passa a ser desperdício. Trata ainda que folga pode garantir eficácia, porém não eficiência.

## 2.3 BIBLIOMETRIA

A bibliometria possibilita identificar o grau de desenvolvimento do estudo de certa área do conhecimento, tendo assim aspecto relevante na análise da produção científica, pois seus indicadores retratam o estudo da ciência (MACHADO, 2007). Conforme Gomes, Do Carmo e Scarpin (2012) a bibliometria possibilita a identificação dos autores que tratam do assunto em que se tem interesse. Ela constitui o ponto de partida e consulta para pesquisadores no início de estudos científicos.

Para Beuren e Zonatto (2014), estudos bibliométricos são realizados para fornecer evidências a respeito dos estágios de desenvolvimento da literatura, de uma área de conhecimento, o tipo de publicação predominante, os métodos utilizados pelos pesquisadores nas investigações, os principais temas abordados, novas oportunidades de pesquisa, entre outros achados que podem ser evidenciados.

No estudo da bibliometria, há três nomes que se destacaram por suas importantes descobertas: Lotka, Zipf e Bradford. Eles podem ser identificados com uma "lei" específica. A Lei de Lotka, ou Lei do Quadrado Inverso, que propõe uma medição da produtividade dos autores, mediante um modelo de distribuição baseado em tamanho e frequência dos diversos autores em um conjunto de documentos. A Lei de Zipf, também conhecida como Lei do Mínimo Esforço, mede a frequência a ocorrência das palavras em vários textos, gerando uma lista ordenada de termos. E a Lei de Bradford, ou Lei de Dispersão, com a medição da produtividade das revistas, estabelece o núcleo e as áreas de dispersão sobre um determinado tema em um mesmo conjunto de periódicos (VANTI, 2002).

A seguir, são apresentados alguns estudos relacionados com folga organizacional em relação ao desempenho, bem como estudo bibliométricos.

## 2.4 ESTUDOS RELACIONADOS

Nessa seção serão abordados alguns estudos relacionados ao tema, contemplando artigos sobre bibliometria e estudos sobre folga organizacional relacionada ao desempenho, ambos estruturados no Quadro 4.

Quadro 4 - Estudos sobre bibliometria e folga relacionada ao desempenho

<b>Autores</b>	<b>Principais resultados</b>
Greenley, Gordon E.; Oktemgil, Mehmet (1998)	Fundamenta na literatura que vincula folga organizacional a desempenho para criar o objetivo do estudo que é identificar a influência da folga em empresas Britânicas considerando a empresa possuir alto ou baixo desempenho. Conclui que a folga não causa impacto em empresas de baixo desempenho.
Lawson, MB Buff (2001)	Conclui que a folga organizacional é importante para a adaptação organizacional e para inovação. Em termos de recursos humanos não está sujeita a medida de eficiência de curto prazo.
Tan, Justin; Peng, Mike W. (2003)	Objetiva evidenciar como a folga organizacional afeta o desempenho da empresa. Fundamenta que a teoria comportamental da administração trata a folga como positivo sobre o desempenho e a teoria da agência diz que gera ineficiência e inibe o desempenho. Concluem que o a influência da folga depende se esta é absorvida ou não.
Machado, Raymundo das	Objetiva analisar a produção de estudos bibliométricos em cinco periódicos nacionais dos anos de 1990 a 2005, a procedência geográfica, evolução

# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

<b>Autores</b>	<b>Principais resultados</b>
Neves (2007)	cronológica e orientação temática. Os resultados apresentam-se de forma assimétrica, variando entre o mínimo de uma e o máximo de seis artigos/ano, havendo uma predominância de autoria única.
Alvarado, Rubén Urbizagástegui (2008)	Objetiva propor metodologias de análise e teste com a lei de Lotka, sobre a produtividade científica dos autores, usando-se o modelo Lagrangiano de Poisson. Oferece as equações específicas para o caso de frequência de zero, observações presentes na amostra coletada e descreve-se passo a passo a forma de aplicação do modelo.
Elbanna, Said (2012)	O estudo busca evidências entre folga, planejamento estratégico e desempenho em empresas do Oriente Médio. Concluem que a folga é importante para o desempenho e que o impacto da folga no desempenho varia conforme a idade da organização.
Vogel, Rick; Güttel, Wolfgang H. (2013)	Através de um estudo bibliométrico objetiva analisar publicações existentes de 1994 a 2011 sobre o tema a visão da capacidade dinâmica, explorando possibilidades desta abordagem e identificando possibilidades de pesquisas atuais. Os resultados mostram que o tema ainda carece de conceitos consensuais que permitam comparações de estudos empíricos e promovam a compreensão teórica das capacidades dinâmicas. O estudo ainda trata sobre algumas implicações da análise para futuras pesquisas.
Mizutani, Fumitoshi; Nakamura, Eri (2014)	Os autores fundamentam muitos estudos anteriores investiram a relação entre folga organizacional e desempenho da organização. Sendo os resultados ambíguos pois uns concluem que a folga piora o desempenho e outros que melhora. Tratam de como a folga é criada e como afeta o desempenho da empresa.
Richtnér, Anders; Åhlström, Pär; Goffin, Keith (2014)	O estudo teve como objetivo examinar o impacto das variações na folga organizacional na criação de conhecimento em projetos. Foi acompanhado 6 projetos em duas empresas durante 2 anos. Verificou-se que a criação de projetos é suscetível a variações na folga organizacional. Como resultado: a diminuição na folga muitas vezes interrompeu o trabalho das equipes, e o aumento permitiu criação.
Chen, Chung-Jen et al (2015)	No estudo procura-se evidenciar o papel de folga organizacional, para explicar a relação entre a diversidade da equipe de trabalho e desempenho de novo produto. Concluiu-se que folga organizacional moderou a relação curvilínea entre a diversidade da equipe de trabalho e o desempenho de novo produto.
Xu, Erming et al (2015)	O estudo analisa como a folga organizacional afeta o desempenho social das empresas. Estudo em 1.299 empresas chinesas. Conclui que a folga gera um impacto negativo sobre o desempenho social. Apenas a folga não absorvida contribui para o desempenho social.

Fonte: Elaborado com base nos estudos citados

Os estudos destacados no Quadro 4 exploram, principalmente a forma como ocorre a relação entre folga organizacional e o desempenho das organizações. Com destaque para o estudo de Tan, Peng e Mike (2003) que fundamentam o estudo com base nas teorias comportamental da administração e teoria da agência, evoluindo a argumentação a partir da divergência das duas teorias sobre folga organizacional.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta investigação consiste em analisar os estudos que tratam de folga organizacional e sua relação com desempenho bem como identificar quais são as variáveis de controle utilizadas. A pesquisa classifica-se quanto à abordagem do problema como quantitativa. Quanto aos objetivos, classifica-se como descritiva, pois visa descrever as características de publicações em periódicos sobre o tema em estudo. Quanto aos procedimentos, o estudo caracteriza-se como pesquisa documental e bibliográfica, pois utiliza dados ainda não analisados (MICHEL, 2009; GIL, 2010).

Esta pesquisa teve como objetivo analisar os estudos que tratam da relação entre folga organizacional e desempenho, bem como identificar quais são as variáveis de controle utilizadas. Desta forma, compreende um estudo bibliométrico efetuado a partir das publicações reunidas nos periódicos internacionais, na busca não foi delimitada origem dos artigos, porém com os critérios estabelecidos não houve retorno de artigos nacionais. A busca foi realizada em maio de 2016, na base de dados da EBSCOhost, a partir dos descritores “*organizational slack AND performance*”, “*organizational slack AND innovation*”. Utilizou-se o descritor combinado com *innovation*, para retornar

# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

artigos que tratam da relação entre folga e desempenho a partir da inovação como o estudo de Nohria e Gulati (1996). Os critérios utilizados para a seleção dos artigos consistiram na ocorrência das terminologias supracitadas no título, no resumo e/ou nas palavras-chave dos artigos. Esse mapeamento foi efetuado sem limitação temporal.

