

REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

REVISTA EDITADA PELO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – ANO L – Nº 248 – MAR/ABR 2021



Entrevista Grupo de Trabalho de Artigos Tecnológicos e Produção Técnica

Artigos abordam importantes temas para a profissão

SUMÁRIO

Palavra do Presidente 3



Entrevista
Grupo de Trabalho de Artigos Tecnológicos e Produção Técnica

Maristela Giroto

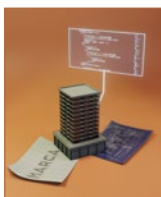
5



Artigo Tecnológico convidado
Os desafios da Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD) para micro, pequenas e médias empresas

Flávia de Oliveira Rapozo e Talles Vianna Brugni

13



Artigo
Mapeamento do ativo intangível nas companhias de capital aberto brasileiras: uma análise no nível de evidenciação e na representatividade

Francine Dorvalina da Cunha e Maíra Melo de Souza

23



Artigo
Aplicação da Análise Custo/Volume/Lucro como um instrumento gerencial: um estudo de caso em um microempreendimento individual

Brenda Pereira de Oliveira, Vanessa de Araujo Cardoso, Álvaro José Ribeiro Caldas e Henrique César Melo Ribeiro

37



Artigo
Fundo partidário e eleitoral: a análise do impacto das novas políticas de financiamento partidário e eleitoral a partir das prestações de conta dos partidos

Eduardo Henrique Valente Lisboa e Eduardo Mendes Nascimento

51



Artigo
Perspectivas metodológicas para o ensino contábil propedêutico: uma revisão integrativa da literatura

Geovane Gesteira Sales Torres, Sara Ulisses Correia, Milton Jarbas Rodrigues Chagas e Ricardo Aladim Monteiro

67



Caso opinativo
Regulação contábil de micro, pequenas e médias empresas: uma questão ainda não resolvida no Brasil

Mateus Alexandre Costa dos Santos

79

PALAVRA DO PRESIDENTE

Quando entramos no ano de 2021, ainda em meio aos severos e prolongados desafios impostos pela pandemia de Covid-19, uma reflexão me veio à mente: que lição posso tirar de 2020, um ano em que todos fomos rigorosamente atingidos pelas consequências das necessárias medidas de emergência sanitária provocadas pela inesperada pandemia? Sem dúvida, posso dizer que aprendi que atribuições e adversidades precisam ser enfrentadas com perseverança. Para seguir em frente, foi necessário diminuir o passo, reformular planos, repensar projetos, abandonar certas ações e reinventar outras, mas tudo isso fez parte de um importante aprendizado profissional e pessoal que jamais será esquecido.

Por outro lado, a chegada de 2021 nos trouxe um motivo de satisfação: comemorar com a classe, mesmo que seja por via digital, os 75 anos da criação dos Conselhos de Contabilidade no Brasil, um fato relevante para os mais de 500 mil profissionais da contabilidade do país. A partir da edição do Decreto-Lei n.º 9.295, em 27 de maio de 1946, foi instalado o Conselho Federal (CFC) e, logo nos primeiros meses de trabalho dos conselheiros federais, foi editada a resolução que estabeleceu as regras para a instalação dos Conselhos Regionais (CRCs).

Celebrar os 75 anos de criação dos Conselhos nos traz enorme orgulho de pertencer a uma das primeiras classes profissionais do País a terem reconhecido o seu vínculo com o interesse público e, por isso, regulamentada por legislação federal.

Além disso, 2021 também merece ser comemorado como o ano do cinquentenário da RBC sob a responsabilidade do CFC. A sociedade anônima Revista Brasileira de Contabilidade, fundada em dezembro de 1911, com a finalidade de editar o periódico técnico, enfrentou problemas financeiros e a revista deixou de ser impressa em dois períodos no século XX: de 1920 a 1929 e de 1932 a 1971.

O CFC assumiu a edição da RBC em 1971 e, a partir daí, a circulação do periódico não foi mais interrompida. Atualmente, a RBC é considerada a mais antiga revista técnica a ser produzida com periodicidade no País.

Divulgação CFC



Zulmir Ivânio Breda
Presidente do CFC

E por falar em revista técnica, esta edição traz uma entrevista com um grupo de professores que está estudando como melhorar as definições sobre as diretrizes gerais da produção técnica, com a finalidade de aprofundar a discussão do tema e definir parâmetros para que os alunos e professores de Ciências Contábeis possam produzir de acordo com o que se espera dos mestros e doutorados profissionais.

Esse é um tema de grande interesse para a RBC e para os seus articulistas. É também um estudo importante para a qualidade da produção dos cursos de mestrado e de doutorado profissionais do Brasil.

O CFC vem investindo, há 50 anos, por meio da edição da RBC, para que os artigos técnicos sejam cada vez melhores, mais valorizados e produzidos com mais frequência, uma vez que são destinados à solução de problemas reais, que surgem no dia a dia do trabalho. Por isso, os profissionais que estão na linha de frente da profissão, atuando no mercado contábil, podem encontrar, nos artigos publicados na RBC, fontes imprescindíveis para auxiliar na solução dos desafios que possam surgir.

Boa leitura.

EXPEDIENTE

REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE
Edição n.º 248, março/abril de 2021 – periódico bimestral
ISSN 0104/8341

- > **Editor**
Conselho Federal de Contabilidade
SAUS, Qd. 5, Bl. J, Ed. CFC, Brasília (DF) – CEP 70070-920
site: www.cfc.org.br; e-mail: cfc@cfc.org.br
- > **Conselho Diretor**
Presidente
Contador Zulmir Ivânio Breda
Vice-presidentes
Contador Aécio Prado Dantas Júnior
Contador Idésio da Silva Coelho Júnior
Contador Joaquim de Alencar Bezerra Filho
Contador João Altair Caetano dos Santos
Contadora Lucélia Lecheta
Contador Sérgio Faraco
Contadora Sandra Maria de Carvalho Campos
Contadora Vitoria Maria da Silva
Técnica em Contabilidade Maria Perpétua dos Santos
- > **Conselheiros Efetivos**
Contador Adriano de Andrade Marrocos
Contador Antônio das Graças Alves Ferreira
Contador Carlos Henrique do Nascimento
Contador Carlos Rubens de Oliveira
Contador Fabiano Ribeiro Pimentel
Contador Garibaldi Dantas Filho
Contador Haroldo Santos Filho
Contador João Gregório Júnior
Contador José Gonçalves Campos Filho
Contador Lourival Alves Cavalcante
Contador Manoel Carlos de Oliveira Júnior
Contador Mateus Nascimento Calegari
Contador Sebastião Célio Costa Castro
Contador Palmira Leão de Souza
Contador Wellington do Carmo Cruz
Contadora Sílvia Mara Leite Cavalcante
Contadora Ticiane Lima dos Santos
- > **Conselheiros Suplentes**
Contador Aloisio Rodrigues da Silva
Contadora Ana Luiza Pereira Lima
Contadora Andrézza Carolina Brito Farias
Contadora Angela Andrade Dantas Mendonça
Contador Antônio de Pádua Soares Pelicarp
Contador Antonio Carlos Sales Ferreira Júnior
Contador Arleon Carlos Stelini
Contador Carlos Barcellos Damasceno
Contadora Clara Germana Gonçalves Rocha
Contador Elias Dib Caddah Neto
Contador Everildo Bento da Silva
Contador Francisco Fernandes de Oliveira
Contador Geraldo de Paula Batista Filho
Contador Glaydson Trajano Farias
Contador Heráldo de Jesus Campelo
Contador Leonardo da Silveira Do Nascimento
Contadora Lucilene Florêncio Viana
Contador José Domingos Filho
Contadora Maria Constança Carneiro Galvão
Contadora Marisa Luciana Schwabe de Moraes
Contadora Nilva Amália Pasetto
Contador Pedro Gabriel Kenne da Silva
Contador Rivaldo Costa Sarmento
Contadora Vânia Labres da Silva
Contador Weberth Fernandes
Técnico em Contabilidade Farney Assis Rodrigues
Técnico em Contabilidade Joaquim Carlos Monteiro de Carvalho
- > **Coordenadora do Conselho Editorial da RBC**
Doutora Jacqueline Veneroso Alves da Cunha
- > **Conselho Editorial da RBC**
Doutor Antonio Ranha da Silva
Doutor Emanuel Marcos Lima
Doutor Ermani Ott
Doutor Luiz Alberton
Doutora Rosimeire Pimentel Gonzaga
Doutor Wenner Glaucio Lopes Lucena
Doutorando José Luiz Nunes Fernandes
Doutoranda Marisa Luciana Schwabe de Moraes
- > **Jornalista Responsável**
Rafaela Feliciano – 7830/DF
- > **Redação**
Maristela Giroto
- > **Projeto Gráfico**
Igor Outeiral, Marcus Hermeto e Thiago Luis Gomes
- > **Diagramação**
Sabrina Mourão
- > **Revisão**
Maria do Carmo Nóbrega
- > **Ilustrações**
Allan Patrick
- > **Colaboradora**
Simone Kuperchmit
- > **Artigos**
Telefone: (61) 3314-9606 – e-mail: rbcartigos@cfc.org.br

Permitida a reprodução de qualquer matéria, desde que citada a fonte. Os conceitos emitidos em artigos assinados são de exclusiva responsabilidade de seus autores.

85

mercado
es legal
través
em que
da pelas
para tomar
contabilidade
nho com

Na mesma linha, para que se tenha uma imagem de qualidade nos serviços. Sá (2010) menciona o profissional deve estar acompanhada pelo valor ético. O autor descreve que os profissionais não estão acomodados, a conduta ética pode promover a qualidade de trabalho, principalmente em organizações que lidam com serviços.

profissional, pois, segundo Kraemer (2001), ele é responsável pela produção de relatórios e demonstrações que contêm informações endereçadas aos usuários da contabilidade, com a finalidade de subsidiar as suas decisões econômicas. Sá (2010) reforça, mencionando que o contador como um profissional liberal possui um grande valor social, uma vez que, mediante o uso da contabilidade, visa proteger a riqueza das organizações.

2) Integridade: o contador deve desempenhar a sua atividade profissional com alto senso de integridade. Não deve se satisfazer enquanto não obter todos os dados necessários para ter uma base razoável que oriente as suas conclusões e recomendações.

3) Objetividade e independência: ao atuar com independência, o contador está apto a atuar com integridade e objetividade, mesmo sabendo que a independência é algo bastante subjetivo. Para agir de forma independente, o contador deve estar livre de potenciais conflitos, seja em ação ou em atitude mental.

4) Zelo: no exercício de sua atividade, o contador deve ter em conta os padrões técnicos e éticos da profissão, comprometendo-se com um processo de educação continuada visando melhorar a sua competência e a qualidade dos seus serviços, sempre possível a sua responsabilidade profissional.

5) Escopo e natureza dos serviços: o contador deve ter em conta o escopo e a natureza dos serviços que devem levar em conta o que estabelece o código de conduta, a realização de serviços pessoais para a independência profissional e a importância da atuação técnica.

de e, sobre
a ética (R
10).
rati (1995) alerta que o contador deve manter padrões elevados de comportamento ético para com as organizações, com a sociedade e com a sua profissão, exercendo a sua atividade com competência e qualidade e objetividade.
Do profissional da contabilidade exige-se, portanto, um rigoroso comprometimento com a ética



1) Interesse público: o contador deve agir de forma a servir ao interesse público, empregando todos os princípios orientadores da contabilidade. Nesta forma, os interesses dos clientes ou empregadores não são atendidos.

Segundo a norma (2019) também de o contador não ou vantagens ou informações de qualquer natureza, sejam elas éticas ou fiscais, que este possa ter interesse em atender.

86

Edition 1
CFC nº 241
Special 20

com o CFC - Ano 1 - Jan/Jul
de de
qualim

87

ENTREVISTA

Grupo de Trabalho de Artigos Tecnológicos e Produção Técnica

Por Maristela Girotto

Com a expansão dos cursos de mestrado e de doutorado profissional em Ciências Contábeis no Brasil, uma Instituição de Ensino Superior (IES) do Espírito Santo (ES) identificou a necessidade de melhorar as definições sobre as diretrizes gerais de produção técnica e constituiu um Grupo de Trabalho (GT) para aprofundar a discussão do tema e definir parâmetros, visando contribuir para que alunos e professores possam produzir trabalhos, incluindo-se os artigos tecnológicos, alinhados com o propósito desse tipo de pós-graduação *stricto sensu* em Contabilidade.

Principal tipo de trabalho acadêmico publicado na RBC, os artigos tecnológicos são definidos pelo GT como “uma forma de comunicação de produção técnica ou, às vezes, até de uma pesquisa científica, mas em uma linguagem mais adequada aos profissionais de mercado”.

Constituído pelos professores doutores Valcemiro Nossa, Danilo Soares Monte-Mor, Talles Vianna Brugni, Aziz Xavier Beiruth, Diego Rodrigues Boente e Fábio Moraes da Costa, esse grupo da Fucape começou o trabalho após a Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Ca-

pes) divulgar, em 2019, o relatório do Grupo de Trabalho de Produção Técnica, que teve o objetivo de desenvolver uma metodologia de avaliação da produção Técnica e Tecnológica, que deverá ser aplicável a todas as áreas de avaliação.

“Esse relatório da Capes traz as diretrizes gerais sobre esse tipo de produção, mas ainda com muitos pontos indefinidos”, explica o grupo de professores da Fucape Business School, justificando o propósito do trabalho que está sendo desenvolvido pelo GT.

A RBC é o periódico técnico em contabilidade mais antigo em cir-

culação no País, fundada em 1912, e incentiva as discussões e iniciativas destinadas ao avanço do conhecimento profissional. Por isso, na entrevista a seguir, trazemos relevantes informações apresentadas pelo Grupo de Trabalho da Fucape, a exemplo da realidade atual da pós-graduação profissional – mestrados e doutorados – em contabilidade no País; da posição da Capes sobre esses cursos; das etapas e tarefas que estão sendo desenvolvidas; dos impactos da produção acadêmica no mercado de trabalho; e outros pontos.

RBC – Por que a Fucape resolveu constituir o Grupo de Trabalho de Artigos Tecnológicos e Produção Técnica?

Grupo de Trabalho – A Fucape Business School foi pioneira no Brasil ao implementar os cursos de Mestrado e de Doutorado Profissional em Ciências Contábeis, nos anos de 2001 e de 2018, respectivamente. A regulamentação na Capes sobre mestrado profissional saiu em 1998 e a do doutorado profissional, em 2017.

Os programas profissionais têm como foco o estudo para a solução de problemas reais, que surgem no dia a dia do mercado. A ideia é que os alunos desenvolvam trabalhos – dissertações e teses – com pesquisas aplicadas, como o desenvolvimento de ferramentas de gestão e propostas de soluções para o mercado. Esse tipo de pesquisa/solução é chamado de Produção Técnica e não requer todo o rigor metodológico exigido nas pesquisas científicas.

Há bastante tempo se destacava a necessidade de Produção Técnica e, especificamente, de artigos tecnológicos, mas a própria Capes sempre avaliou os programas com métricas mais voltadas para as publicações científicas. Em consequência, praticamente não se encontravam diretrizes de como desenvolver esse tipo de produção.

Diante dessa realidade, formamos o grupo, considerando ainda que os próprios professores de programas de mestrados e de doutorados, na maioria das vezes, têm formação mais científica, e acabava por não levar à Produção Técnica.

O GT foi formado em abril de 2020 e é composto pelos seguintes professores do Programa de Mestrado e Doutorado Profissional em Ciências Contábeis e Administração da Fucape (ES): Valcemiro Nossa (coordenador do Programa), Danilo Soares Monte-Mor, Talles Vianna Brugini, Aziz Xavier Beiruth, Diego Rodrigues Boente e Fábio Moraes da Costa. [\[Saiba quem é quem nas páginas 10 e 11\]](#)

RBC – Em que momento a IES em que os senhores atuam se deu conta de que era necessário realizar esse trabalho?

Grupo de Trabalho – Com a implantação do douto-

rado profissional na Fucape, em 2018, havíamos percebido a necessidade de se avançar na produção tecnológica. Em 2019, a Capes divulgou o relatório do seu Grupo de Trabalho de Produção Técnica, que traz as diretrizes gerais sobre esse tipo de produção, mas ainda com muitos pontos indefinidos. Para conhecer o relatório,

[clique AQUI](#)

Nesse momento, no início de 2020, a Fucape decidiu constituir um GT interno para aprofundar a discussão do tema e definir parâmetros para que os alunos e professores pudessem produzir de acordo com o que se espera dos mestrados e doutorados profissionais.

O ponto de partida foi o artigo tecnológico, que é uma forma de comunicação de produção técnica, ou, às vezes, até de uma pesquisa científica, mas em uma linguagem mais adequada aos profissionais de mercado, que não possuem o conhecimento científico aprofundado para compreender um artigo dessa modalidade.

No modelo de tese do curso de doutorado profissional da Fucape são exigidos produto e artigo tecnológicos. Em breve, isso também será exigido no mestrado profissional, especialmente o produto tecnológico.

“Há bastante tempo se destacava a necessidade de Produção Técnica e, especificamente, de artigos tecnológicos, mas a própria Capes sempre avaliou os programas com métricas mais voltadas para as publicações científicas. Em consequência, praticamente não se encontravam diretrizes de como desenvolver esse tipo de produção.”

Considerando que esse tipo de curso tem como foco o estudo para a solução de problemas reais, que surgem no dia a dia do mercado, entende-se que os trabalhos desenvolvidos pelos alunos deveriam culminar em pesquisas aplicadas, como o desenvolvimento de ferramentas de gestão e propostas de soluções para o mercado.

Na verdade, esse passo faz parte de uma estratégia maior da Fucape, no sentido de realizar, em seu ambiente, uma fusão entre as discussões acadêmicas e as práticas de gestão e contabilidade do mercado.

Para isso, foi criado também um HUB de Inovação, que tem por finalidade disponibilizar um espaço cocriativo para o pleno aproveitamento da sinergia entre o conhecimento acadêmico de excelência e as práticas renomadas de mercado. Trata-se de um ecossistema que promove a fusão entre o ambiente acadêmico e mercado. Nesse espaço, serão acolhidas até 20 startups. Em fevereiro de 2020, estávamos com nove startups selecionadas e duas já instaladas. O Hub de Inovação disponibilizará a essas micro-organizações a estrutura física, assim como o suporte de gestão estratégica, financeira e contábil, com a participação dos alunos e professores. Nesse caso, todos os cursos, da graduação ao doutorado, estão interagindo com esse ambiente, no intuito de que os alunos aprendam fazendo, mas com fundamentação acadêmica.