As buscas retornaram um total de 95 artigos, não repetidos, após o *download* dos artigos retornados descartou-se os que não tratavam de forma clara a relação entre folga organizacional e desempenho, restando uma amostra de 41 artigos, 27 referentes ao descritor “*organizational slack AND performance*”, e 14 referentes ao descritor “*organizational slack AND innovation*”.

Na sequência, os dados foram tabulados em forma de tabela, em planilhas do Microsoft Excel, possibilitando a realização do estudo bibliométrico por meio dos seguintes critérios: autores do estudo; ano de publicação; periódico publicado; identificação e *SJR Best Quartile* do periódico e variáveis de controle utilizadas. A análise de dados foi realizada por meio de técnica de estatística descritiva, possibilitando assim evidenciar as principais características dos dados analisados.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com o estudo bibliométrico realizado apresenta-se o resultado que consiste em 28 periódicos retornados com artigos que tratam de folga organizacional e sua relação com desempenho (Tabela 1). Em relação ao tema em questão verifica-se que a busca realizada retornou apenas periódicos internacionais, com destaque para *Asia Pacific Journal of Management*, com 6 artigos, perfazendo 14,63% da amostra.

Tabela 1 - Periódicos que compõem a amostra

Se	Periódico	N°	de SJR	Best
1	<i>Asia Pacific Journal of Management</i>	6	Q1	
2	<i>Academy of Management Journal</i>	3	Q1	
3	<i>Journal of Managerial Issues</i>	3	Q4	
4	<i>Strategic Management Journal</i>	3	Q1	
5	<i>British Journal of Management</i>	2	Q1	
6	<i>Journal of Product Innovation Management</i>	2	Q1	
7	<i>Academy of Management Perspectives</i>	1	Q1	
8	<i>Academy of Management Review</i>	1	Q1	
9	<i>Administrative Science Quarterly</i>	1	Q1	
10	<i>Asian Academy of Management Journal of Accounting and</i>	1	Q4	
11	<i>Creativity and Innovation Management</i>	1	Q2	
12	<i>European Journal of Operational Research</i>	1	Q1	
13	<i>European Management Review</i>	1	Q1	
14	<i>Health Services Research</i>	1	Q1	
15	<i>IEEE Transactions on Engineering Management</i>	1	Q1	
16	<i>International Journal of Human Resource Management</i>	1	Q2	
17	<i>International Journal of Innovation and Technology</i>	1	Q4	
18	<i>Journal of Business Ethics</i>	1	Q1	
19	<i>Journal of Business Valuation and Economic Loss Analysis</i>	1	Q4	
20	<i>Journal of Emerging Technologies in Accounting</i>	1	Q4	
21	<i>Journal of Engineering and Technology Management - JET-M</i>	1	Q1	
22	<i>Journal of Management</i>	1	Q1	
23	<i>Journal of Management and Governance</i>	1	Q1	
24	<i>Management Science</i>	1	Q1	
25	<i>Organization Science</i>	1	Q1	
26	<i>Project Management Journal</i>	1	Q1	
27	<i>R and D Management</i>	1	Q1	
28	<i>Systems Research and Behavioral Science</i>	1	Q2	
<b>Total de Artigos</b>		<b>41</b>		

Fonte: Dados da pesquisa

# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

Dentre os 28 periódicos retornados na busca, 20 possuem classificação *SJR Best Quartile Q1* representando 71,43% do total de periódicos, sendo composto o restante por 3 periódicos com *SJR Best Quartile Q2* e 5 Q4.

Na busca realizada no mês de maio de 2016 não foi utilizada limitação temporal, retornando assim artigos desde o ano 1998 até o ano de 2015. Na Tabela 2, estão distribuídos os artigos por periódico e por ano de publicação.

Tabela 2 - Número de artigos distribuídos por ano e por periódico

Periódico	Número de artigos por ano retornado															Total		
	68	86	87	88	91	96	01	02	03	05	06	09	10	12	13		14	15
<i>Academy of Management Journal</i>	-	1	-	-	1	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3
<i>Academy of Management Perspectives</i>	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
<i>Academy of Management Review</i>	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
<i>Administrative Science Quarterly</i>	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
<i>Asia Pacific Journal of Management</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	1	-	-	2	1	6
<i>Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance</i>	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
<i>British Journal of Management</i>	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	1	-	-	2
<i>Creativity and Innovation Management</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	1
<i>European Journal of Operational Research</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	1
<i>European Management Review</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	1
<i>Health Services Research</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	1
<i>IEEE Transactions on Engineering Management</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	1
<i>International Journal of Human Resource Management</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1
<i>International Journal of Innovation and Technology Management</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1
<i>Journal of Business Ethics</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	1
<i>Journal of Business Valuation and Economic Loss Analysis</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	1
<i>Journal of Emerging Technologies in Accounting</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	1
<i>Journal of Engineering and Technology Management - JET-M</i>	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
<i>Journal of Management</i>	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
<i>Journal of Management and Governance</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	1
<i>Journal of Managerial Issues</i>	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1	-	1	-	-	-	-	3

# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

Periódico	Número de artigos por ano retornado																Total	
	68	86	87	88	91	96	01	02	03	05	06	09	10	12	13	14		15
<i>Journal of Product Innovation Management</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	-	2
<i>Management Science</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	1
<i>Organization Science</i>	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
<i>Project Management Journal</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1
<i>R and D Management</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	1
<i>Strategic Management Journal</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	1	1	-	1	-	-	-	-	-	3
<i>Systems Research and Behavioral Science</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	1
<b>Total de artigos / ano</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>6</b>	<b>3</b>	<b>41</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Destaque para o ano de 2014 com maior número de publicações de folga organizacional relacionada a desempenho, representado 13,63% em relação ao total de periódicos da amostra, seguido pelo ano de 2010 com 12,20% do total da amostra. Observa-se um aumento gradativo de produções na última década analisada. Na sequência, a Tabela 3 apresenta o número de ocorrência de autores por ano que publicaram nos artigos da amostra, organizados por periódico de publicação. Da mesma forma que há um aumento de publicações nos últimos anos retornados há também um aumento na ocorrência de autoria no mesmo período de tal forma que as duas variáveis se justificam entre si, pois a média de autores por artigo apresenta-se praticamente em uma constante.

Tabela 3 - Número de ocorrências de autorias distribuídos por ano e por periódico

Periódico	Número de ocorrências de autoria por ano																Total	
	68	86	87	88	91	96	01	02	03	05	06	09	10	12	13	14		15
<i>Academy of Management Journal</i>	-	1	-	-	1	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	4
<i>Academy of Management Perspectives</i>	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
<i>Academy of Management Review</i>	-	-	-	4	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	4
<i>Administrative Science Quarterly</i>	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
<i>Asia Pacific Journal of Management</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	5	4	-	-	7	4	20
<i>Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance</i>	-	-	-	-	-	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2
<i>British Journal of Management</i>	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	2	-	-	3
<i>Creativity and Innovation Management</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	-	-	-	-	2
<i>European Journal of Operational Research</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3	-	-	-	-	-	-	3
<i>European</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	1

# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

Periódico	Número de ocorrências de autoria por ano																Total	
	68	86	87	88	91	96	01	02	03	05	06	09	10	12	13	14		15
<i>Management Review</i>																		
<i>Health Services Research</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	-	-	-	-	-	2
<i>IEEE Transactions on Engineering Management</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	4	4
<i>International Journal of Human Resource Management</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3	-	-	3
<i>International Journal of Innovation and Technology Management</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1
<i>Journal of Business Ethics</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	-	-	-	2
<i>Journal of Business Valuation and Economic Loss Analysis</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	1
<i>Journal of Emerging Technologies in Accounting</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3	3
<i>Journal of Engineering and Technology Management - JET-M</i>	-	-	-	-	-	-	-	3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3
<i>Journal of Management</i>	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
<i>Journal of Management and Governance</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	-	2
<i>Journal of Managerial Issues</i>	-	-	-	-	-	-	-	2	-	-	3	-	4	-	-	-	-	9
<i>Journal of Product Innovation Management</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	6	-	6
<i>Management Science</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	-	-	-	-	2
<i>Organization Science</i>	-	-	-	-	-	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2
<i>Project Management</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3	-	-	3

# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

Periódico	Número de ocorrências de autoria por ano																	Total
	68	86	87	88	91	96	01	02	03	05	06	09	10	12	13	14	15	
<i>Journal</i>																		
<i>R and D Management</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	-	-	-	-	2
<i>Strategic Management Journal</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	2	2	-	2	-	-	-	-	-	6
<i>Systems Research and Behavioral Science</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	4	-	4
<b>Total de autoria / ano</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>4</b>	<b>1</b>	<b>6</b>	<b>1</b>	<b>6</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>6</b>	<b>9</b>	<b>14</b>	<b>4</b>	<b>9</b>	<b>19</b>	<b>11</b>	<b>97</b>
Total de artigos / ano	1	1	1	1	1	3	1	3	1	1	2	4	5	3	4	6	3	41
Média de Autores / Artigo	1,0	1,0	1,0	4,0	1,0	2,0	1,0	2,0	2,0	2,0	3,0	2,3	2,8	1,3	2,3	3,2	3,7	2,4

Fonte: Dados da pesquisa

A ocorrência mais frequente de autoria é no ano de 2014 com 20% do total de ocorrência, seguido do ano de 2010 com 14% do total das ocorrências.

Destaque para o periódico *Asia Pacific Journal of Management*, assim como possui o maior número de publicações (evidenciado na Tabela 1) sobre folga organizacional relacionada com desempenho, possui também a maior ocorrência de autoria representando 20,62% do total do ocorrências, seguido pelo *Journal of Managerial Issues* com 9,28% do total de ocorrências.

São encontrados 4 tipos de autoria nos artigos da amostra compostos de 1, 2, 3 e 4 autores, com mais produções apresentadas no tipo 2 autores, representado 36,59% do total de artigos, seguido pelo tipo de 3 autores com 24,39% do total de produções, a Tabela evidencia estes dados.

Tabela 4 - Tipo de autoria

Tipo de autoria	Própria	Com dois autores	Com três autores	Com quatro autores	Total
	9	15	10	7	41
	21,95%	36,59%	24,39%	17,07%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

O número de produções por autor para folga organizacional relacionada com desempenho não é significativa apenas 1 autor fez três publicações, 7 autores fizeram 2 publicações e os 80 autores ressaltantes da amostra fizeram apenas uma contribuição.

A Tabela 5 possibilita comparar as frequências de contribuições esperadas conforme a lei de Lotka (ALVARADO, 2008) com a frequência observada, de contribuições por autor.

Tabela 5 - Frequências observadas e esperadas

Nº de contribuições por autor	Frequências observadas	Frequências esperadas
1	80	53
2	7	13
3	1	6
<b>Total observado</b>	<b>88</b>	