RBC – Como está sendo desenvolvido o trabalho do grupo?

Grupo de Trabalho – O GT desenvolveu uma agenda de atividades e vem avançando ao longo do tempo. Inicialmente, estudamos todo o material disponibilizado pela Capes e buscamos, no mercado, especialmente internacional, alguma modelagem que pudesse servir de *benchmark*. Em

seguida, realizamos debates, com a conclusão de que o formato e a metodologia de desenvolvimento de cada artigo tecnológico dependem do tema e do tipo de público-alvo.

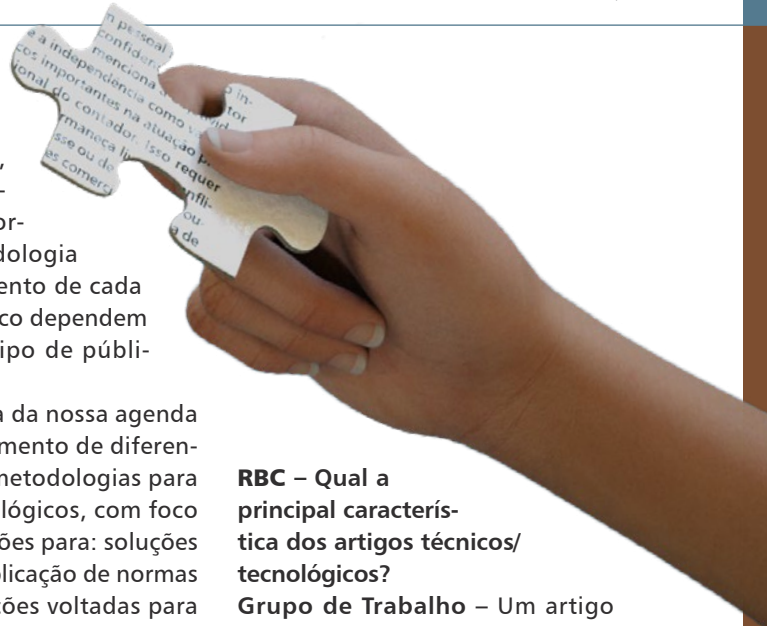
A próxima etapa da nossa agenda foi o desenvolvimento de diferentes formatos e metodologias para os artigos tecnológicos, com foco em recomendações para: soluções voltadas para aplicação de normas contábeis; soluções voltadas para ações na prática dos negócios; comunicação simplificada de dados empíricos ao mercado; e uso simplificado de metodologia científica para problemas factuais.

Atualmente, estamos na fase de disseminação desse conhecimento desenvolvido, por meio da promoção de workshops com alunos e professores da Fucape, dado que já estão sendo produzidas partes de teses ou das dissertações nesse formato.

A próxima etapa consistirá no debate com as revistas de contabilidade para que também recepcionem artigos tecnológicos. Algumas iniciativas já estão adiantadas, como a sugestão de um formato totalmente aderente ao artigo técnico, publicado nesta edição da RBC [\[leia na página 13\]](#), uma vez que a Revista Brasileira de Contabilidade sempre teve como público-alvo os profissionais da contabilidade atuantes no mercado.

Em fase posterior, pretendemos avançar em estudos sobre os vários tipos de produtos técnicos e, se necessário, iremos agregar outros professores ao GT.

O grupo não tem data para ser finalizado, mas acreditamos que, em 2021, consigamos concluir as discussões e definições que estão em pauta no momento.



RBC – Qual a principal característica dos artigos técnicos/tecnológicos?

Grupo de Trabalho – Um artigo tecnológico busca ter uma abordagem mais prática, com a finalidade de debater situações cotidianas das empresas e problemas trazidos pelo mercado. Sua conclusão pode ser um direcionamento a gestores ou debate de possível solução ao problema debatido. Como nesses trabalhos o estilo de escrita é mais flexível, a estrutura do artigo e os tipos de *designs* metodológicos são menos rígidos quando comparados a artigos científicos.

RBC – Como são definidos os periódicos destinados à publicação de artigos técnicos/tecnológicos?

Grupo de Trabalho – Um periódico destinado à publicação de artigos tecnológicos deve ter por objetivo divulgar trabalhos originais de interesse prático para profissionais de mercado, servidores do setor público, legisladores e acadêmicos. Os artigos publicados devem cobrir uma ampla gama de áreas temáticas, dando ênfase não só à identificação de questões ou problemas de negócios importantes, mas à proposição de soluções que os abordem. O equilíbrio entre a prática e a teoria deve ser incentivado, levando os leitores a pensarem sobre as soluções alternativas aos problemas antigos para o ambiente de discussão do manuscrito técnico.

RBC – Qual a realidade atual da pós-graduação profissional (mestrados e doutorados) em contabilidade? E quais são os cursos atualmente oferecidos no Brasil?
Grupo de Trabalho – Em contabilidade, atualmente, há oito mestrados e dois doutorados [ver tabela ao lado]. Dentre esses cursos, dois mestrados são recém-aprovados (conceito A) e estão em fase de implantação: na Fucape/MG e na Universidade do Estado do Rio de Janeiro (Uerj).

RBC – Qual a posição da Capes, atualmente, sobre esses cursos?
Grupo de Trabalho – A Capes tem incentivado a abertura desses cursos e, às vezes, até incentivado a mudança de modalidade de acadêmico para profissional, como é o caso da PUC/SP, que era acadêmico e, recentemente, foi transformado em profissional. Percebe-se uma necessidade de aproximação da academia com o mercado, e o mestrado e o doutorado profissional acabam

Programa Profissional	IES	UF	Mestrado Profissional (nota)	Doutorado Profissional (nota)
Controladoria e Finanças	Fipecafi	SP	3	-
Ciências Contábeis e Administração	Fucape-ES	ES	5	5
Ciências Contábeis	Fucape-RJ	RJ	3	-
Contabilidade e Administração	Fucape-MG	MG	A	-
Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças	PUC/SP	SP	3	-
Controladoria e Gestão Pública	Uerj	RJ	A	-
Administração e Controladoria	UFC	CE	4	-
Controladoria e Finanças Empresariais	UPM	SP	4	4

fonte: Grupo de Trabalho de Artigos Tecnológicos e Produção Técnica

por ter uma linguagem mais próxima da atividade no dia a dia de trabalho. E isso parece ser um incentivo da Capes.

Atualmente, as próprias métricas de avaliação dos cursos pela Capes possuem diferenças entre o acadêmico e o profissional.

RBC – Os senhores poderiam explicar como se dá a pontuação da Capes para a publicação desses artigos técnicos/tecnológicos?

Grupo de Trabalho – Na última avaliação quadrienal, que ocorreu em 2017, foi elaborado o primeiro Qualis Tecnológico como um pioneiro ensaio para avaliação. Em seguida, foi formado um grupo de trabalho específico para estudar as avaliações de produtos tecnológicos.

Já se têm as regras formatadas de como se dará esta avaliação, e o primeiro teste

será na avaliação que ocorrerá em 2020 sobre os produtos tecnológicos que forem apresentados pelos programas.

RBC – No exterior também existem mestrado e doutorado profissional em contabilidade?

Grupo de Trabalho – Em alguns países, os cursos de mestrado são mais voltados para assuntos técnicos do que científicos. É comum que os trabalhos desenvolvidos pelos alunos sejam também aplicados, muitas vezes, em empresas reais. Nesse sentido, estariam mais próximos da filosofia de um curso mais profissional. No caso do doutorado, a interseção entre o método científico e aspectos técnicos é mais comum em áreas como Medicina e Engenharia. Nosso objetivo é contribuir para a fusão entre a academia e o mercado por meio dos programas profissionais no Brasil.

“O equilíbrio entre a prática e a teoria deve ser incentivado, levando os leitores a pensarem sobre as soluções alternativas aos problemas antigos para o ambiente de discussão do manuscrito técnico.”

RBC e a divulgação de produtos bibliográficos na forma de artigos técnicos/tecnológicos







A RBC é considerada um periódico de divulgação técnica, possuindo avaliação da Capes. Na última análise do Qualis Técnico/Tecnológico (2017), a revista editada pelo CFC foi classificada como pertencente ao estrato T4.

Defensora dessa característica da RBC, a professora Jacqueline Veneroso Alves da Cunha, coordenadora do Conselho Editorial da revista, justifica que os cursos de pós-graduação *stricto sensu* na modalidade profissional, que vêm crescendo no Brasil, precisam de periódicos que sirvam de veículo de comunicação com a classe.

Com o objetivo de contribuir para que os trabalhos publicados da RBC permaneçam com qualidade elevada e adequada à Produção Técnica definida pela Capes – “Produto bibliográfico na forma de artigo técnico/tecnológico” –, a RBC, em parceria com a Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC), realizou a série chamada Encontros de Pesquisa RBC/REPeC em 2020. A proposta foi desenvolvida nos meses de junho a agosto, por meio de seis *lives*, que contaram com apresentações e debates de eminentes professores de várias IES brasileiras.

A gravação desses programas está disponível para consulta no canal do CFC no Youtube (<http://youtube.com/CFCBSB>) e constitui generosa fonte de pesquisa para estudantes da graduação e da pós-graduação que estão ou irão elaborar trabalhos técnicos/tecnológicos ou científicos.

Os programas da série são:

- **Live 1 – CLIQUE** 
Qualidade: o que as revistas esperam
- **Live 2 – CLIQUE** 
Passos para escrever um artigo
- **Live 3 – CLIQUE** 
Tópicos de pesquisa em contabilidade gerencial e financeira
- **Live 4 – CLIQUE** 
Para além da descrição: postura crítica e argumentação em trabalhos científicos (1ª parte) e Tópicos de pesquisa em contabilidade pública” (2ª parte)
- **Live 5 – CLIQUE** 
Desvendando a construção de artigos técnicos (1ª parte) e Tópicos de pesquisa em comportamento e tomada de decisões em contabilidade (2ª parte)
- **Live 6 – CLIQUE** 
Tópicos de Pesquisa em Contabilidade Ambiental e Relato Integrado (1ª parte) e Tópicos de Pesquisa em Contabilidade Tributária (2ª parte)



Quem é quem e o que eles pensam

Conheça, a seguir, os professores do Programa de Mestrado e Doutorado Profissional em Ciências Contábeis e Administração que compõem o Grupo de Trabalho de Artigos Tecnológicos e Produção Técnica da Fucape:



Aziz Xavier Beiruth

Doutor e mestre em Contabilidade e Contabilidade (USP); professor associado da Fucape Business School; graduado em Engenharia Civil, em Ciências Contábeis e em Direito; consultor e perito financeiro e contábil. Foi analista de finanças na Superintendência de Investimentos e na Diretoria de Controles Financeiros do Itaú Unibanco, atuando nas áreas de *Impairment* e PPA.

“Os produtos e artigos tecnológicos permitem aos alunos de mestrado e doutorado profissional uma maior aproximação com as reais demandas das empresas e clientes. Dessa forma, além de se atualizar em termos de conhecimento teórico, o aluno poderá obter uma aplicação prática em suas atividades profissionais.”



Danilo Soares Monte-Mor

Doutor em Ciências Contábeis e Administração (Fucape), mestre em Economia (Ufes) e graduado em Matemática pela Universidade Federal de Viçosa. Atualmente, desenvolve pesquisas nas áreas de *Accounting Based Valuation Models*, *Corporate Governance* e *Asset Pricing*, *Analyst Forecast* e *Regulatory Effects*, tendo publicado artigos em importantes *journals*, como *Corporate Governance: an international Review* e *International Journal of Bank Marketing*, entre outros. Em 2013, realizou estágio, como doutorando, na Universidade do Arkansas (EUA).

“Já existe um movimento das principais revistas internacionais por artigos acadêmicos que possuam maior impacto de mercado. O desenvolvimento de

artigos tecnológicos no Brasil pode auxiliar não só a construção de materiais mais técnicos e endereçados a problemas práticos, mas também pode contribuir para uma visão acadêmica mais pragmática e alinhada com as novas demandas internacionais.”



Diego Rodrigues Boente

Doutor e mestre em Ciências Contábeis (Programa Multi-institucional e Interregional UnB/UFPB/UFRN), graduado em Ciências Contábeis (UFRN) e especialista em Finanças Públicas (Enap). Autor de diversos artigos relacionados aos temas: Contabilidade, Eficiência e Governança. Atualmente, é auditor federal de Finanças e Controle da Coordenação-Geral de Contabilidade da União (CCONT) da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e professor assistente da Fucape Business School. Tem experiência na área de Contabilidade, com ênfase em Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

“As produções de artigos tecnológicos geradas a partir de programas de pós-graduação *stricto sensu* na modalidade profissional estimulam o debate de experiências nas organizações, ampliando o horizonte do conhecimento em áreas relevantes da contabilidade, administração, economia, entre outros campos. Em particular no setor público, esse debate revela-se de suma importância, pois os artigos tecnológicos podem lançar luz sobre proposições práticas que integram produtos, processos e serviços públicos às necessidades da sociedade como um todo. Tais estudos podem subsidiar as ações de gestores, servidores públicos e formuladores de políticas públicas em todos os níveis de governo, de modo que estes alcancem os resultados desejados.”





Fábio Moraes da Costa

Doutor, mestre e bacharel em Ciências Contábeis (USP). Possui mais de 20 anos de experiência em educação, assessoria e emissão de opiniões sobre contabilidade societária para companhias abertas e fechadas, firmas de auditoria, instituições financeiras e organismos reguladores. É membro do International Panel on Accountancy Education (Ifac) e da delegação brasileira nas reuniões do ISAR/UNCTAD (ONU) para discussões sobre Contabilidade Internacional. Sua contribuição acadêmica é reconhecida por publicações em artigos internacionais e nacionais, livros, capítulos de livro e prêmios em congressos científicos.

“Os artigos tecnológicos consistem em mais um caminho que promove a fusão entre a academia e o mercado. Os textos são desenvolvidos por meio de argumentação lógica e aprofundada, subsidiada em trabalhos técnicos e/ou científicos, além de dados empíricos. Os temas refletem desafios relevantes e atuais, e suas recomendações contribuem para o debate sobre a busca de soluções implementáveis no cotidiano dos negócios.”



Talles Vianna Brugni

Pós-doutor em Finanças (PUC-Rio); doutor em Contabilidade e Contabilidade (USP), especialista em Finanças e em Machine Learning Aplicado (Stanford University; University of Michigan; IGTI).

“Os manuscritos técnicos representam os ingredientes que faltavam para transformar as discussões acadêmicas em soluções práticas. Especificamente na área gerencial, é de extrema importância que as discussões produzidas pela ciência sejam ‘traduzidas’ adequadamente para os empresários, e os manuscritos técnicos constituem uma excelente ferramenta para que estes empresários compreendam como resolver problemas reais dos seus negócios, com embasa-



mento técnico e sem a barreira natural imposta pelo rigor metodológico da ciência tradicional. Sem dúvidas, essa produção significa um passo muito importante para integrar o mercado com o que há de mais avançado nos estudos acadêmicos”.



Valcemiro Nossa

Doutor em Controladoria e Contabilidade. Presidente da Fucape Business School e do Instituto Fucape de Tecnologias Sociais. Coordenador do Programa de Mestrado e Doutorado Profissional

em Ciências Contábeis e Administração. Membro da Academia Brasileira de Ciências Contábeis (Abracicon), da Academia Capixaba de Ciências Contábeis (Acacicon), do Conselho Fiscal do Instituto Terra e da Diretoria do Centro de Mediação e Arbitragem (Cema) da Associação das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas (Aescon/ES).

“Essas novas metodologias de comunicação entre a academia e o mercado, como é o caso do artigo tecnológico, avançam no sentido de trazer um produto por meio do qual se busca interagir com uma linguagem mais adequada às necessidades dos usuários. Muitos profissionais de mercado não conseguem ter base científica suficiente para o entendimento de muitas soluções propostas na academia.”



Artigo Tecnológico convidado

Os desafios da Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD) para micro, pequenas e médias empresas

Em convergência com legislações internacionais, o Brasil aprovou a Lei n.º 13.709/2018, conhecida como Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD), a qual impactará a operação das empresas, trazendo desafios específicos para as micro, pequenas e médias empresas (PMEs), haja vista que muitas sequer possuem processos mapeados. O presente manuscrito discute esses desafios baseado nos resultados de uma pesquisa eletrônica realizada com o intuito de avaliar o grau de exposição das PMEs em relação ao vazamento de dados, que por sua vez pode trazer perdas financeiras e danos à sua imagem. Além da pesquisa, foi possível aprofundar o tema com o relato da entrevista realizada com o diretor de uma PME situada na Bahia. Apresenta-se, também, um guia para que PMEs avaliem seu grau de exposição e pontos que a legislação pode ser flexibilizada para maior aderência à realidade deste tipo de empreendimento.

Flávia de Oliveira Rapozo

Professora na Fucape Business School; aluna do Doutorado Profissional em Ciências Contábeis e Administração (Fucape Business School)

Talles Vianna Brugni

Professor Associado na Fucape Business School; pós-doutor em Finanças (PUC-Rio) e doutor em Controladoria e Contabilidade (USP)

1. Dados são o “novo petróleo”

A frase de Clive Humby¹ tem sido amplamente verificada no mercado e demonstra a importância que os dados possuem para a era digital, já que indivíduos e empresas têm experimentado a utilização maciça da internet e das redes sociais para diversão, comunicação, e realização de negócios dos mais diversos. Nesse contexto, dados que propiciem conhecer e categorizar clientes, por exemplo, passaram a ter valor de mercado. Isso porque, conhecendo as preferências dos clientes, empresas podem antecipar tendências e obter vantagem competitiva perante concorrentes (STRAUB; KLEIN, 2001; PHAM; STACK, 2018; MAZZEI; NOBLE, 2017).

Ocorre, porém, que essa nova economia criou uma espécie de mercado paralelo no qual informações pessoais existentes nos bancos de dados das organizações têm sido alvos de *hackers* que negociam, especulam e, até mesmo, exigem pagamento de resgate para liberação de dados sequestrados. Com o aumento desses ataques em toda Europa, foi necessário aprimorar a legislação relativa à proteção de dados, sendo aprovada em 2016 a *General Data Protection Regulation (GDPR)*, a qual exigiu que as empresas preparassem seus sistemas e processos para mitigar os riscos de sofrer ataques cibernéticos (HARE, 2016).

No Brasil, em convergência com a lei europeia, foi promulgada em 2018 a Lei Geral de Proteção de Dados, conhecida como LGPD (Lei n.º 13.709/2018). A referida lei deveria entrar em vigor dezoito meses contados de sua publicação, porém, após algumas Medidas Provisórias que adiaram o prazo, passou a vigorar em setembro de 2020, sendo

que as sanções por infrações serão implementadas em agosto de 2021.

Embora a nova redação da LGPD (13.853/2018) tenha determinado que o órgão regulador estabeleça critérios diferenciados para empresas de pequeno porte, ainda não ocorreu uma manifestação formal da ANPD sobre como será a forma de flexibilização da lei. Assim sendo, não importa se a organização é uma das maiores do Brasil, ou se é uma mercearia de bairro, mas todas deverão avaliar quais dados possuem de seus clientes, colaboradores, ou qualquer outro *stakeholder*, para saber como lidar com a solicitação, manutenção e descarte destes. Infringir as regras da LGPD implica risco de pagar multas, que podem chegar a 2% do faturamento, limitado a um teto de cinquenta milhões de reais por ocorrência de vazamento de dados.

Espera-se que a implementação dos requisitos da LGPD seja um desafio maior para organizações de menor porte (PMEs), haja vista que estas tendem a ter um menor grau de padronização de processos do que empresas que atuam em ambientes mais regulados (GIUSTINIANO; CUNHA; CLEGG, 2016). Cuidar para que esse “novo petróleo” não vaze e gere prejuízos para a organização, é viável para estabelecimentos enquadrados como micro ou pequenos negócios no Brasil?

O presente manuscrito ilustra os principais fundamentos da legislação e pontua os desafios que as MPes terão para estar em conformidade com a lei, considerando aspectos como limitações orçamentárias e de fluxo de caixa, desconhecimento dos gestores, ausência de processos padronizados e de registros adequados dos dados. Para enriquecer a discussão, apresenta-se o resultado de uma pesquisa realizada nas redes sociais e remetida

por e-mail, a qual teve a finalidade de demonstrar o cenário das organizações frente aos desafios da implementação da legislação. Com base na pesquisa e nos argumentos utilizados, este manuscrito propõe um guia para contribuir para que as MPes avaliem seu grau de exposição em relação à LGPD e contribua para nortear o legislador quanto aos pontos em que a lei carece de adequação à realidade das empresas de menor porte.

2. Os dez princípios da LGPD e a realidade das PMEs

As PMEs normalmente fazem parte da cadeia de fornecimento de empresas maiores e, assim, são forçadas a terem que adequar sistemas e informações para atender a requisitos legais que as grandes organizações impõem aos seus prestadores no intuito de fugir dos riscos da responsabilidade solidária (HORN, 2017; BENZ; CHATTERJEE, 2020). Além disso, as pressões por competitividade levam as PMEs a utilizarem sites e redes sociais para realizar transações comerciais (KOUNOUES; KAPITSAKI, 2020).

Nesse sentido, independente do porte, percebe-se que as organizações modernas atuam em redes que as tornam digitalmente conectadas (HORN, 2017; BENZ; CHATTERJEE, 2020). Assim, PMEs estão expostas aos riscos de vazamento de dados do mesmo jeito que grandes organizações, porém sem o mesmo lastro financeiro para arcar com possíveis multas por descumprimento de normas (HORN, 2017; BENZ; CHATTERJEE, 2020).

Vale ressaltar ainda que, em função da pandemia de Covid-19, empresas foram forçadas a ingressar no comércio eletrônico para se manter vivas no mercado – isso porque muitas empresas não puderam

1 “Data is the new oil” é parte de uma frase atribuída a Clive Humby, matemático natural de Londres, e especialista em ciência de dados.

“A referida lei deveria entrar em vigor dezoito meses contados de sua publicação, porém, após algumas Medidas Provisórias que adiaram o prazo, passou a vigorar em setembro de 2020, sendo que as sanções por infrações serão implementadas em agosto de 2021.”

abrir suas lojas físicas durante as medidas de restrição impostas pelos governos. O movimento do comércio eletrônico cresceu 40,7% no Brasil, sendo que 48,06% dos negócios *on-line* foi operacionalizado por empresas de pequeno porte.²

Esses riscos têm aumentado substancialmente em função do aumento do volume de dados compartilhados e, por isso, a legislação tem sido aprimorada para trazer rigor quanto à solicitação de informações e maior poder para os detentores de dados (KOUNOUES; KAPITSAKI, 2020). Porém, na realidade das PMEs, não é predominante a existência de estrutura adequada, bem como de profissionais envolvidos nos cuidados necessários à infraestrutura de rede, segurança dos dados, suporte ao usuário final, entre outras exigências que surgiram em função da LGPD, conforme pode ser observado nos dez princípios da lei apresentados no Quadro 1.

3. Dados sensíveis, PMEs vulneráveis

A LGPD conceitua o que são dados pessoais, definindo-os como

Quadro 1 – Os Dez Princípios da LGPD versus a Realidade das PMEs

Princípio	Observação na realidade das PMEs
Finalidade (por que pedir o dado?)	A PME deverá ter um propósito legítimo sobre o porquê de solicitar o dado. Isso envolve razão, senso e legalidade.
Adequação	Tem que haver uma relação lógica entre o dado solicitado e o tratamento que é informado ao titular dos dados.
Necessidade	Somente deverão ser tratados dados que forem pertinentes à finalidade para a qual foram solicitados.
Livre Acesso	Os titulares dos dados deverão ter a garantia de que poderão consultar de forma fácil e gratuita a forma como a PME utilizará o dado. Isso envolve explicar como será feito o tratamento, por quanto tempo os dados serão utilizados e a forma como tais dados serão descartados.
Qualidade dos dados	Deverá ser dada a garantia aos titulares sobre a exatidão, clareza e relevância da utilização e tratamento dos dados para cumprimento da finalidade para a qual foi solicitado.
Transparência	A PME deverá garantir a transparência por meio de informações claras, precisas e facilmente acessíveis para os titulares dos dados.
Segurança	Recursos devem ser investidos para que medidas técnicas e administrativas sejam tomadas para proteger os dados evitando que ocorra perda, alteração, destruição ou vazamento dos dados.
Prevenção	Além de proteger, a PME deverá prevenir a ocorrência de danos em virtude da utilização e tratamento de dados de seus stakeholders.
Não Discriminação	Os dados solicitados não podem ser utilizados para fins discriminatórios, ilícitos ou abusivos.
Responsabilização e Prestação de Contas	É necessário que aquele que solicita o dado demonstre que cumpre todas as exigências da norma para proteção de dados. Para tanto, o Governo criou a Agência Nacional de Proteção de Dados (ANPD), que regulará sobre as formas nas quais essa prestação de contas será realizada.

Fonte: elaborado pelos autores com base na Lei n.º 13.709/2018.

“informação relacionada a pessoa natural identificada ou identificável” (Art. 5º, Inc I). No universo dos dados que podem ser solicitados por uma empresa, existem ainda dados que a norma aponta como

sensíveis, ou seja, “dado pessoal sobre origem racial ou étnica, convicção religiosa, opinião política, filiação a sindicato ou a organização de caráter religioso, filosófico ou político, dado referente à saúde ou à

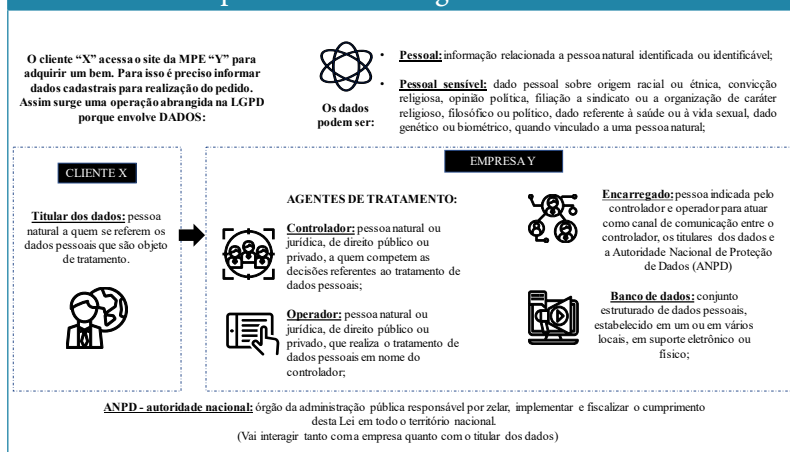
² <https://www.ecommercebrasil.com.br/noticias/impulsionada-expansao-ecommerce-coronavirus/>

vida sexual, dado genético ou biométrico, quando vinculado a uma pessoa natural” (Art. 5º, Inc II). A Figura 1 ilustra a relação entre os dados e os atores envolvidos no âmbito da LGPD em uma operação de compra *on-line* hipotética.

Verifica-se na Figura 1 que quando uma PME decidir, por exemplo, ingressar no mercado de venda *on-line*, o que é uma tendência atual, deverá estar preparada para designar duas pessoas distintas para operar e controlar dados. Além disso, contratar uma terceira pessoa para ser o encarregado que fará a comunicação entre titular, PME e a agência reguladora no que tange a qualquer situação que a LGPD estabelecer como regra para solicitação, tratamento, armazenamento e descarte de dados. Assim, considerando as limitações de pessoal, fluxo de caixa e processos definidos, a norma traz um grande desafio de adequação às PMEs.

Por mais simples que seja a operação de uma empresa, ela deverá antes de utilizar um dado do cliente, funcionário, fornecedor, ou qualquer outro *stakeholder*, criar processos para solicitar o consentimento do titular dos dados. A falta do consentimento deixa a empresa vulnerável às sanções da lei, principalmente no caso de vazamento de dados sensíveis, que possam gerar algum tipo de discriminação do titular dos dados – por exemplo, se uma pessoa se candidata a uma vaga, informa a opção sexual e esse dado vaza e de alguma forma o titular consegue provar que a causa da não contratação foi essa. Nesse sentido, é importante observar os princípios da LGPD e entender a finalidade para a qual o dado está sendo solicitado, ou seja, qual o propósito de a empresa solicitar esse tipo de informação?

Figura 1 – Exemplo de atores envolvidos numa operação de compra *on-line* e as exigências da LGPD.



Fonte: elaborada pelos autores

Tabela 1 – Característica da Amostra

Setor		
Comércio		10
Indústria		4
Serviço		26
		40
Estado de atuação da empresa:		
ES	24	60,0%
Amostra		
Respondentes		54
Exclusão Empresas Grande Porte		14
Amostra Final		
MT	4	10,0%
MG	4	10,0%
RJ	3	7,5%
RS	1	2,5%
BA	2	5,0%
Não responderam	2	5,0%
	38	100%

Fonte: elaborada pelos autores.

4. Características das empresas “ouvidas”

Para avaliar o grau de aderência das empresas à LGPD, foi utilizado um questionário *on-line* cujo link foi enviado por e-mail e publicado nas redes sociais (Apêndice 1). As respostas foram coletadas durante o período de 1º a 11/2/2021. A amostra contou inicialmente com cinquenta e quatro respondentes,

mas foram excluídas as empresas com faturamento acima de trezentos milhões de reais/ano, por serem enquadradas como empresas de grande porte. A Tabela 1 apresenta os dados da amostra.

Além do questionário *on-line*, foi realizada uma entrevista com o diretor financeiro do Grupo Buriti Materiais para Construção, Sr. Luiz Marcel (LM). Localizado na Bahia, o grupo conta com 152 funcionários, seis lojas e

“Por mais simples que seja a operação de uma empresa, ela deverá antes de utilizar um dado do cliente, funcionário, fornecedor, ou qualquer outro *stakeholder*, criar processos para solicitar o consentimento do titular dos dados.”

atua no ramo de comércio de material de construção nas cidades de Itabuna, Ilhéus e Itacaré. Com atuação desde 1993, o faturamento anual do grupo enquadra-se na faixa das médias empresas, ou seja, abaixo de trezentos milhões de reais por ano. O relato da entrevista é apresentado juntamente com a análise dos resultados da pesquisa na seção seguinte.

5. Entendendo o nível de aderência das PMEs à LGPD

A maioria das PMEs pesquisadas possui *website*. Este fato vem ao encontro da tendência assinalada de que tais empresas percebem a necessidade de estarem conectadas em rede com clientes, fornecedores, colaboradores e outros. A Tabela 2 aponta para o fato de que 65% das empresas da amostra transaciona dados de partes interessadas com finalidades diversas.

Nesse sentido, cumpre ressaltar que essa coleta não é feita somente por meios eletrônicos. Muitas organizações de menor porte ainda utilizam dados em papel, por meio do preenchimento de fichas e romaneios de entrega. Na entrevista conduzida com LM da Buriti, ele ressaltou a preocupação quanto à solicitação, manutenção, guarda e descarte dos dados

Tabela 2 – Canais de Comunicação Empresarial em que são compartilhados dados

<i>Website</i>	32	80%
Vendas <i>On-line</i>	6	15%
Coleta de dados dos <i>stakeholders</i>	26	65%

Fonte: elaborada pelos autores.

Tabela 3 – As PMEs estão cientes dos efeitos da LGPD para o negócio?

Conhece os efeitos que a LGPD trará para o negócio?		
Sim	29	72,5%
Não	11	27,5%
	40	100%
A empresa será afetada pela LGPD?		
Sim	22	55%
Não	6	15%
Talvez	12	30%
	40	100%

Fonte: elaborada pelos autores.

solicitados na loja física. Segundo ele:

“no e-commerce existe uma política de privacidade, o cliente tem que assinalar que estar de acordo com os termos, e somente após a concordância é possível concluir uma compra. Porém, no dia a dia, como operacionalizar esse consentimento em formulário para um cliente que veio à loja comprar um pincel, por exemplo?”

Para LM, muitas empresas pensam que a LGPD regulará apenas o

vazamento de dados compartilhados eletronicamente. Porém, a empresa deve se preocupar também com aqueles que ficam armazenados nos arquivos manuais da loja física. Apesar de LM entender que ainda há desconhecimento sobre o alcance da lei, e a forma como ela será operacionalizada, a pesquisa *on-line* revelou que a maioria das PMEs acredita conhecer os efeitos da LGPD sobre o negócio, e que elas serão afetadas, conforme exposto na Tabela 3.

Outro desafio para PMEs está em mapear dados que são realmente necessários e mensurar o risco de exposição à LGPD. LM da Buriti informou que a empresa iniciou o levantamento, mas se depa-rou com inúmeros dados que não têm utilidade para a organização. Com a nova legislação a empresa deverá estar atenta ao propósito para o qual o dado é solicitado. O diretor pontuou que a prática antes era: *“solicita o máximo de dados possíveis, depois a gente vê o que vai utilizar”*. Ele argumenta que, nesse sentido, a adequação à lei trará uma necessidade de mudança de cultura nas organizações. Os dados da pesquisa *on-line* revelam que 62,5% das PMEs informam possuir dados mapeados, mas menos da metade já avaliou se estes representam riscos de infração das regras da LGPD, conforme pode ser observado na Tabela 4.

O objetivo geral da LGPD é proteger os direitos fundamentais de liberdade e privacidade dos titulares de dados. Assim, para que uma empresa colete dados de uma pessoa natural, seja física ou jurídica, terá que ter consentimento formal para coleta e tratamento destes. No total, 77,5% das empresas pesquisadas (Tabela 5) informaram que têm conhecimento dessa necessidade, porém, criar processos para atender a esse requisito ainda é um desafio para as organizações, o que as torna vulneráveis nesse quesito. LM apontou que a lei traz um empoderamento aos titulares de dados, o que poderá gerar um número excessivo de ações judiciais, e ressalta:

“assim como ocorreu com a indústria do dano moral, quando as pessoas ingressavam na justiça por mero dissabor, pode ocorrer com os titulares de dados no âmbito da LGPD. O posicionamento do judiciário será fundamental para entender direitos e deveres das partes.”

Tabela 4 – Mapeamento de Dados e Riscos da LGPD

Possui processos mapeados?		
Sim	25	62,5%
Não	15	37,5%
	40	100%
Mapeamento de dados para mensurar riscos da LGPD?		
Sim	17	42,5%
Não	22	55,0%
Talvez	1	2,5%
	40	100%

Fonte: elaborada pelos autores.

Tabela 5 – Conhecimento sobre a obrigação de Consentimento do Titular

Sabe da obrigatoriedade de consentimento do Titular dos Dados?		
Sim	31	77,5%
Não	6	15,0%
Não sabe dizer	3	7,5%
	40	100%

Fonte: elaborada pelos autores.

Tabela 6 – Armazenamento de Dados

Armazena dados de forma adequada?		
Sim	23	57,5%
Não	7	17,5%
Não sabe dizer	10	25%
	40	100%

Fonte: elaborada pelos autores.

Mais de metade das empresas pesquisadas entendem que armazenam os dados de forma adequada (Tabela 6). Porém, LM argumenta que ainda não está claro o grau de exposição à lei, uma vez que os inúmeros atores envolvidos numa operação comercial compartilham dados até hoje exigidos, sem ter como exercer vigilância sobre etapas que ficam sob responsabilidade de terceiros e exemplifica:

“quando um cliente compra mercadorias pela plataforma on-line, por exemplo, temos que enviar a caixa com a etiqueta visível com os dados de nome completo, endereço, dentre outros. Além disso, a nota fiscal que contém o CPF e outras informações também vai por fora da caixa, em um envelope transparente. Como

saber se esses dados não vazarão nesse trajeto até que o cliente receba sua encomenda? Essas são preocupações reais que ainda não temos ideia de como nos proteger.”



“O objetivo geral da LGPD é proteger os direitos fundamentais de liberdade e privacidade dos titulares de dados. Assim, para que uma empresa colete dados de uma pessoa natural, seja física ou jurídica, terá que ter consentimento formal para coleta e tratamento destes.”

Embora as MPEs pesquisadas informem que possuem privacidade de dados, somente 30% possui política para descarte dos dados inservíveis (Tabela 7). LM afirma que o investimento em pessoas, processos e tecnologia é um custo que nem toda empresa tem como arcar em função das limitações de fluxo de caixa e do número de colaboradores que terão que ser envolvidos no processo, e acrescentou:

“aqui na empresa, desde que ingresamos no comércio eletrônico, há cerca de três anos, fizemos um investimento pesado em ERP, estabelecemos parcerias com empresas que nos ajudaram a reduzir os riscos de problemas com clientes. Porém, nem toda PME tem condições de investir da mesma forma que a Buriti”

Outro desafio é adequar e monitorar os contratos com terceiros e colaboradores da empresa. Menos da metade das empresas entrevistadas entende que seus contratos estão em conformidade com a LGPD (Tabela 8). LM informou que a parceria que firmou com uma empresa de recrutamento e seleção trouxe mais segurança ao processo de recrutamento e seleção de funcioná-

Tabela 7 – Segurança da Informação		
Possui privacidade de dados?		
Sim	26	65%
Não	12	30%
Não sabe dizer	2	5%
	40	100%
Possui política de descarte?		
Sim	12	30%
Não	20	50%
Não sabe dizer	8	20%
	40	100%

Fonte: elaborada pelos autores.