Fonte: Dados da pesquisa

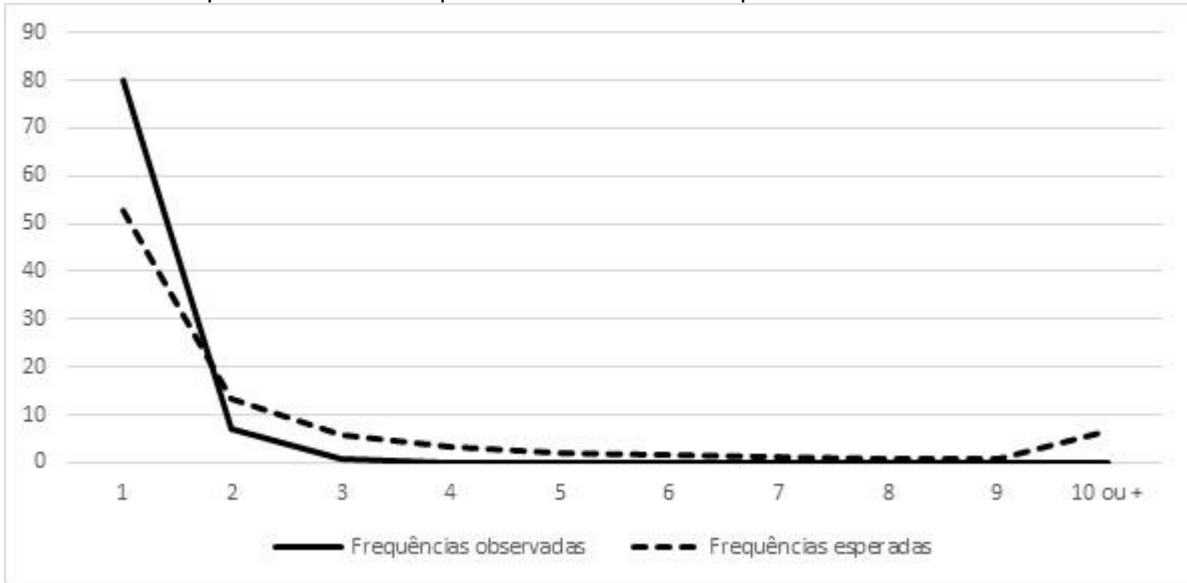
Observa-se uma discrepância entre a frequência observada e a frequência esperada conforme a lei de Lotka, sendo a discrepância mais significativa nos autores que contribuem com 1 artigo sendo a frequência observada 34% maior que a frequência esperada. Para os autores que contribuem com 2 e 3 artigos, a frequência observada é de 6 e 5 autores, menor que a esperada, respectivamente. Mesmo com as discrepâncias observadas, o comportamento da distribuição dos autores similar ao que propõe a lei de Lotka. O Gráfico 1 evidencia este comportamento.



# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

Gráfico 1 - Comportamento das frequências observadas e esperadas



Fonte: Dados da pesquisa

Outros fatores podem afetar o desempenho ou a folga prejudicando a análise e/ou argumentação da relação entre folga organizacional e desempenho, assim os estudos da amostra utilizam variáveis (constantes na Tabela 6) com a finalidade de isolar estes fatores.

Tabela 6 - Variáveis de controle na relação de folga com desempenho

Variável de controle	Ocorrência
Tamanho	22
Idade	11
Setor indústria	7
Dinamismo ambiental	4
Competitividade	3
Volatilidade de vendas	3
Desempenho – anterior	2
Diretores externos	2
Generosidade ambiental	2
Propriedade CEO	2
Alteração estrutura de ativos	1
Alteração Tamanho da empresa	1
Ativo operacional	1
Autonomia de gestão	1
Disponibilidade de recursos no ambiente	1
Diversificação de produtos	1
Estabilidade interna	1
Estrutura do mercado	1
Grau de controle	1
Incerteza ambiental	1
Intensidade de capital	1
Investimento prévio em tecnologias inovadoras	1
IPO ( <i>Initial Public Offering</i> )	1
Operação no exterior	1

# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

Variável de controle	Ocorrência
Produtividade - mão de obra	1
Propriedade (estrutura - particular ou estatal)	1
Pública ou privada	1
Tecnologia	1
Tolerância ao risco	1
Turbulência – mercado	1
Turbulência – tecnologia	1
Volatilidade de despesas	1

Fonte: Dados da pesquisa

A amostra definida de estudos que relacionam folga organizacional com desempenho apresenta como mais recorrente as variáveis de controle: O tamanho da organização, Idade, Setor industrial e com menor frequência destaca-se o dinamismo, e competitividade do ambiente no qual estas estão inseridas.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nesta pesquisa, buscou-se apresentar um panorama da folga organizacional e sua relação com desempenho, abordado em artigos que tratassem da relação, retornados de busca realizada na base de dados EBSCOhost, no qual o mapeamento resultou em 41 artigos. O objetivo definido para o estudo consiste em analisar os estudos que relacionam folga organizacional com desempenho, bem como identificar quais são as variáveis de controle utilizadas.