Tabela 8 – Adequação dos Contratos de Colaboradores e Terceiros à LGPD		
Contratos Adequados?		
Sim	17	42,5%
Não	8	20%
Não sabe dizer	15	37,5%
	40	100%

Fonte: elaborada pelos autores.

rios. Porém, afirma ele: “os contratos de terceiros ainda são um desafio. Ainda não chegamos nessa etapa.”

Para que a PME consiga estar em conformidade com a legislação, deverá contratar um profissional que será o canal de comunicação entre o titular dos dados, a PME e a Agência Nacional de Proteção de dados (ANPD). Isso porque a LGPD trouxe um empodera-

mento aos titulares de dados, os quais passaram a ter direitos, que envolvem acesso, correção, bloqueio, e anonimização de dados, que possam identificá-los em um possível vazamento. O encarregado de dados deverá, no mínimo, possuir conhecimentos de sistemas de informação e Direito, além de possuir habilidades de comunicação. Com isso, pode-se inferir que não

3 <https://www.vagas.com.br/vagas/v2129145/encarregado-de-protecao-de-dados-dpo>

se trata de um profissional comum no mercado, de modo que possivelmente seu salário seja superior à média de remuneração das PMEs.

Em entrevista realizada com o CEO de uma empresa especialista na implementação de LGPD em redes de varejo, foi informado que, na prática, os salários variam de R\$5.000,00 a R\$7.000,00 para contratados em regime CLT. Se a empresa optar por contratar uma Pessoa Jurídica para atuar na função, pagará entre R\$10.000,00 a R\$12.000,00, segundo informado por ele. O site [vagas.com](https://www.vagas.com)³ apresenta uma variação entre R\$16.605,00 e R\$21.944,00, com uma média salarial no Brasil de R\$19.689,00. Percebe-se que tais valores são representativos para a realidade de uma PME e, por isso, a exigência do DPO (*Data Protection Officer*) para empresas de menor porte requer atenção especial do órgão regulador.

Somente 35% das empresas pesquisadas nomearam o DPO (Tabela 9). Conforme pontuado, o custo desse profissional é representativo para a realidade de PMEs. LM argumentou que pretende utilizar seus próprios colaboradores da área de Tecnologia da Informação para exercer atividades ligadas à LGPD e frisou: *“Como uma empresa vai designar três colaboradores diferentes somente para atender exigências da LGPD? Como fazer essa relação custo versus benefício ser viável? Levando em conta somente escapar das penalidades da lei?”*

Outro custo adicional que a LGPD trouxe para as empresas é a necessidade de contratar uma consultoria para atender as suas exigências. A Tabela 10 demonstra que 52,5% das empresas veem a necessidade de contratar uma consultoria para auxiliar no entendimento e na operacionalização da lei. LM da Buriti afirma que a consultoria tem auxiliado no processo, porém, muitas etapas do processo têm que

Tabela 9 – Nomeação do Encarregado de Dados (DPO)

Nomeou DPO?		
Sim	14	35%
Não	26	65%
	40	100%

Fonte: elaborada pelos autores.

Tabela 10 – Necessidade de Contratação de Consultoria

Contratação de Consultoria?		
Sim	21	52,5%
Não	8	20,0%
Não sabe dizer	11	27,5%
	40	100%

Fonte: elaborada pelos autores.

ser feitas por equipe interna, o que torna o processo de adequação oneroso e demorado, e acrescenta:

“creio que não conseguiremos estar plenamente adequados até agosto, quando a lei prevê sanções para não cumprimento de seus preceitos. Penso que muitas empresas correrão o risco. E que talvez seja necessário mais tempo para que seja cumprida de fato.”

6. Recomendações finais

O presente manuscrito, elaborado com base na pesquisa e nas entrevistas realizadas, apontou que as PMEs ainda possuem dúvidas quanto ao seu grau de exposição em relação ao vazamento de dados e à adequação à LGPD. Para contribuir com a redução da exposição, sugere-se que a PME:

- I) realize o levantamento dos dados que possui de seus empregados, clientes e fornecedores (seja física ou eletronicamente);
- II) saiba o propósito para o qual solicita e mantém tais dados;
- III) descarte, corretamente, todos aqueles que não tenham rela-

- ção com o propósito comercial;
- IV) avalie os mecanismos de segurança de *hardware* e sistemas informatizados;
- V) realize treinamento com os funcionários para que todos conheçam as exigências da LGPD e contribuam com a prevenção de vazamento de dados;
- VI) reavalie os contratos de funcionários, clientes e fornecedores;
- VII) crie mecanismos e controles adequados para que todos os dados existentes tenham consentimento expresso dos titulares;
- VIII) avalie os prestadores de serviços e fornecedores com os quais transaciona dados, objetivando evitar riscos de responder solidariamente por algum vazamento em outros elos da cadeia.

Assim, percebe-se que as PMEs terão que correr contra o tempo para adequar seus processos e sistemas à LGPD. Nesse sentido, é importante que a ANPD, agência criada para regular a aplicação da lei, observe os desafios de adequação. A agência já abriu espaço para que a sociedade, de modo geral, apresente subsídios para regulamentar a legislação específica das PMEs⁴.

4 <https://www.gov.br/anpd/pt-br/assuntos/noticias/ainda-na-semana-internacional-da-protacao-de-dados-anpd-inicia-tomada-de-subsidios-sobre-micro-empresa>

Referências

BENZ, M.; CHATTERJEE, D. Calculated risk? A cybersecurity evaluation tool for SMEs. *Business Horizons*, v.63, n.4, p. 531-540, 2020.

BRASIL. Lei 13.709 de 14 de Agosto de 2018. Dispõe sobre a proteção de dados pessoais e altera a Lei n.º12.965, de 23 de abril de 2014 (Marco Civil da Internet). *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, 15 agosto de 2018. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13709.htm. Acesso em: 13 dez. 2020.

GIUSTINIANO, L.; CUNHA, M. P.; CLEGG, S. The dark side of organizational improvisation: lessons from the sinking of Costa Concordia. *Business Horizons*, v. 59, n. 2, p. 223-232, 2016.

GROPP, M. E.; MOTTA, J. H. A mineração de dados e os direitos de personalidade dos consumidores: análise da privacidade na era digital. Governança e Direitos Fundamentais. In: III Congresso Internacional Sobre Direito, Governança e Inovação, *Anais...* João Pessoa: UFPB, 2019, p. 65.

HARE, S. For your eyes only: US technology companies, sovereign states, and the battle over data protection. *Business Horizons*, v. 59, n. 5, p. 549-561, 2016.

HORN, A. Why cybersecurity should be a top concern for middle-market companies. *Small Biz Daily*, 2017.

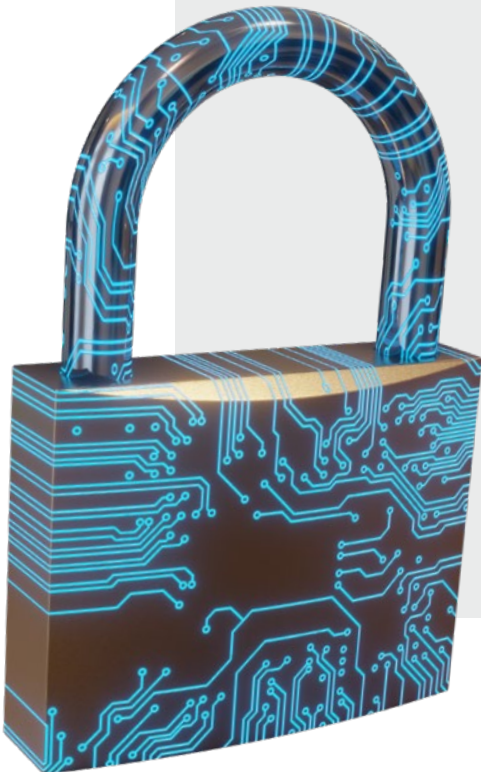
KOUNOUDIS, A. D.; KAPITSAKI, G. M. A mapping of IoT user-centric privacy preserving approaches to the GDPR. *Internet of Things*, v.11, p. 100179, 2020.

MAZZEI, M. J.; NOBLE, D. Big data dreams: a framework for corporate strategy. *Business Horizons*, v. 60, n.3, 405-414, 2017.

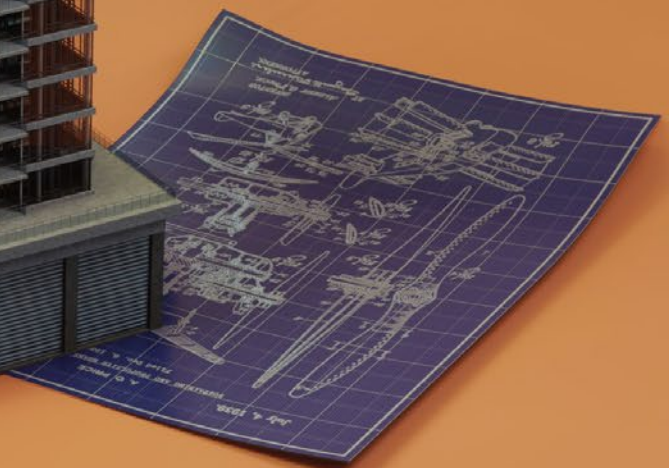
PHAM, X.; STACK, M. How data analytics is transforming agriculture. *Business Horizons*, v. 61, n. 1, p. 125-133, 2018.

STRAUB, D.; KLEIN, R. E-competitive transformations. *Business Horizons*, v. 44, n. 3, p. 3-12, 2001.

UNIÃO EUROPEIA. REGULATION (EU) 2016/679 of the European Parliament and of the council of 27 april 2016 on the protection of natural persons with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data, and repealing directive 95/46/EC (general data protection regulation), 2016. Disponível em: <http://eurlex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=OJ:L:2016:119:TOC> . Acesso em: 13 dez. 2020




```
378 sys.stdout.write( '\n' )
379 if platform.system()=='Linux':
380     try:
381         p=Popen(['ping','-c 2',gt],stdout=PIPE)
382         m = re.search('\(d\)sreceived', p.stdout.read())
383         gt=gt.split('.')
384         gt=gt[0]+'.'+gt[1]+'.'+gt[2]+'.'+'0'
385     except:pass
386     try:
387         if m.group(1)!='0':
388             pinglist.append(gt)
389         else:
390             p=Popen(['ping','-c 2 -b',bc],stdout=PIPE)
391             m = re.search('\(d\)sreceived', p.stdout.read())
392             try:
393                 if m.group(1)!='0':
394                     pinglist.append(gt)
395             except:pass
396     except:pass
397 if platform.system()=='Windows':
398     try:
399         p=Popen('ping -n 2 ' + gt, stdout=PIPE)
```



Mapeamento do ativo intangível nas companhias de capital aberto brasileiras: uma análise no nível de evidenciação e na representatividade

Os ativos intangíveis são os bens incorpóreos de uma organização, e sua correta evidenciação é importante para representar seu valor no mercado. Esta pesquisa tem como objetivo verificar a natureza, o nível de evidenciação e a representatividade dos ativos intangíveis das companhias de capital aberto brasileiras. Para atingir o objetivo deste estudo, foi elaborada uma lista de verificação de acordo com os itens exigidos pelo CPC 04 (R1) e CPC 15 (R1). Foram examinadas as notas explicativas, referentes ao exercício social de 2019, de uma amostra composta de 295 companhias listadas na Bolsa de Valores Brasil, Bolsa e Balcão (B3). Os resultados demonstraram um nível de evidenciação médio de 61,43% para os ativos intangíveis identificáveis e 58,68% para o *goodwill*. Já o percentual de representatividade dos bens incorpóreos na amostra chega a 99,32% nos identificáveis e 41,35% no *goodwill*. Apesar disso, o *goodwill* apresentou o maior valor médio quando comparado a média de valores dos identificáveis. No que concerne à representatividade do intangível em relação ao valor do ativo total, as médias dos intangíveis identificáveis são de 12,28% e do *goodwill* 10,08%, sugerindo que, apesar de ter uma média geral de evidenciação superior a 50%, os intangíveis ainda possuem pouca representatividade média quando comparados ao ativo total.

Francine Dorvalina da Cunha

Possui graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Catarina.
E-mail: francine.dorvalina@gmail.com

Maira Melo de Souza

Professora Doutora do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina. Doutorado em Administração. Mestrado em Contabilidade.
E-mail: mairameloufsc@gmail.com

1. Introdução

A contabilidade se faz necessária em todas as organizações, sendo a principal responsável em transformar dados em informações úteis e fidedignas para seus usuários, auxiliando principalmente na tomada de decisão. No entanto, essas informações não se resumem apenas no seu valor tangível; os intangíveis contribuem tanto para o aumento no valor de mercado como podem proporcionar vantagem competitiva (HENDRIKSEN; BREDA, 2009).

O estudo dos intangíveis tem se intensificado e isso não implica a perda de notabilidade dos tangíveis (KAYO, 2002). De acordo com Perez e Famá (2006), existe uma constante mudança na ênfase do ativo tangível para o intangível, o que demonstra a importância dos intangíveis nas organizações.

Nessa concepção, Lev (2001) afirma que o crescente interesse pelos ativos intangíveis tem relação com as competições entre empresas e o desenvolvimento das tecnologias de informação. Conforme Meneses, Ponte e Mapurunga (2013), diante do aumento no volume de empresas, os órgãos reguladores passaram a se preocupar com a evidência dos intangíveis.

De acordo com Moura, Fank e Varela (2012), a alteração na legislação societária brasileira, iniciada pela Lei n.º 11.638/2007 e normatizada pelo Conselho Federal de Contabilidade por meio do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), trouxe melhores entendimentos dos ativos intangíveis. A primeira versão do pronunciamento contábil sobre intangíveis foi o CPC 04, sendo pos-

teriormente revisada para versão CPC 04 (R1). Tal norma trata dos critérios de mensuração, reconhecimento, evidência a serem observados sobre os ativos intangíveis.

De acordo com o CPC 04 R1 (2010), o ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física. Neste entendimento, Viceconti e Neves (2013) afirmam que, apesar de não possuírem existência física, os intangíveis são indispensáveis aos objetos da empresa nas quais os valores residem em direito de propriedade que são legalmente de seus possuidores.

Diante deste cenário, Dionízio (2016) afirma que a adequada evidência dos ativos intangíveis contribui para refletir a real situação da entidade, demonstrando claramente os resultados para usuários que necessitam desta informação para tomada de decisão. Em complemento, Meneses, Ponte e Mapurunga (2013) ressaltam que fazer uma divulgação adequada para atender a esses usuários acarreta redução de assimetria informacional, proporcionando maior credibilidade dos gestores e aumento do valor da empresa.

Com o aumento da utilização dos bens não corpóreos para geração de valor, foram realizadas várias investigações acerca desta temática. Como exemplo podem-se citar Peres e Famá (2006), que analisaram o impacto da não contabilização dos intangíveis no desempenho empresarial, no qual foi constatado que são estes ativos os principais responsáveis pela geração de valor para as organizações.

Devido aos constantes aumentos nas empresas que vêm se baseando nos ativos intangíveis para a criação de valor, este estudo busca responder à seguinte questão: **Qual a natureza, o nível de evidência e a representatividade dos ativos intangíveis das empresas de capital aberto brasileiras?**

O objetivo desta pesquisa é identificar a natureza, o nível de evidência e a representatividade dos ativos intangíveis das companhias de capital aberto brasileiras.

Segundo D'Agosto (2019), em notícia publicada no jornal Valor Investe de 22/2/2019, na economia moderna, o investimento em ativo intangível está cada vez mais atrelado à vantagem competitiva das organizações, nas quais bens corpóreos tais como, prédios e veículos, apesar de serem de grande importância, já não causam grande impacto entre os empreendimentos. O fato exposto mostra que o tema é relevante e atual, possuindo importância de cunho social e econômico.

Nesta concepção, as pesquisas abordando intangíveis continuam sendo necessárias, principalmente quando apresentam o tema sob diferentes formas e em diferentes setores. Os estudos de Ritta (2010), Moura, Fank e Varela (2012), Pacheco, Rover e Vicente (2018) e Pinto *et al.* (2019) permitem uma compreensão sobre o tema e reforçam a importância do entendimento das práticas contábeis relacionadas aos ativos intangíveis.

A presente pesquisa acrescenta em relação a estudos já realizados, visto que contempla a análise da representatividade e da evidência em conjunto, analisando o ano de 2019, bem como demonstrando um mapeamento completo dos ativos intangíveis existentes nas companhias de capital aberto brasileiras, incluindo o *goodwill*.

2. Fundamentação Teórica

2.1 Ativos Intangíveis

Encontrar uma definição de ativo intangível é uma das áreas mais complexas da teoria da Contabilidade, e os principais motivos dessa afirmação são as incertezas a res-



“Em virtude do exposto nesta pesquisa sobre intangíveis, o *goodwill* é contemplado na análise. Upton (2001) salienta a importância do reconhecimento e evidenciação dos ativos intangíveis, tanto os identificáveis como os não identificáveis, como característica essencial para a nova economia.”

peito da mensuração de seus valores e estimativa de sua vida útil (HENDRIKSEN; BRENDA, 2009; IUDÍCIBUS, 2015). Para Upton (2001), os ativos intangíveis são recursos não físicos existentes dentro de uma organização, excetuando os ativos monetários e tangíveis.

Essa temática é de grande importância na criação de valor em uma organização. De acordo com Kayo *et al.* (2006), a formação de valor econômico de empresas baseado nos intangíveis tem aumentado e isso se dá pelo crescimento do índice do valor de mercado sobre o valor contábil. Perez e Famá (2006) complementam que a não identificação dos intangíveis nas demonstrações financeiras pode causar uma discordância entre o patrimônio dos investidores e o valor de mercado.

A norma que trata dos ativos intangíveis é o CPC 04 (R1), desde que tais ativos incorpóreos não possuam outro pronunciamento específico tratando do tema, pois nestes casos deve-se aplicar a norma específica. Para que sejam reconhecidos, os bens intangíveis devem proporcionar benefícios econômicos futuros gerados em favor da entidade, e o seu custo deve ser evidenciado com confiabilidade (CPC 04 R1, 2010).

No que tange à mensuração, alguns dos ativos intangíveis possuem vida útil definida, sofrendo amortização, e outros possuem vida útil indefinida, que passam por testes no valor recuperável (*impairment test*) a cada ano (MARQUES; SANTOS; GOUVEIA, 2011).

Para constatar um intangível, Souza e Borba (2017) afirmam que uma característica essencial, com base no CPC 04 (R1), é a exigência de sua identificação. O intangível que não se enquadra nessa concepção é o resultante de uma combinação de negócios, chamados de ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*).

O CPC 15 (R1, 2011) define o *goodwill* como um intangível adquirido resultante de combinação de negócios que não pode ser reconhecido e identificável separadamente, o que acaba o diferenciando dos outros ativos intangíveis. Em complemento, Souza (2015) afirma que o *goodwill* ocorre quando, em uma combinação de negócios, o adquirente paga um valor superior pelo patrimônio líquido a valor justo da empresa adquirida, e não consegue identificar para reconhecer individualmente; nesta situação esse valor será reconhecido com uma expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) existente no momento da aquisição.

Percebe-se que o *goodwill*, apesar de não estar no escopo do CPC 04 (R1), é um ativo intangível que traz grande valor para as organizações, e o fato de conter características próprias faz com que seja de difícil mensuração por conta de sua subjetividade e de sua avaliação não conter uma forma específica (SQUENA; PASUCH; 2010).

Em virtude do exposto nesta pesquisa sobre intangíveis, o *goodwill* é contemplado na análise. Upton (2001) salienta a importância do reconhecimento e evidenciação dos ativos intangíveis, tanto os identificáveis como os não identificáveis, como característica essencial para a nova economia.

Diante do exposto, depreende-se que os ativos intangíveis são de grande valor para as organizações e a sua correta evidenciação é de suma importância. Com isso, o tópico a seguir irá abordar os principais conceitos sobre a evidenciação contábil.

2.2 Evidenciação Contábil (Disclosure)

A elaboração de relatórios financeiros que fornecem informações úteis aos seus usuários foi sempre uma preocupação dos órgãos normalizadores. Nessa pers-

pectiva, quando as informações contábeis são evidenciadas de forma clara, objetiva e completa possibilita um maior grau de segurança para tomada de decisão (MALACRIDA; YAMAMOTO, 2006).

Ponte e Oliveira (2004) acreditam que as organizações podem adotar qualquer tipo de evidenciação, porém as informações fornecidas devem ser em quantidade e de qualidade, sempre atendendo às necessidades dos usuários das demonstrações.

A este respeito, Iudicibus (1997) alerta que camuflar as informações, fornecê-las de forma reduzida, ou em excesso, acaba tornando-a prejudicial, sendo necessário ter um discernimento acerca das informações que precisam ser divulgadas.

A adequada evidenciação contábil das informações é importante em vários âmbitos. Souza *et al.* (2017) salientam que, no mercado de capitais, a divulgação do relatório contábil é essencial para seu funcionamento, e um dos maiores riscos nessas transações é a assimetria informacional.

A assimetria informacional acontece quando alguns agentes econômicos possuem mais informações do que outros, tendendo a ocorrer conflitos de interesse (BELO; BRASIL, 2006). Com isso, Martinez (2013) alerta que se tratando de assimetria de informações é inevi-

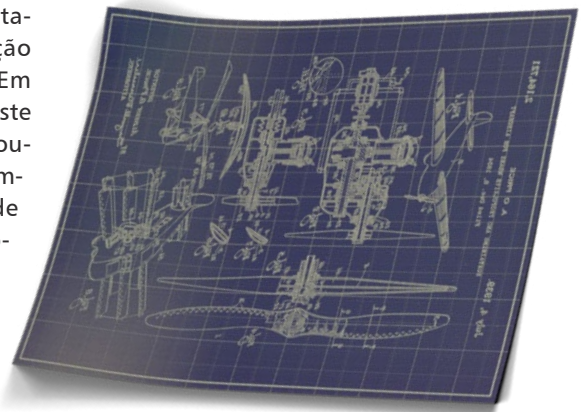
tável o risco de que os resultados mencionados pela gestão não sejam conforme os usuários da informação esperam. Nesse ambiente, a transparência contribui para a mitigação da assimetria informacional.

No que compete ao intangível, Antunes, Leite e Guerra (2007) corroboram a ideia de que existe uma nova percepção no mercado, e as organizações que evidenciarem esses ativos serão mais valorizadas. Segundo Marques, Santos e Gouveia (2011), “o valor da transparência contábil passa pela evidenciação do intangível”. Backes, Ott e Wiethaeuper (2005) complementa afirmando que a sua correta divulgação diminui as distorções da realidade financeira da empresa.

Tratando-se da evidenciação contábil dos intangíveis identificáveis, o CPC 04 (R1) é a norma responsável, na qual são apresentados os métodos de mensuração e a divulgação desses ativos. Em uma pesquisa realizada sobre este tema, Avelino, Pinheiro e Lamounier (2012) verificaram que as empresas com maior conformidade quanto ao *disclosure* obrigatório dos intangíveis e com maior proporção de tais ativos em seu ativo fixo foram as que apresentaram melhores práticas de governança corporativa.

No que se refere à divulgação dos intangíveis não identificáveis, Souza (2015) realizou um estudo sobre a *disclosure* das combinações de negócios e do *goodwill* e obteve como resultado um nível baixo de evidenciação das informações por parte das companhias de capital brasileiras, no qual se torna insuficiente para uma adequada percepção dos métodos utilizados e ativos adquiridos.

Percebe-se que algumas pesquisas relatam deficiências na divulgação tanto dos intangíveis identificáveis como do *goodwill* (intangível não identificável). Nesta concepção, Alves, Behr e Raimundini (2012) salientam que, apesar do importante papel dos ativos intangíveis dentro das organizações, a maioria das empresas não divulga informações referentes a tais ativos.



“A adequada evidenciação contábil das informações é importante em vários âmbitos. Souza *et al.* (2017) salientam que, no mercado de capitais, a divulgação do relatório contábil é essencial para seu funcionamento, e um dos maiores riscos nessas transações é a assimetria informacional.”

Conforme apresentado neste tópico, a correta evidenciação dos ativos intangíveis tende a valorizar as organizações, além de trazer segurança aos usuários das informações apresentadas. Em complemento, o tópico a seguir irá tratar de estudos similares realizados anteriormente.

2.3 Estudos Similares

A escolha dos estudos realizados anteriormente se deu por pesquisas constantes na base de dados *Scientific Periodicals Electronic Library* (SPELL), Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes) e Google Acadêmico. Para levantamento, foram utilizadas as seguintes palavras-chave: Ativo Intangível, CPC 04 (R1), *Goodwill*, CPC 15 (R1), Evidenciação Contábil. No Quadro 1, estão relacionados os estudos semelhantes, nacionais e internacionais, resultantes da busca realizada conforme os critérios definidos.

No que tange aos resultados obtidos, nos estudos anteriores demonstrado no Quadro 1, é possível notar que existe um crescimento, por parte das organizações, em evidenciar os ativos intangíveis nas demonstrações contábeis. Apesar disso, ainda foram relatadas algumas deficiências na evidenciação. Outro fator observado nas pesquisas é que quanto maior a organização maior é o seu índice de evidenciação.

3. Metodologia da Pesquisa

3.1 Delineamento da Pesquisa

Quanto aos objetivos, a presente pesquisa é classificada como descritiva, pois, além descrever o nível de evidenciação dos ativos intangíveis, ela tem como foco definir o comportamento

Quadro 1- Pesquisas anteriores		
Autores	Objetivo e período analisado	Resultados
Antunes, Leite e Guerra (2007)	Avaliar os fatores que influenciam a evidenciação de ativos intangíveis de empresas familiares listadas na BM&FBOVESPA no período de 2010 a 2012.	Os resultados deste estudo apontaram, que quanto maior é a empresa, maior é o índice de evidenciação de ativos intangíveis, e esse valor cresce de acordo com o crescimento da organização.
Moura, Fank e Varela (2012)	Verificar quais itens compõem os ativos intangíveis evidenciados no balanço patrimonial das empresas de energia elétrica, participantes do Nível 1, 2 e Novo Mercado da BM&FBOVESPA, no período de 2006 a 2008.	Os autores observaram um aumento no número de empresas que evidenciaram o item ativo intangível, assim como os percentuais de participação deste ativo em relação ao ativo fixo ocasionado, principalmente, por reclassificações e novos investimentos.
Meneses, Ponte e Mapurunga (2013)	Verificar se há associação entre a divulgação de informações acerca dos ativos intangíveis e as características das companhias listadas na BM&FBOVESPA no exercício de 2009.	O estudo possibilitou constatar que pertinente aos ativos intangíveis, o valor contábil, o valor amortizado, os métodos e as vidas úteis são os elementos mais frequentemente divulgados pelas companhias.
Dionízio (2016)	Verificar o nível de evidenciação dos ativos intangíveis e sua relação com as características de 36 empresas listadas nos vários setores da BM&FBOVESPA no exercício social de 2015.	Verificou-se que das 36 empresas analisadas, 19 delas apresentaram todas as informações em conformidade com o CPC 04, ou seja, as empresas de modo geral adequaram-se às normas exigidas pelos órgãos reguladores.
Pacheco, Rover e Vicente (2018)	O objetivo da pesquisa foi verificar a influência do nível de evidenciação do ativo intangível (NEAI) na <i>value relevance</i> de companhias de capital aberto brasileiras.	Os resultados apontaram um nível de evidenciação dos intangíveis apresenta reflexo na <i>value relevance</i> .
Pinto <i>et al.</i> (2019)	O presente estudo teve por objetivo analisar o nível de aderência às exigências de evidenciação obrigatórias do ativo intangível, conforme a IAS 38 (<i>International Accounting Standards</i>) e suas traduções, CPC 04 (Comitê de Pronunciamento Contábil) no Brasil e NCRF 6 (Normalização Contabilística de Relato Financeiro) em Portugal	Os autores constaram que todos os setores analisados atenderam, pelo menos, mais da metade dos itens exigidos pela norma de ativos intangíveis, porém, nenhum deles atendeu plenamente aos requisitos requeridos pela norma.

Fonte: elaborado pelos autores.

deste grupo nas empresas de capital aberto brasileiras. Tratando-se da abordagem do problema, este estudo se enquadra como qualitativa, uma vez que, para transformar os dados coletados destas companhias em informações, foi necessário organização, interpretação e apresentação do resultado (GIL, 2002).

No que diz respeito à obtenção de dados, a pesquisa enquadra-se como documental visto que as informações utilizadas foram obtidas das notas explicativas das organizações de capital aberto brasileiras. O ano analisado nesta investigação foi 2019.

3.2 Instrumento de Pesquisa

Este tópico está dividido em dois subtópicos, no qual será abordada a maneira pela qual foi elaborada a lista de verificação para mensuração do nível de evidenciação dos ativos intangíveis, bem como o cálculo de sua representatividade na amostra da pesquisa.

3.2.1 Instrumento de pesquisa para análise da evidenciação dos ativos intangíveis

Com o intuito de atender ao objetivo desta pesquisa, foram elaboradas duas listas de verificação: a primeira

com base nos requisitos de divulgação do CPC 04 (R1), para os intangíveis em geral (exceto *goodwill*); já a segunda com foco no CPC 15 (R1) que trata do *goodwill*. O Quadro 2 apresenta a lista de verificação aplicada nas companhias de capital aberto brasileiras que atendem aos requisitos de divulgação do CPC 04 (R1).

Já o Quadro 3 apresenta a lista de verificação utilizada nas organizações que possuem *goodwill*, levando-se em conta o CPC 15 (R1).

As duas listas de verificação apresentadas são a base central para avaliar o nível de evidenciação dos ativos intangíveis nas empresas componentes da amostra.

3.2.2 Técnicas para verificação da representatividade dos ativos intangíveis

Para a análise da representatividade, foi calculado o valor do intangível em relação ao total do ativo em cada uma das companhias da amostra. De posse das informações pertinentes à representatividade dos ativos intangíveis, foi possível analisar sua relação com o nível de evidenciação e o setor de atuação das companhias analisadas.

3.3 Procedimentos de Pesquisa

Para medir o índice de evidenciação nas companhias da amostra, foi atribuído 1 para os itens evidenciados; 0,50 para divulgações realizadas de forma incompleta; 0 para itens não evidenciados; e NA (não aplica) nos casos em que ela afirmar que não possui determinada situação. Essa metodologia foi adotada com base em Marcelino e Souza (2018), que para a mensuração do índice de evidenciação foi feita a soma total dos itens divulgados pela companhia, dividido pelo número total de itens da lista de verificação, subtraído dos itens que receberam

Quadro 2 – Lista de Verificação

Lista de verificação para mensuração da evidenciação dos ativos intangíveis com base no CPC 04 (R1)
1. Informações agrupadas em uma única nota explicativa.
2. Natureza do intangível.
3. Os intangíveis são separados por classe.
4. Vida útil definida ou indefinida, se definida, os prazos de vida útil ou as taxas de amortização utilizados.
5. Os métodos de amortização utilizados para os ativos intangíveis com vida útil definida.
6. O valor contábil bruto e eventual amortização acumulada (mais as perdas acumuladas no valor recuperável) no início e no final do período.
7. A conciliação do valor contábil no início e no final do período demonstrando: Adições, indicando separadamente as que foram geradas por desenvolvimento interno e as adquiridas, bem como as adquiridas por meio de uma combinação de negócios.
8. A conciliação do valor contábil no início e no final do período demonstrando: qualquer amortização reconhecida no período.
9. A conciliação do valor contábil no início e no final do período demonstrando: variações cambiais líquidas geradas pela conversão das demonstrações contábeis para a moeda de apresentação e de operações no exterior para a moeda de apresentação da entidade.
10. A conciliação do valor contábil no início e no final do período demonstrando outras alterações no valor contábil durante o período.
11. Reversão de perda por desvalorização de ativos, apropriada ao resultado do período, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos (se houver).

Fonte: elaborado pelos autores com base no CPC 04 (R1).

Quadro 3 – Lista de verificação

Lista de verificação para mensuração da evidenciação dos ativos intangíveis com base no CPC 15 (R1)
1. Natureza do <i>goodwill</i> adquirido.
2. Data da aquisição do <i>goodwill</i> .
3. Informações sobre a realização do teste no valor recuperável (<i>impairmenttest</i>) do <i>goodwill</i> .
4. Expectativa quanto aos benefícios que serão obtidos com o <i>goodwill</i> .
5. O valor total do ágio por expectativa de rentabilidade futura (<i>goodwill</i>) que se espera que seja dedutível para fins fiscais.

Fonte: elaborado pelos autores com base no CPC 15 (R1).

NA, conforme demonstrado na fórmula a seguir:

$$\text{Índice de Evidenciação} = \frac{\text{Soma dos itens divulgados}}{\text{Total de itens da lista}}$$

Após obter os índices de evidenciação calculados para cada uma das companhias existentes na amostra, foi possível observar sua relação com a representatividade dos ativos intangíveis. Também foi realizada uma análise comparativa por setor de atuação, visando identificar se os resultados diferem conforme o setor analisado.

Além disso, para responder de modo completo o objetivo desta pesquisa, foi observada a natureza (tipos, vida útil) dos ativos intangíveis existentes nas companhias da amostra, permitindo demonstrar um mapeamento. A fonte de cole-

ta dos dados foram as notas explicativas referentes ao ano de 2019.

3.4 Amostra de pesquisa

Foram analisadas todas as companhias de capital aberto brasileiras listadas na Bolsa de Valores Brasil, Bolsa Balcão (B3), com exceção das instituições financeiras. O motivo da exclusão das instituições financeiras é o fato do Banco Central (Bacen), órgão regulador deste setor, não ter adotado o CPC 15 (R1), até o presente momento, como a pesquisa contempla o *goodwill*. A não adoção nas instituições financeiras inviabilizaria a análise da evidenciação neste setor.

Em 26/5/2019, havia um total de 414 companhias listadas na B3; deste total foram excluídas 82 instituições financeiras além de 37 outras com-

“Diante da amostra definida, foi realizado um exame da evidenciação nas notas explicativas das companhias selecionadas, nos quais se buscou identificar características que pudessem demonstrar alguma tendência de associação com o nível de evidenciação do ativo intangível mensurado a partir das listas de verificação.”

panhias que não possuíam intangível ou por não apresentarem os demonstrativos necessários, restando 295 companhias para análise na presente pesquisa. A Tabela 1 demonstra a amostra de empresas por setor.

Na Tabela 1 é possível verificar que a amostra desta investigação é composta de 295 companhias, divididas em 10 setores diferentes, conforme classificação da B3.

4. Resultados da Pesquisa

Diante da amostra definida, foi realizado um exame da evidenciação nas notas explicativas das companhias selecionadas, nos quais se buscou identificar características que pudessem demonstrar alguma tendência de associação com o nível de evidenciação do ativo intangível mensurado a partir das listas de verificação.

A Tabela 2 demonstra as médias dos níveis de evidenciação calculados por setor de atuação.

Conforme apresentado na Tabela 2, o setor que obteve a maior média de evidenciação dos intangíveis foi o de Tecnologia da Informação, chegando a uma média percentual de 73,38%, representado por 7 empresas. O segundo com maior média de divulgação foi o setor de Petróleo, Gás e Combustíveis, com 70,20%, formado por 9 companhias. Apesar de possuírem relevantes médias de evidenciação dos intangíveis, estas empresas possuem uma menor concentração em relação ao total da amostra no qual

Tabela 1 - Amostra de pesquisa por setor de atuação, conforme B3

Setor	Quantidade
Bens industriais	64
Comunicações	6
Consumo Cíclico	74
Consumo não Cíclico	26
Materiais Básicos	28
Outros	2
Petróleo, Gás e Combustíveis	09
Saúde	17
Tecnologia da Informação	7
Utilidade Pública	62
Total	295

Fonte: elaborado pelos autores.

Tabela 2 – Média de evidenciação dos intangíveis por setor de atuação

Setor de Atuação	Quantidade	Representatividade	Média Evidenciação
Bens Industriais	64	21,69%	61,58%
Comunicações	6	2,03%	56,82%
Consumo Cíclico	74	25,08%	60,50%
Consumo não Cíclico	26	8,81%	64,69%
Materiais básicos	28	9,49%	50,16%
Outros	2	0,68%	0,00%
Petróleo, Gás e Combustíveis	9	3,05%	70,20%
Saúde	17	5,76%	69,25%
Tecnologia da informação	7	2,37%	73,38%
Utilidade pública	62	21,02%	63,78%
Total	295	100%	

Fonte: elaborado pelos autores.

são detentoras de apenas 2,37% (7) e 3,05% (9) de representatividade. Já os setores que possuem maior representatividade dentre as 295 companhias analisadas são os de: i) Consumo Cíclico (25,08%), com uma

são detentoras de apenas 2,37% (7) e 3,05% (9) de representatividade.