Os achados mostram que as produções sobre folga organizacional e sua relação com desempenho tem aumentado modestamente na última década, bem como tem aumentado o número de ocorrências de autoria sobre o tema. Mostram a carência de estudos nacionais sobre o tema para o filtro de busca determinado.

A variável de controle com mais ocorrência nos artigos da amostra é o tamanho da organização, a segunda com mais ocorrência é a idade da organização, ambos são fatores fundamentados pelos autores como influenciadores no desempenho por isso a necessidade de serem isolados, constando também fundamentações quanto à interferência do tamanho no nível de folga organizacional, como quanto maior a organização maior a possibilidade e/ou a quantidade de folga.

Outra variável com ocorrência significativa é o setor industrial, fundamentado pelos autores como um setor com presença significativa de recursos, principalmente recursos humanos sendo assim mais propenso a presença de folga e em maior nível, merecendo assim ser controlada esta variável. Com menor ocorrência identifica-se também a presença de variáveis que objetivam controlar o dinamismo e a competitividade do ambiente no qual as organizações estão inseridas, estrutura da empresa, desempenhos anteriores e cargos de gestão.

## REFERÊNCIAS

ALVARADO, Rubén Urbizaqástegui. A Lei de Lotka: modelo lagrangiano de poisson aplicado a produtividade de autores. **Perspectivas em ciência da informação**, v. 8, n. 2, 2008.

BEUREN, Ilse Maria; DA SILVA ZONATTO, Vinícius Costa. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública**, v. 48, n. 5, p. 1135-1164, 2014.

BOURGEOIS, L. Jay. On the measurement of organizational slack. **Academy of Management review**, v. 6, n. 1, p. 29-39, 1981.

CHEN, Chung-Jen et al. The Relationship Between Team Diversity and New Product Performance: The Moderating Role of Organizational Slack. **Engineering Management, IEEE Transactions on**, v. 62, n. 4, p. 568-577, 2015.

CYERT, Richard M. et al. A behavioral theory of the firm. **Englewood Cliffs, NJ**, v. 2, 1963.

ELBANNA, Said. Slack, planning and organizational performance: Evidence from the Arab Middle East. **European Management Review**, v. 9, n. 2, p. 99-115, 2012.

GEIGER, Scott W.; CASHEN, Luke H. A multidimensional examination of slack and its impact on innovation. **Journal of Managerial Issues**, p. 68-84, 2002.

GEOFFREY LOVE, E.; NOHRIA, Nitin. Reducing slack: the performance consequences of downsizing by large industrial firms, 1977–93. **Strategic Management Journal**, v. 26, n. 12, p. 1087-1108, 2005.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

# III Congresso Internacional de Gestão Estratégica e Controladoria de Organizações – III CIGECO

26 e 27 de outubro de 2017

GOMES, Oliveira; DO CARMO, Ely; SCARPIN, Jorge Eduardo. Estudo bibliométrico acerca das transferências intergovernamentais publicadas no período de 2001 A 2008. **Base**, v. 9, n. 1, 2012.

GREENLEY, Gordon E.; OKTEMGIL, Mehmet. A comparison of slack resources in high and low performing British companies. **Journal of management Studies**, v. 35, n. 3, p. 377-398, 1998.

HAMBRICK, Donald C.; SNOW, Charles C. A Contextual Model of Strategic Decision Making in Organizations. In: **Academy of Management Proceedings**. Academy of Management, 1977. p. 109-112.

HEROLD, David M.; JAYARAMAN, Narayanan; NARAYANASWAMY, C. R. What is the relationship between organizational slack and innovation?. **Journal of Managerial Issues**, p. 372-392, 2006.