Já os setores que possuem maior representatividade dentre as 295 companhias analisadas são os de: i) Consumo Cíclico (25,08%), com uma

média de divulgação de 60,50%; ii) Bens Industriais (21,69%), com uma média de evidenciação de 61,58%; e iii) Utilidade Pública (21,02%), com média de 63,68%. Apesar de esses setores não terem atingido as maiores médias dos níveis de evidenciação, todos possuem média igual ou superior a 60% de evidenciação dos itens da lista de verificação.

Na amostra, o setor classificado pela B3 como "Outros" é composto das empresas Cemepe Investimentos S.A e Minas Gerais Participações S.A. A sua representatividade é de apenas 0,68% (2/295). Estas companhias não divulgaram nenhum item da lista de verificação, sendo sua média de evidenciação de 0%, sendo considerada insuficiente.

A média de evidenciação geral calculada na amostra é de 57,04%. Esta porcentagem se aproxima do resultado encontrado no estudo realizado por Pacheco, Rover e Vicente (2018), no qual as empresas avaliadas por eles apontaram um nível de evidenciação geral de 62,93%.

A Tabela 3 apresenta, por setor de atuação, a soma dos valores totais do ativo intangível (organizado do maior para o menor) e suas respectivas médias setoriais.

Como é possível constatar na Tabela 3, os setores com maior valor de intangível são: i) Utilidade Pública, composto de 62 empresas e uma média de valores de R\$3.052.889, chegando a um intangível total de R\$189.279.090 de bens incorpóreos; ii) Bens Industriais, contendo 64 empresas chegando a um total de R\$114.258.245 de intangível e uma média de R\$1.785.285 por empresa; iii) Consumo não Cíclico, que detém 26 empresas com uma média de R\$ 4.243.095, totalizando R\$ 110.320.460 de intangível.

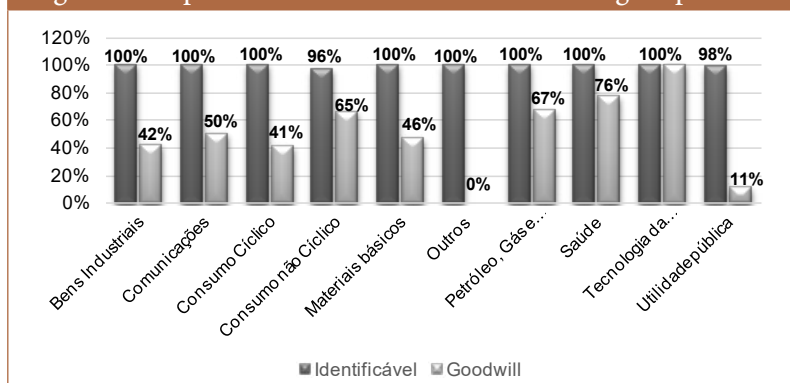
Esses setores se encontram em posições superior pelo fato de possuírem as maiores quantidades de empresas, fazendo com que o valor do seu ativo total seja elevado. Nes-

Tabela 3 – Média de valores por setor

Sector de Atuação	Quantidade Empresas	Total do Intangível (Em milhares de reais)	Média Valores (Em milhares de reais)
Utilidade pública	62	189.279.090	3.052.889
Bens Industriais	64	114.258.245	1.785.285
Consumo não Cíclico	26	110.320.460	4.243.095
Petróleo, Gás e Combustíveis	9	92.003.859	10.222.651
Materiais básicos	28	68.652.185	2.451.864
Tecnologia da informação	7	60.115.249	8.587.893
Comunicações	6	55.377.689	9.229.615
Consumo Cíclico	74	46.808.427	632.546
Saúde	17	28.588.137	1.681.655
Outros	2	74	37

Fonte: elaborado pelos autores.

Figura 1 – Representatividade da natureza do intangível por setor



Fonte: elaborado pelos autores.

se sentido, nota-se que em relação às médias setoriais dos ativos intangíveis, os maiores valores são verificados nos setores de Petróleo, Gás e Combustível (R\$10.222.651), Comunicações (R\$9.229.615) e Tecnologia da Informação (R\$8.587.893), ressaltando que dois desses ramos (Tecnologia da informação e Petróleo, Gás e Combustíveis) também obtiveram as maiores médias de evidenciação, o que pode sugerir que setores que, em média, possuem altos valores no ativo intangível podem ter uma tendência a realizar um maior nível de evidenciação das suas informações.

O setor "Outros", além de possuir uma média de evidenciação irrelevante também tem o menor valor de ativo intangível dentre os setores analisados, o que reforça a tendência observada no parágrafo anterior. Esses resultados corroboram os achados de Antunes, Leite e

Guerra (2007)m que apontam uma maior evidenciação dos intangíveis de acordo com o valor do intangível e tamanho da organização.

A natureza dos intangíveis está apresentada na Figura 1, na qual retrata a representatividade dos intangíveis identificáveis e do *goodwill* por setores.

É possível verificar na Figura 1 que a maior parte das empresas dos diferentes setores da amostra exibiram em sua totalidade os intangíveis de natureza identificável em seus demonstrativos, com exceção do Consumo Não Cíclico e Utilidade Pública que 96% e 98% de suas empresas apresentaram algum tipo de bem incorpóreo desta natureza.

Apesar de os intangíveis estarem presentes em todos os setores, a mensuração e evidenciação do *goodwill* ainda está abaixo da média. Como é possível verificar, ele es-

teve superior à média apenas nos setores de Tecnologia da Informação (100%), Saúde (76%), Petróleo, Gás e Combustível (67%) e Consumo não Cíclico (65%).

A Tabela 4 permite verificar por natureza do intangível se existe diferença significativa entre a média de evidenciação dos intangíveis identificáveis e do *goodwill*.

Como é possível observar na Tabela 4, das 295 empresas da amostra 293 apresentaram intangível de natureza identificável, sendo esta quantidade superior ao *goodwill* que se fez presente em 122 companhias. Com isso, a média de representatividade de ambos dispõe de uma diferença significativa de 57,97%, o que mostra que a maior parte do intangível das companhias da amostra é composta por intangíveis identificáveis.

Por outro lado, a média de evidenciação de ambos apresenta uma diferença irrelevante, no qual os intangíveis identificáveis apresentaram um percentual de 61,43% e o *goodwill*, de 58,68%. Apesar de as companhias da amostra não apresentarem média de evidenciação igual ou próxima de 100%, os resultados demonstram que, com base na lista de verificação, foi divulgada mais da metade das características exigidas pelas normas pertinentes, o que pode indicar um esforço para cumprir as exigências dos órgãos reguladores, no qual Dionizio (2016) apontou em seu estudo. Contudo, ressalta-se que as companhias ainda precisam melhorar para atender plenamente às determinações do CPC 04 (R1) e do CPC 15 (R1), relativas aos ativos identificáveis e *goodwill*, respectivamente.

A Tabela 5 demonstra a média dos valores por natureza do ativo intangível, permitindo observar a média de valores observada nos intangíveis identificáveis e no *goodwill*.

As empresas detentoras de intangível de natureza identificável,

Tabela 4 – Evidenciação e representatividade por natureza de intangível

Natureza do intangível	Quantidade	Representatividade	Média Evidenciação
Identificável	293	99,32%	61,43%
<i>Goodwill</i>	122	41,35%	58,68%

Fonte: elaborados pelos autores.

Tabela 5 – Média de valores por natureza do intangível

Natureza (tipo)	Quantidade Empresas	Média Valores (Em milhares de reais)
Identificável	293	587.554
<i>Goodwill</i>	122	1.535.355

Fonte: elaborado pelos autores.

Tabela 6 – Representatividade por natureza de intangível sobre o ativo total

Natureza (tipo)	Quantidade Empresas	Média de Representatividade
Identificável	293	12,28%
<i>Goodwill</i>	122	10,08%

Fonte: elaborado pelos autores.

presentes em 293 companhias da amostra, possuem uma média de valores de R\$587.554. Já o *goodwill*, que está presente em uma parcela menor da amostra (122 empresas), possui como média o valor de R\$1.535.355. Percebe-se que mesmo estando presente em uma quantidade menor de empresas da amostra, o valor médio do *goodwill* é superior ao dos intangíveis identificáveis. Isso pode ter relação com os altos valores envolvidos nas combinações de negócios, como exemplo verificado nesta pesquisa; o valor mais expressivo de ágio na expectativa de rentabilidade futura está presente na empresa Quality Softwares S.A, que apresenta um montante R\$36.322.224.

A este respeito, a pesquisa de Souza (2015), que analisou o período entre 2010 e 2013, constatou que a maior parte do excesso dos valores pagos em relação ao valor do Patrimônio Líquido da adquirida ao seu valor justo (*fair value*) são alocados ao *goodwill*; poucas companhias conseguem identificar intangíveis passíveis de reconhecimento individual, o que faz com

que a maior parcela integre o *goodwill*. Resultados semelhantes também foram observados por Pacheco e Rover (2019) no período de 2010 a 2017, no qual o *goodwill* demonstrou maior relevância em todos os anos analisados.

Quando o intangível é evidenciado nas empresas dos setores da B3, ele faz parte do ativo total, e para verificar sua representatividade por natureza (identificável ou *goodwill*) foi elaborada a Tabela 6.

É possível verificar na Tabela 6 que a média geral de representatividade dos intangíveis sobre o ativo total ainda é muito baixa, sendo que a porcentagem chega a 12,28% para os ativos identificáveis e 10,08% para o *goodwill*. Pode-se notar que, mesmo com uma média de evidenciação acima dos 50% a representatividade dos intangíveis desta natureza dentro deste contexto geral, em média, ainda é relativamente baixa.

Cada empresa analisada possui um histórico de intangíveis, no qual está exposto na Tabela 7, que também demonstra sua natureza detalhada, a representativi-

dade deles em relação ao total da amostra (do maior para o menor), além da média de valores destes bens incorpóreos.

A Tabela 7 apresenta os tipos mais relevantes de intangíveis encontrados nas empresas analisadas, nas quais foram observados em maior número os seguintes intangíveis: i) *Softwares* estão presentes em 45% da amostra, com um a média de valor de R\$97.672; ii) *Ágio (goodwill)*, presente em 122 empresas (41%), com uma média de R\$1.775.973; iii) Marcas, patentes e Outros, sendo evidenciados em 97 organizações, representando 33%, com um valor médio de R\$299.982.

Analisando a Tabela 6 pelo seu valor total, a natureza detalhada do tipo Direito de concessão (R\$243.050.338) tem seu total com maior relevância, no qual é encontrado em 61 empresas. Em contrapartida, o grupo Acordo de não concorrência e Cessão de Uso são menos representativos.

O fato de os *softwares* representarem o maior número verificado por natureza é condizente com os setores em que foram verificadas as maiores médias por valores os quais se encontram comunicações e tecnologia da informação. A este respeito, Pacheco e Rover (2019) observam que cada empresa possui itens variados de intangíveis em seus setores, no qual sempre

algum tipo irá se destacar em relação ao outro podendo ser explicado pela atividade principal da organização. O mesmo aconteceu nesta pesquisa, no qual a representatividade da natureza do intangível variou de acordo com o ramo do setor de atuação.

Tabela 7 – Tipos de intangíveis identificados na pesquisa

Natureza detalhada (tipo)	Quantidade	Representatividade na amostra	Média Valor (em milhares de reais)	Total
Softwares	134	45%	97.672	13.088.099
Ágio (goodwill)	122	41%	1.775.973	213.116.721
Marcas, patentes e outros	97	33%	299.982	29.098.284
Direito de concessão	61	21%	3.984.431	243.050.338
Ativo direito de uso	51	17%	214.517	10.940.416
Pesquisa e Desenvolvimento	42	14%	166.765	7.004.121
Carteira de clientes	26	9%	198.041	5.149.059
Programas e Sistemas	25	8%	497.615	12.440.363
Direito de uso diversos	22	7%	236.749	5.208.495
Fundo de comércio	20	7%	52.349	1.046.988
Licenças Diversas	21	7%	207.217	4.351.565
Relacionamento com cliente	19	6%	403.120	7.659.287
Contratos Diversos	18	6%	1.753.226	31.558.071
Acordo de não concorrência	10	3%	8.630	86.304
Direito de exploração	10	3%	13.160.343	18.433.934
Pontos comerciais	8	3%	37.425	299.402
Cessão de uso	7	2%	24.880	174.160
Ativo contratual	6	2%	514.837	3.089.024
Projetos	6	2%	2.053.890	12.323.338
Tecnologia	6	2%	30.853	185.120
Bônus de assinatura	2	1%	106.145	212.290

Fonte: elaborado pelos autores.

5. Conclusões

Percebeu-se que das 414 empresas brasileiras com capital aberto 295 possuem bens incorpóreos reconhecidos em seus ativos. Isso demonstra uma tendência no reconhecimento e evidência dos intangíveis em suas demonstrações, confirmando os resultados encontrados por Moura, Fank e Varela (2012). Este aumento na divulgação é de relevante importância para essas organizações, pois muitos investidores estão mudando sua forma de avaliar, não olhando apenas para os bens corpóreos.

Apesar deste aumento na divulgação dos intangíveis e na mudança de comportamento dos investidores, a representatividade deste grupo ainda é relativamente baixa quando comparada com o ativo total. A principal objeção encontrada nas notas explicativas

foi a falta de informação expostas pelas organizações, além de dados que não eram divulgados por completo refletindo significativamente na baixa representatividade dos intangíveis sobre o ativo total. Foi verificada uma representatividade geral média de 12,28% para os intangíveis identificáveis e 10,08% para o *goodwill*.

No geral, a evidência dos ativos intangíveis chegou a uma porcentagem de 61,43% para os ativos intangíveis identificáveis e 58,68% para os *goodwill*. Esses resultados representam um nível de evidência um pouco acima da média, se considerar que menos da metade da amostra tinham registrados em seu ativo intangível, o *goodwill*. Com isto, reforça os resultados apontados por Dionizio (2016), no qual foi apontado que as empresas estão buscando se adequar as normas exigidas.



Contudo, ainda se observa problemas na divulgação das informações sobre os intangíveis. Foi possível verificar que nenhuma empresa apresentou todos os quesitos solicitados pelos pronunciamentos contábeis pertinentes, porém todas expuseram um pouco acima da metade, estando de acordo com o mesmo desfecho encontrado em pesquisa realizada por Pinto *et al.* (2019), sugerindo que as companhias ainda precisam melhorar para atender plenamente às normas de contabilidade.

No que se refere à natureza dos intangíveis, os identificáveis que tiveram uma maior repercussão dentre as companhias analisadas foram os *softwares*; sua ocorrência foi constatada em 45% da amostra. Outro tipo com grande representatividade dentre as companhias foi o *goodwill* presentes em 41% das organizações, o que confirma os resultados encontrados por Souza (2015) e Pacheco e Rover (2019).

Vale salientar que os resultados desta pesquisa se limitam a amostra e período analisados, não

podendo ser generalizados para outras empresas ou períodos diferentes. Neste contexto, dada a relevância do tema em questão e ao fato de que as empresas não apresentaram um nível de evidenciação adequado a todos os itens exigidos pelo CPC 04 (R1) e CPC 15 (R1), como sugestão para pesquisas futuras, poderia ser realizada uma análise estatística de um período mais amplo de tempo para comparabilidade com relação à evolução da evidenciação das companhias.

Referências

ALVES, C. S.; BEHR, A.; RAIMUNDINI, S. L. Mensuração e Evidenciação de Ativos Intangíveis em Demonstrações Contábeis: O Estudo de Caso em um Clube de Futebol Brasileiro. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, [S.l.], v. 11, n. 32, p. p. 09-25, ago. 2012. Disponível em: <http://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/1315/1212>. Acesso em: 10 fev. 2020.

ANTUNES, M. T. P.; LEITE, R. S.; GUERRA, L. F. *Divulgação das informações sobre ativos intangíveis e sua utilidade para avaliação de investimentos: um estudo exploratório baseado na percepção dos analistas de investimentos*. In: Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 4, 2007. Anais[...] São Paulo/SP: USP, 2007.

AVELINO, B. C.; PINHEIRO, L. E. T.; LAMOUNIER, W. M. Evidenciação de ativos intangíveis: estudo empírico em companhias abertas. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 6, n. 14, p. 22-45, 2012.

BACKES, R.G.; OTT, E.; WIETHAEUPER, D. A evidenciação do Capital Intelectual por Companhias Abertas Brasileiras: uma análise de conteúdo. In: IX Congresso INTERNACIONAL de Custos, 9., 2005, Florianópolis. *Anais [...]*. Florianópolis, 2005. Disponível em: [file:///C:/Users/maira/OneDrive/C3%81rea%20de%20Trabalho/2016-2016-1-PB%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/maira/OneDrive/C3%81rea%20de%20Trabalho/2016-2016-1-PB%20(1).pdf). Acesso em: 03 fev. 2021.

BELO, N. M.; BRASIL, H. G. Assimetria informacional e eficiência semiforte do mercado. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v. 46, n. spe, p. 48-57, 2006.

CPC - COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento Técnico CPC 04 R1*, de 05 de novembro de 2010. Ativo intangível. Brasília, DF: CPC. Disponível em: <http://www.cpc.org.br>. Acesso em 03 nov. de 2019.

CPC - COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento Técnico CPC 15 R1*, de 03 de junho de 2011. Combinação de Negócios. Brasília, DF: CPC. Disponível em: <http://www.cpc.org.br>. Acesso em 10 fev. de 2020.

D'AGOSTO, M. *Valor Investe*: XP, BTG e aumento da importância dos ativos intangíveis. 2019. Disponível em: <https://www.valor.com.br/valor-investe/o-consultor-financeiro/6132905/xp-btg-e-aumento-da-importancia-dos-ativos-intangiveis>. Acesso em: 30 nov. de 2019.

DIONÍZIO, C. L. D. R. *Evidenciação dos ativos intangíveis de empresas brasileiras listadas na BM&FBOVESPA a luz do CPC 04 (R1)*. 2016. 85 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis) Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Paraná, 2016.

GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. *Teoria da Contabilidade*. 5. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, S. de. *Teoria da contabilidade*. 5 ed. São Paulo: Editora Atlas, 1997.

IUDÍCIBUS, S. de. *Teoria da contabilidade*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

KAYO, E. K. *A estrutura de capital e o risco das empresas tangível e intangível-intensivas: uma contribuição ao estudo da valoração de empresas*. 2002. 110 f. Tese (Doutorado em Administração). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

KAYO, E. K.; KIMURA, H.; MARTIN, D. M. L.; NAKAMURA, W. T. Ativos intangíveis, ciclo de vida e criação de valor. *Revista de Administração Contemporânea*, Curitiba, v. 10, n. 3, p. 73-90, Set. 2006.

LEV, B. *Intangibles: management and reporting*. Washington: Brookings, 2001.

MARQUES, J. A. V. C.; SANTOS, R. F. D.; GOUVEIA, V. A. L. *Análise da evidenciação do ativo intangível nas demonstrações contábeis*. *Pensar Contábil*, v. 13, n. 52, p. 45-54, 2011.

MARTINEZ, A. L. Gerenciamento de resultados no Brasil: um survey da literatura. *Brazilian Business Review*, v. 10, n. 4, p. 1-31, 2013.

MALACRIDA, M. J. C.; YAMAMOTO, M. M. Governança corporativa: nível de evidenciação das informações e sua relação com a volatilidade das ações do Ibovespa. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 17, n. spe, p. 65-79, 2006.

MARCELINO, M.; SOUZA, M. M. Subvenções Governamentais: uma análise da relação entre o nível de evidenciação e as características das companhias de capital aberto brasileiras. *Revista Eletrônica do Alto Vale do Itajaí*, v. 7, n. 11, p. 01-09, 2018.

MENESES, A. F.; PONTE, V. M. R.; MAPURUNGA, P. V. R. Determinantes do nível de disclosure de ativos intangíveis em empresas brasileiras. *Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS*, v. 10, n. 2, p. 142-153, 2013.

MOURA, G. D.; FANK, O. L.; VARELA, P. S. Evidenciação dos ativos intangíveis pelas empresas do setor de energia elétrica listadas na BM&FBovespa. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 15, n. 1, p. 17-32, 2012.

PACHECO, J.; ROVER, S.; VICENTE, E. F. R. 'Value Relevance' do Nível de Evidenciação do Ativo Intangível nas Companhias de Capital Aberto Brasileiras. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 15, n. 37, p. 178-199, 2018.

PACHECO, J.; ROVER, S. *Relevância dos ativos intangíveis das companhias de capital aberto brasileiras para o mercado acionário*. 111 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2019.

PEREZ, M. M.; FAMÁ, R. Ativos intangíveis e o desempenho empresarial. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 17, n. 40, p. 7-24, 2006.

PINTO, M. J. T.; SANTOS, T. A.; VITOR, H. L.; SANTOS, T. O.; SILVA, G. P. O Nível de Evidenciação do Ativo Intangível após a Adoção das IFRS: Estudo em Organizações da B3 e EURONEXT-LISBOA. *Revista Eletrônica do Departamento de Ciências Contábeis & Departamento de Atuária e Métodos Quantitativos*, [S.l.], v. 6, n. 1, p. 60-84, jul. 2019. Disponível em: <https://revistas.pucsp.br/redeca/article/view/41966>. Acesso em: 10 fev. 2020.

PONTE, V. M. R.; OLIVEIRA, M. C. A prática da evidenciação de informações avançadas e não obrigatórias nas demonstrações contábeis das empresas brasileiras. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, v. 15, n. 36, p. 7-20, dez. 2004. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772004000300001&lng=pt&nrm=iso. Acesso em: 14 fev. 2020.

RITTA, C. O. *Evidenciação Contábil de Ativos Intangíveis: um estudo nas empresas brasileiras pertencentes ao Índice Bovespa nos anos de 2006, 2007 e 2008*. 2010. 108 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.



SOUZA FILHO, E. A.; ALBUQUERQUE, J. R.; ANJOS, L. C. M. D.; RODRIGUES, R. N. Assimetria Informacional no Mercado de Capitais do Brasil: Os Relatórios Contábeis São Capazes de Reduzir o Risco de Investimento? *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, v. 22, n. 2, p. 39-53, 2017.

SOUZA, M. M.; BORBA, J. A. *ValueRelevance do Nível de Disclosures das Combinações de Negócios e do Goodwill Reconhecido nas Companhias de Capital Aberto Brasileiras*. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, v. 28, n. 73, p. 77-92, 2017.

SOUZA, M. M. *Valuerelevance do nível de disclosure das combinações de negócios e do goodwill reconhecido nas empresas brasileiras*. 2015. 183f. Tese (Doutorado) – Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Administração, Florianópolis, 2015.

SQUENA, R.; PASUCH, D. F. *Goodwill: sua definição e relevância para a área contábil*. *Revista Gestão Organizacional*, v. 3, n. 1, art. 3, p. 44-57, 2010.

UPTON, W. S. *Business and Financial Reporting, Challenges from the New Economy*. Financial Accounting Series – Special Report. FASB. USA: abril, 2001. Disponível em: https://www.fasb.org/articles&reports/sr_new_economy.pdf. Acesso em: 15 nov. 2019.

VICECONTI, P.; NEVES, S. *Contabilidade básica*. 16ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.



Aplicação da Análise Custo/Volume/Lucro como um instrumento gerencial: um estudo de caso em um microempreendimento individual

Esta pesquisa tem como objetivo aplicar uma ferramenta da Contabilidade de Custos – a análise Custo/Volume/Lucro, na gestão de um Microempreendedor Individual (MEI) – e gerar informações que auxiliem a tomada de decisões. Para tal, foi efetuado um estudo de caso, verificando os custos incorridos na fabricação do produto, o volume de vendas e analisando a lucratividade durante os meses de agosto, setembro e outubro de 2016. A metodologia utilizada foi de caráter descritiva, obtida por meio de uma análise quantitativa e qualitativa. Os resultados do estudo mostraram-se bastante satisfatórios no entendimento do gestor, possibilitando ao microempreendedor conhecer a formação dos custos da sua produção. Em relação ao produto objeto de custeio, constataram-se uma margem de contribuição aceitável, o ponto de equilíbrio facilmente alcançável e uma boa margem de segurança e, considerando a demonstração do resultado dos meses estudados, identificou-se que a empresa opera em níveis positivos, porém, não suprimindo as expectativas mínimas de retorno do microempreendedor, que se utilizará das informações do custeio variável para tentar diminuir os custos ou estudar a concorrência e aumentar o preço de venda. Há uma leve diferença entre os meses estudados, mas que se deve ao fato da pequena variação de custos.

Brenda Pereira de Oliveira

Contadora. Pós-graduada em Gestão Pública Municipal pela Universidade Federal do Piauí. Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Piauí.

E-mail: brendaoliveirazd@gmail.com

Vanessa de Araujo Cardoso

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Piauí.

E-mail: vanessaac18@hotmail.com

Álvaro José Ribeiro Caldas

Professor da Universidade Federal do Piauí, Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará, Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Piauí, Especialista em Contabilidade pela Universidade Federal do Piauí e Bacharel em Direito pela Universidade Estadual do Piauí.

E-mail: alvarocaldas@ufpi.edu.br

Henrique César Melo Ribeiro

Professor Adjunto do Curso de Administração da Universidade Federal do Delta de Parnaíba (UFDPar), Pós-Doutor em Administração pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR), Doutor em Administração pela Universidade Nove de Julho (Uninove) e Mestre em Administração pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR).

E-mail: hcmribeiro@gmail.com

1. Introdução

O processo de globalização e transformação ocorrido na economia impactou empresas, que tiveram que avaliar suas estratégias e tomadas de decisões para se manterem no mercado (MARION, 2009). Contudo, a contabilidade, por meio de sistema de informações integrados, possibilita o planejamento e controle do patrimônio organizacional, favorecendo uma atuação em destaque da área de custos, por esta favorecer o enfoque interno para a tomada de decisões em diversos níveis gerenciais (SÁ, 2006; MARION, 2009; FERRARI, 2010; MARTINS, 2010).

É ponto enfatizado pela literatura, entre os instrumentos oferecidos pela Contabilidade de Custos com enfoque gerencial, a Análise de Custo/Volume/Lucro (CVL), tomando por base conceitos utilizados pelo método de custo variável, contribuindo para informação do ponto de equilíbrio e alavancagem operacional das grandes empresas, como fator decisivo, no ambiente tático-operacional (MAHER, 2001; IUDÍCIBUS, 2006; GARRISON, NOREEN; BREWER, 2007; MARTINS, 2010).

Alguns autores, como Iudícibus (2006), destacam o papel do contador para fins gerenciais e decisórios dentro das empresas. As pequenas empresas têm grande representatividade no setor econômico nacional, em relação à geração de empregos, onde seria pertinente a maior participação dos contadores no cotidiano gerencial, visando ao crescimento e desenvolvimento do negócio (WERNKE; LEMBERK; PRUDÊNCIO, 2008).

Nesse sentido, a análise de Custo/Volume/Lucro é uma ferramenta gerencial que também pode ser utilizada para analisar o lucro associado às vendas, por meio do conhecimento do volume de atividades

suficientes para cobrir os custos e despesas operacionais. O planejamento do lucro se dá por esta análise, pois permite relacionar o custo e o volume de saídas para o estabelecimento da estratégia de preços, seleção de um melhor mix de vendas e estratégias de como entrar em um mercado novo. O estudo busca contribuir para o desenvolvimento de pequenos microempreendedores individuais e para negócios ainda em transição para a formalidade.

Logo, com o aumento dos microempreendedores individuais (MEI), que possuem um regime especial de tratamento tributário na legislação, com o intuito de levar à formalização dos diversos tipos de pequenos negócios, e considerando o atual contexto econômico, onde os microempreendedores necessitam cada vez mais de elementos que auxiliem no processo gerencial, a contribuição do profissional de contabilidade nesse tipo de negócio poderá favorecer sua continuidade e competitividade, especialmente utilizando-se de instrumentos gerenciais como a análise de CVL.

Nesse contexto, tem-se a seguinte questão de pesquisa: **Como a análise custo/volume/lucro pode ser considerada um instrumento gerencial para a tomada de decisões de um microempreendedor individual?** O objetivo do estudo é aplicar a análise custo, volume e lucro em um microempreendimento individual, como instrumento gerencial para a tomada de decisões.

Este estudo justifica-se na medida em que a análise CVL vem sendo debatida como instrumento gerencial dentro das organizações, permitindo conhecer fatores que prejudicam o custo de produção e a rentabilidade econômica, identificando problemas por meio da análise de sua composição, além da possibilidade de melhor controle no planejamento da empresa por ser uma ferramenta de informações que se torna relevante para a atividade do gestor, proporcionando o alcance de novos mercados, clientes e lucratividade.

Esta pesquisa contribui e é relevante ao explorar a utilização de práticas gerenciais, por meio de ferramentas tático-operacionais da contabilidade em um microempreendimento individual na cidade de Parnaíba (PI), além de incentivar o uso de ferramentas gerenciais para o planejamento estratégico de grandes e pequenas empresas. Neste último, esta pesquisa espera contribuir para novos estudos e incentivar o debate da análise CVL.

Com base nos ensinamentos da literatura (MAHER, 2001; IUDÍCIBUS, 2006; GARRISON *et al.*, 2007; MARTINS, 2010), pode-se deduzir que a utilização da Análise Custo/Volume/Lucro favorece a correta mensuração dos custos e despesas que vão proporcionar informações relativas e atualizadas dos produtos fabricados, permitindo conhecer alguns fatores que estejam prejudicando o custo de produção e a rentabilidade econômica e identificando problemas por meio da análise de sua composição, de modo que, com os dados aplicados pela CVL, existe uma possibilidade de melhor controle no planejamento da empresa por ser uma grande ferramenta de informações.



“Nesse sentido, a análise de Custo/Volume/Lucro é uma ferramenta gerencial que também pode ser utilizada para analisar o lucro associado às vendas, por meio do conhecimento do volume de atividades suficientes para cobrir os custos e despesas operacionais.”



Observam-se estudos que tratam extensivamente da análise de CVL de empresas de grande até de pequeno porte (FRIEDRICH; SWAROWSKY, 2013; FERRONATO, 2014; RODNISKI, LAMERA; ECO, 2015; ARAÚJO *et al.*, 2016), bem como estudos da importância da caracterização do MEI (SILVA *et al.*, 2014; JULIÃO, LEONE; VEIGA NETO, 2014; BEHLING *et al.*, 2015). No entanto, observa-se uma carência da prática gerencial neste último tipo de empreendedor.

Este estudo está subdividido em cinco seções. A primeira a introdução aborda o problema e objetivo da pesquisa. A segunda, a fundamentação teórica, que objetiva discutir sobre os termos Contabilidade de Custos e o Usuário Interno; Análise CVL; Microempreendedor Individual; e Pesquisas Empíricas Recentes. A terceira aborda a metodologia utilizada com a caracterização da pesquisa, população, coletas de dados e o tratamento dos dados. A quarta trata da discussão dos resultados encontrados. E a última seção destaca a conclusão do estudo.

2. Fundamentação Teórica

2.1 A Contabilidade de Custos e o Usuário Interno

A finalidade da contabilidade é acompanhar o processo de mudança que ocorre no patrimônio, registrar e organizar os fatos e fornecer informações que servirão de base para a tomada de decisões, de modo que possibilite o controle e o planejamento de sua riqueza. Segundo Ferrari (2010), a contabilidade tem a função administrativa ao controlar o conjunto de bens, direitos e obrigações da entidade sob o aspecto estático e dinâmico; e tem a função econômica ao apurar o lucro ou prejuízo da entidade.

Com a globalização da economia, a contabilidade vem evoluindo e se adaptando ao meio em que ela está inserida, através de sistemas de informações constituído pelas diversas ramificações que integram a contabilidade, entre elas podemos destacar as seguintes áreas: Financeira, Gerencial, Social, Pública e Ambiental. Contudo, a contabilidade também atua fortemente na área de Custos, para produzir informações que auxiliaram no planejamento e na tomada de decisão de diversos níveis gerenciais. Assim cada ramo da contabilidade é defi-

nido pelo meio em que ela está inserida (MAUSS *et al.*, 2007).

Segundo Sá (1963), a contabilidade de custos é o ramo da Ciência Contábil que estuda os gastos necessários para a disposição de um produto ou serviço no mercado. A Contabilidade de Custos, antes exclusivamente utilizada como instrumento para atender às exigências contábeis fiscais, valorando os estoques e calculando o custo dos produtos vendidos para ser evidenciado na Demonstração do Resultado do Exercício, hoje é utilizada também como uma ferramenta essencial ao auxílio na missão gerencial das empresas. Já para Martins (2010), ela funciona como ferramenta gerencial que auxilia a gestão da empresa a ter uma visão mais ampla, produzindo informações para os vários níveis gerenciais da entidade e auxiliar as funções de planejamento, controle de desempenho e deliberações para o crescimento da empresa.

Na Contabilidade de Custos, existem vários métodos de custeio, mas nesse trabalho serão evidenciados o custeio por absorção e o custeio variável. Oliveira e Perez (2005) define o custeio por absorção como método em que os custos são apropriados aos produtos, possibilitando men-

surar o custo total; o resultado vai variar diretamente de acordo com a produção, porém, muitas vezes, se faz necessária a utilização de métodos de rateio para custos fixos de forma arbitrária, geralmente com um certo grau de subjetividade. Este é o exclusivo método de custeio utilizado para atender ao Fisco; é o único aceitável para a valoração e a evidenciação dos custos da produção perante a lei, pois está de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade e a legislação aplicada.

Martins (2010) considera o custeio variável como uma forma de custeio utilizado como ferramenta de gestão, tendo o resultado variando em função das vendas. Nesse método, os custos fixos pelo fato de existirem, mesmo que não haja produção, são considerados como encargos para que a empresa tenha condições de produzir e, não, como encargo específico de um produto, sendo avaliados como custos do período; são alocados ao custo final do produto apenas os custos que variam em relação ao volume de atividades da produção – os custos variáveis. Porém, não é possível identificar o custo total do produto, apenas o custo parcial, mas este é essencial para demonstrar a real contribuição da venda do

produto no resultado da empresa, conforme ensina Crepaldi (2008). No entanto, o autor destaca que esse método de custeio não é reconhecido legalmente por não seguir os princípios contábeis do regime de competência e confrontação, porém é de grande auxílio para a tomada de decisões.

2.2 Análise Custo/Volume/Lucro (CVL)

A análise Custo/Volume/Lucro é um instrumento eficaz que pode ser utilizado nas tomadas de decisões das empresas, e que nos remete à utilização dos conceitos de margem de contribuição, de ponto de equilíbrio e de alavancagem operacional. Para Garrison, Noreen e Brewer (2007) é um instrumento valioso para os administradores por ajudar a entender a ligação entre os preços de produtos, volume ou nível de atividade, custos variáveis unitários, custos fixos totais e composto de produtos vendidos.

Crepaldi (2008) diz que a análise da margem de contribuição é outro instrumento utilizado pelos gerentes para auxiliar na tomada de decisões. A margem de contribuição oferece o ganho bruto obtido com a venda de um produto ou serviço, decorrente de sua receita exceder os custos e despesas variáveis unitários, necessários para a venda do produto ou prestação do serviço (PADOVEZE, 2003).

Martins (2010) demonstra de uma maneira didática que a margem de contribuição pode ser identificada, utilizando a equação 1:

$$MC/un. = \text{Preço de venda}/un. - \text{Custo Variável}/un. \quad (1)$$

Torna-se importante pelo fato de poder identificar o potencial dos produtos individualmente; de poder identificar o quanto cada

um contribui diretamente para a formação de lucro; de poder evidenciar qual produto poderia ter a sua venda incentivada por proporcionar mais rentabilidade; e de poder identificar se existe algum produto que sua venda esteja gerando prejuízo.

Essa análise CVL proporciona o conhecimento do ponto de equilíbrio (também denominado Ponto de Ruptura), que ocorre quando o volume das vendas não produzem lucro nem prejuízo, podendo quantificar a quantidade produzida ou vendida essencial para cobrir os custos e despesas fixas e variáveis incorridas para a fabricação ou venda do produto, demonstrando a quantidade mínima de vendas para que a empresa não opere em níveis deficitários (PADOVEZE, 2003).

A equação e o cálculo do ponto de equilíbrio monetariamente se dão, conforme Vanderbeck e Nagy (2003), pela Equação 2:

$$\begin{aligned} \text{Receita de Vendas (no} \\ \text{ponto de equilíbrio)} = & \quad (2) \\ & \text{custeio variáveis} \\ & + \text{ Custos Fixos} \end{aligned}$$

Quando desejável encontrar a quantidade mínima que a empresa deve produzir e vender para não obter prejuízo – o ponto de equilíbrio em termos de unidades – utiliza-se a Equação 3:

$$\begin{aligned} \text{Ponto de equilíbrio em} \\ \text{quantidade} = & \quad (3) \\ & (\text{Custos} \\ & \text{Fixos Totais}) / (\text{Margem} \\ & \text{de Contribuição Unitária}) \end{aligned}$$

Portanto, o ponto de equilíbrio surge da junção das receitas totais com os custos e despesas totais (MARTINS, 2010).