LAWSON, MB Buff. In praise of slack: Time is of the essence. **The Academy of Management Executive**, v. 15, n. 3, p. 125-135, 2001.

LUAN, Chin-jung; TIEN, Chengli; CHI, Yi-chuang. Downsizing to the wrong size? A study of the impact of downsizing on firm performance during an economic downturn. **The International Journal of Human Resource Management**, v. 24, n. 7, p. 1519-1535, 2013.

MACHADO, Raymundo das Neves. Análise cientométrica dos estudos bibliométricos publicados em periódicos da área de biblioteconomia e ciência da informação (1990-2005). 2007.

MARCH, J. G.; OLSEN, J. P., eds. "Ambiguity and Choice in Organizations". Bergen, Norway: Universitetsforlaget, 1976.

MCDONALD, Seonaidh. Innovation, organisational learning and models of slack. In: **Proceedings of the 5th Organizational Learning and Knowledge conference, Lancaster University**. 2003.

MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MIZUTANI, Fumitoshi; NAKAMURA, Eri. Managerial incentive, organizational slack, and performance: empirical analysis of Japanese firms' behavior. **Journal of Management & Governance**, v. 18, n. 1, p. 245-284, 2014.

NOHRIA, Nitin; GULATI, Ranjay. Is slack good or bad for innovation?. **Academy of management Journal**, v. 39, n. 5, p. 1245-1264, 1996.

NYSTROM, Paul C.; RAMAMURTHY, Keshavamurthy; WILSON, Alla L. Organizational context, climate and innovativeness: adoption of imaging technology. **Journal of Engineering and Technology Management**, v. 19, n. 3, p. 221-247, 2002.

RICHTNÉR, Anders; ÅHLSTRÖM, Pär. Organizational slack and knowledge creation in product development projects: The role of project deliverables. **Creativity and Innovation Management**, v. 19, n. 4, p. 428-437, 2010.

RICHTNÉR, Anders; ÅHLSTRÖM, Pär; GOFFIN, Keith. "Squeezing R&D": A Study of Organizational Slack and Knowledge Creation in NPD, Using the SECI Model. **Journal of Product Innovation Management**, v. 31, n. 6, p. 1268-1290, 2014.

SENDER, Gisela. **O papel da folga organizacional nas empresas: um estudo em bancos brasileiros**. 2004. 226 f. 2004. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.

SENDER, Gisela; FLECK, Denise L. Folga organizacional e gestão de stakeholders: um estudo em bancos brasileiros. **Anais do XXVIII Encontro da ANPAD–EnANPAD**, p. 1-16, 2004.

SHARFMAN, Mark P. et al. Antecedents of organizational slack. **Academy of Management Review**, v. 13, n. 4, p. 601-614, 1988.

SINGH, Jitendra V. Performance, slack, and risk taking in organizational decision making. **Academy of management Journal**, v. 29, n. 3, p. 562-585, 1986.

STAN, Ciprian V.; PENG, Mike W.; BRUTON, Garry D. Slack and the performance of state-owned enterprises. **Asia Pacific Journal of Management**, v. 31, n. 2, p. 473-495, 2014.

TAN, Justin; PENG, Mike W. Organizational slack and firm performance during economic transitions: Two studies from an emerging economy. **Strategic Management Journal**, v. 24, n. 13, p. 1249-1263, 2003.

VANTI, Nadia Aurora Peres. Da bibliometria à webometria: uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da informação e a difusão do conhecimento. **Ciência da informação**, v. 31, n. 2, p. 152-162, 2002.

VOGEL, Rick; GÜTTEL, Wolfgang H. The dynamic capability view in strategic management: a bibliometric review. **International Journal of Management Reviews**, v. 15, n. 4, p. 426-446, 2013.

XU, E., YANG, H., QUAN, J. M., LU, Y. Organizational slack and corporate social performance: Empirical evidence from China's public firms. **Asia Pacific Journal of Management**, v. 32, n. 1, p. 181-198, 2015.