O montante das vendas totais que supera as vendas no ponto de equilíbrio é definido como margem de segurança e esta é utilizada para verificar o quanto as vendas podem



cair sem ter prejuízo. Garrison, No-reen e Brewer (2007) ressaltam que a divisão da margem de segurança em valor monetário pelas receitas de vendas resulta na margem de segurança em termos percentuais.

A margem de segurança em valor monetário pode ser calculada, conforme observada na Equação 4:

$$\text{Margem de Segurança} \\ (\$) = \frac{\text{Receita de Vendas} - \text{Receita de Vendas no Ponto de Equilíbrio}}{\text{Receita de Vendas}} \quad (4)$$

E em valores percentuais, utilizando a equação 5:

$$\text{Margem de Segurança} \\ (\%) = \frac{\text{Margem de Segurança} (\$)}{\text{Receitas Totais de Vendas}} \quad (5)$$

Maher (2001) argumenta que a margem de segurança é o que excede das vendas projetadas ou reais sobre o ponto de equilíbrio, indicando para a empresa o volume em que as vendas podem cair ocasionando prejuízo.

2.4 Microempreendedor Individual (MEI)

O microempreendedor individual é aquele que exerce alguma atividade por conta própria ou aqueles empreendedores menores, os chamados autônomos ou ambulantes, que se legaliza como MEI. A Lei Complementar n.º 128 (2008), em seu Art. 18-A, enquadra o microempreendedor individual como o trabalhador que tenha auferido receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$81.000,00 por ano, ou R\$6.750,00 por mês; que seja optante do Simples Nacional; que não seja participante, sócio ou titular em outra empresa, podendo ter até um empregado contratado

que receba um salário mínimo ou piso salarial da categoria profissional; e que tenha um único estabelecimento.

De acordo com uma pesquisa sobre economia informal realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae) (2005), foram identificados, em 2003, mais de 10 milhões de negócios informais no Brasil. Com a Lei Complementar n.º 128 (2008), o trabalhador informal passa a adquirir condições para se tornar um empresário formalizado, que vai possibilitar um registro no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica e isenção de tributos federais como imposto de renda, PIS, Cofins, IPI e CSLL, entre outros benefícios.

Segundo a Junta Comercial do Estado do Piauí (Jucepi) (2016), entre 1º de janeiro e 20 de setembro de 2016, foi registrada a abertura de 9.568 novos empreendimentos no Estado do Piauí, sendo, desse total, 67,47% microempreendedores individuais. A Jucepi considera que esse fenômeno se deve à facilidade que a Lei Complementar proporciona ao MEI a abertura do próprio negócio formalizado, com celeridade, além de ser uma alternativa para que os piauienses possam superar a crise financeira enfrentada pelo país nos últimos tempos.

De acordo com as estatísticas, Sistema de Recolhimento em Valores Fixos Mensais dos Tributos abrangidos pelo Simples Nacional devidos pelo Microempreendedor Individual (Simei), disponível no site da Receita Federal, existe um total de MEIs formalizados no Portal Empreendedor no Estado do Piauí, de 55.977, e no Município de Parnaíba, de 3.298. Já em relação ao total geral incluídos, optaram pelo Simei, no início do exercício fiscal, no Estado do Piauí, 56.792 e, no município de Parnaíba, 3.339 MEIs (RFB, 2016).

A regulamentação para a formalização do MEI, conforme o Sebrae, é um procedimento de registro empresarial, que é a regularização da situação da pessoa que exerce atividade econômica frente aos órgãos do Governo, como Junta Comercial, Receita Federal, Prefeitura e órgãos responsáveis por eventuais licenciamentos. A formalização pode ser realizada a qualquer tempo, é gratuita e feita pela internet no Portal do Empreendedor (SEBRAE, 2016).

Segundo Souza (2016), os pequenos negócios vêm tomando cada vez mais espaço no mercado, correspondendo a 98,4% das empresas brasileiras. Em relação à segmentação por porte têm-se os MEIs, representando 50%, seguidos pelas microempresas, 41%, e as empresas de Pequeno Porte, 9%.

As pequenas empresas têm um amplo crescimento e representatividade no cenário econômico nacional e é grande a quantidade de empreendimentos que encerram suas atividades poucos anos depois de iniciadas. As causas desses problemas estão ligadas ao acirramento da concorrência entre outros fatores, que fazem o consumidor dar mais importância aos preços, forçando os gestores a procurar alternativas para redução de custos e preços de venda. Assim, a análise CVL, que destaca as relações entre receitas, custos e volume de vendas, possibilita a extração de relatórios informativos para o planejamento e para a tomada de decisões gerenciais (WERNKE; LEMBECK; PRUDÊNCIO, 2008).

2.4 Pesquisas Empíricas Recentes

As pesquisas envolvendo os MEIs são bastante encontradas, com diversos objetivos, mas comumente com o objetivo de levantar o perfil desses. Os estudos relacionados à

aplicação de ferramentas gerenciais também está cada vez mais frequente, principalmente nas micro e pequenas empresas. O Quadro 1 apresenta alguns estudos que tratam do perfil do MEI e da aplicação da análise de CVL em diferentes tipos de empreendimentos.

Dessa forma, é possível identificar carência de estudos da aplicação da CVL ao caso particular do MEI, desde sua percepção antes e depois do negócio, como também os resultados aferidos.

3. Metodologia

O estudo tem como objetivo aplicar a análise custo, volume e lucro em um microempreendimento individual, como instrumento gerencial para a tomada de decisões. A pesquisa é caracterizada como um estudo de caso, pois se concentra no aprofundamento do conhecimento em um caso específico, na possibilidade comparativa com criação de linhas de convergência e divergência, combinando a coleta de dados com métodos, tais como entrevistas, questionários e observação (MOYSÉS FILHO; RODRIGUES; MORETTI, 2011; OLIVEIRA; WADA, 2012). Quanto a sua finalidade, caracteriza-se como descritiva (GIL, 2010), pois buscou observar e analisar a produção de um microempreendimento individual.

O estudo teve sua abordagem embasada no método quantitativo e no método qualitativo. Para Michel (2005), o método quantitativo se utiliza de medidas de variáveis preestabelecidas para verificar a influência sobre outras variáveis por meio de métodos estatísticos, objetivando sempre resultados comprovados e precisos. Quanto ao método qualitativo (RICHARDSON, 2008), considerando a complexidade de um problema, a pesquisa buscou a identificação do entendi-

Quadro 1– Estudos empíricos recentes		
Autoria	Objetivo	Principais resultados
Friedrich e Swarowsky (2013)	Propor uma estrutura para gestão de custos e análise do custo-volume-lucro (CVL) no varejo, com ênfase no cálculo do ponto de equilíbrio, da margem de segurança e da alavancagem operacional.	Atestou-se que método de custeio variável é essencial para conhecer melhor os produtos e sua contribuição direta à empresa, inclusive para auxílio na constituição do preço, identificando alguns produtos que não agregavam valor ao empreendimento.
Silva <i>et al.</i> (2014)	Identificar a percepção do microempreendedor individual Goiano acerca das possíveis alterações em seus indicadores de desempenho econômico-financeiros decorrentes da sua formalização.	Evidenciou-se que através da formalização houve melhoras nos indicadores-financeiros dos MEIs no Estado de Goiás.
Julião <i>et al.</i> (2014)	Analisar os fatores determinantes da satisfação de usuários do programa MEI.	De forma geral, os MEIs estão satisfeitos com os benefícios oferecidos pelo governo, mas que ainda existe uma desconfiança entre sociedade e Estado, tendo ainda muitos trabalhadores na informalidade.
Ferronato (2014)	Discutir a temática do Custeio Variável aplicado a uma empresa prestadora de serviços, para demonstrar o uso da Margem de Contribuição como ferramenta de apoio à gestão da empresa.	Concluiu-se que a empresa pode avaliar melhor a realidade de cada serviço prestado, auxiliando o planejamento quanto à programação de matrículas a cada nível de ensino, visando a maior taxa de retorno à entidade e enxergando os custos e impactos de cada serviço no lucro da organização.
Behling <i>et al.</i> (2015)	Apresentar o perfil do microempreendedor individual catarinense e o comparar aos dados nacionais, tomando como base de dados secundários disponibilizada no Portal do Empreendedor.	Mostra uma maioridade do sexo masculino, em relação. A maioria das atividades estão relacionadas à indústria têxtil, confecção de roupas, peças íntimas, facção e análogas. Destacado o grande crescimento do número de MEI, a partir da Lei Complementar nº 128.
Rodniski <i>et al.</i> (2015)	Verificar a efetiva utilização das práticas de análise Custo/Volume/Lucro (CVL) na tomada de decisões dos laticínios da região Oeste do Estado de Santa Catarina.	Evidenciou-se a margem de contribuição e ponto de equilíbrio como mais utilizados, e de um lado oposto a alavancagem operacional e margem de segurança. Também foi identificado que os empresários reconhecem a importância desse tipo de análise, mas que por fatores inócuos não a aplicam na mesma intensidade.
Araújo <i>et al.</i> (2016)	Identificar como a ferramenta da análise de custo-volume-lucro (CVL) pode diagnosticar possíveis problemas no resultado de uma indústria Alcooleira.	Verificou-se que quanto mais individualiza os dados por produtos, obtém-se informações mais precisas aos gestores, detectando, no caso, prejuízos em dois dos seus maiores produtos, sendo uma ameaça à continuidade da entidade.

Fonte: elaborado com base no levantamento bibliográfico.

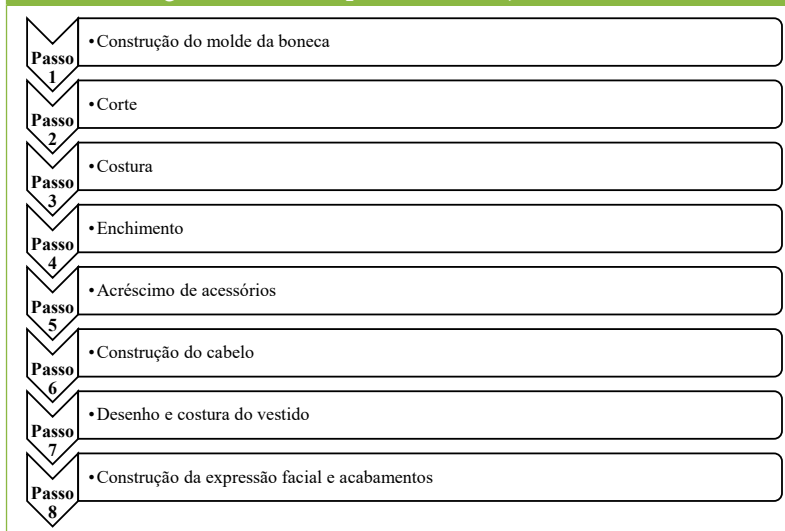
mento do MEI em relação ao mercado em que atua, às dificuldades na tomada de decisão e ao grau de satisfação com os aspectos da análise CVL.

Para a amostra do estudo, foi escolhido um MEI, que tem como atividade principal a produção de bonecas de pano. Foi formalizado em 11 de maio de 2016 e possui um faturamento em torno de 5.900,00 (cinco mil e novecentos reais) mensais. A escolha deu-se por conveniência, situado na cidade de Parnaíba (PI), que possui

uma população de 149.803 mil habitantes, de acordo o IBGE, e que segundo o Portal Empreendedor do Estado do Piauí possui um total de 3.298 MEIs, sendo a segunda cidade mais populosa do estado. Cabe salientar que o período da coleta de dados corresponde aos meses de agosto, setembro e outubro do ano de 2016.

O estudo tem como base a entrevista semiestruturada, em que foi elaborado um questionário de 9 perguntas qualitativas e quantitativas, embasado no referencial teó-

Figura 1– Passo a passo construção da boneca



Fonte: dados da pesquisa.

rico, para um melhor alcance dos objetivos, deixando livre para que o entrevistado pudesse falar mais sobre o tema. Portanto, cabe destacar que a entrevista foi realizada com o método da observação não participante, permitindo observar como uma situação ocorre, sem existir qualquer interferência do investigador (MARIETTO, 2018).

Dessa maneira, foi feita a triangulação dos dados, composta pela entrevista, observação e os relatórios de gestão disponibilizados pelo empreendedor. Com isso, busca-se o aprofundamento do conhecimento e o comparativo com criação de linhas de convergência e divergência (GIL, 2010).

As variáveis quantitativas da pesquisa estão relacionadas à Análise Custo/Volume/Lucro (MAHER, 2001; PADOVEZE, 2003; VANDERBECK; NAGY, 2003; GARRISON, NOREEN; BREWER, 2007; MARTINS, 2010; SOUZA, SCHNORR; FERREIRA, 2011), objetivo geral do estudo, tendo todas como fonte as anotações diárias do MEI estudado. As variáveis como Preço, que é a medida da qualidade do produto; Custos e Despesas Variáveis, que determinam os custos

com matérias que variam conforme o volume de produção, relacionados à fabricação e à administração, respectivamente; e os Custos e Despesas Fixas, que determinam o valor que não sofre alteração, de acordo com o aumento ou a diminuição do volume de vendas, em relação à fabricação e à administração, respectivamente.

As variáveis quantitativas da pesquisa relacionadas à análise de CVL, encontradas no referencial teórico, e considerando as anotações diárias do MEI, seguiram de base de cálculos da margem de contribuição, do ponto de equilíbrio da produção e da margem de segurança, conforme a literatura já levantada no referencial teórico. Em relação às variáveis qualitativas, no entendimento do MEI em relação ao mercado, onde atuam as principais dificuldades encontradas na tomada de decisões e o grau de satisfação com os aspectos da análise CVL, foram coletadas por meio de um questionário, mediante a assinatura de termo de consentimento livre e esclarecido sobre a natureza da pesquisa.

Os dados coletados foram registrados utilizando um protocolo proposto por GUERRA (2010) com

seções sobre dados dos entrevistados e do entrevistador; dados sobre a pesquisa; orientações gerais ao pesquisador; observações gerais ao entrevistado sobre a entrevista; definição de termos utilizados nos questionários; questionário; finalização da entrevista e termo de compromisso. Ao buscar comparar o antes e depois do MEI, a partir da análise CVL no atendimento aos objetivos da pesquisa, os dados foram tabulados em planilhas, mediante o software de planilha eletrônica Microsoft Excel e, posteriormente, foi aplicada a análise com base nas equações apresentadas no referencial teórico do estudo.

4. Resultados

4.1 O Microempreendimento individual estudado e as etapas da produção

Na busca de atender ao primeiro objetivo específico, apresentaram-se os dados do fluxo de produção na fabricação das bonecas. O empreendimento estudado é um microempreendimento individual, aberto em 11/5/2016, que trabalha com a produção e comercialização de um único tipo de produto: bonecas de pano na cidade de Parnaíba (PI). A produção ocorre dentro da própria residência do MEI, que tem como mecanismo de venda a divulgação em redes sociais.

A Figura 1 apresenta 8 passos para a fabricação de uma boneca de pano. O passo 1 é a construção do molde da boneca em papel, de cada parte do corpo que será utilizado para cortar o tecido, (tronco 18x20cm, braço 9x22cm, perna 9x26cm e cabeça 17cm de diâmetro). Após isso, o passo 2 é a etapa do corte no tecido de todos os lados do corpo da boneca com o auxílio do molde; o Passo 3, por sua vez, é a fase da costura das par-

tes do corpo da boneca em volta, nas laterais, mas deixando um espaço aberto (mãos, pernas e troço em cima e a cabeça embaixo), onde será colocado o acrílon. Colocar as partes do corpo da boneca ao contrário da costura e preenchê-las com o acrílon definem o Passo 4.

Após os algodões de acrílon serem colocados, ocorre a costura das aberturas das partes, que então são costuradas no tronco da boneca. Ao dar seguimento a Passo 5, que é o acréscimo de acessórios, tem-se o corte no tecido de dois círculos com diâmetro de 40cm, os quais são costurados um sobre o outro para formar o chapéu. O Passo 6 acontece com a formação do cabelo da boneca e com a elaboração de uma trança de lã, que é dividida ao meio para fazer a franja, para depois ser anexada ao chapéu na cabeça da boneca. A seguir, no Passo 7, desenha-se o vestido frente e verso, para depois cortá-lo e costurá-lo. E para a finalização do processo, que é o Passo 8, acontece a pintura do rosto, utilizando tinta própria para tecido – neste caso, fica a critério a construção da expressão facial da boneca. A partir daí, basta vestir a boneca e ela estará pronta para ser comercializada.

4.2 Dados da produção e receita

Visando atender ao segundo objetivo específico, que trata da identificação das variáveis para aplicação custeio variável e da análise CVL, nesta seção, serão abordados o nível de produção e a forma de alocação dos custos e despesas aos produtos, segundo o método considerado.

O empreendimento trabalha com a produção média de 7,5 bonecas por semana. Quando se obtém um estoque de 20 bonecas, a produção é interrompida e trabalha-se apenas com encomendas.

Tabela 1 – Custo da matéria-prima por unidade

Matéria-prima	Quantidade	R\$ Custo		
		Agosto	Setembro	Outubro
Fita cetim nº 1	30 cm	0,09	0,09	0,09
Fita cetim nº 5	50 cm	0,25	0,25	0,30
Viés	45 cm	0,16	0,16	0,16
Velcro	45 cm	1,71	1,71	1,71
Renda naylon nº 2	3,58 m	1,79	1,79	1,79
Tecido bramante	35 cm	4,20	4,20	4,20
Tecido cetim	50 cm	3,90	3,90	3,90
Tecido popeline	50 cm	3,99	3,99	3,99
Elástico	1,0 m	0,40	0,40	0,40
Cola quente	2unid.	1,00	1,20	1,20
Lã	1unid.	2,50	3,00	3,00
Tinta	80 unid.	0,03	0,03	0,03
Acrílon	200g	4,00	4,00	4,00
Total	-	23,70	24,72	24,77

Fonte: dados da pesquisa.

A depender da quantidade e do prazo para entrega, o processo e o tempo dedicado por dia para fabricação da boneca por encomenda pode variar. Não existem produtos inacabados, pois sempre que se inicia o processo, por série ou encomenda, para fabricação das bonecas, será dada a sua conclusão para evitar prejuízo.

A Tabela 1 apresenta os custos da matéria-prima para cada unidade de fabricação nos meses em análise.

Os custos da matéria-prima foram extraídos de cupons fiscais fornecidos pelo MEI. O MEI tem uma organização com os registros de compra de matéria-prima, o que facilitou a identificação dos custos do produto, objeto de estudo da pesquisa.

O custo com a mão de obra equivale a R\$20,00 por boneca e as horas de mão de obra na produção equivalem em média a 6 horas por dia. A produção da boneca é um trabalho que é feito por etapas como, a construção do corpo, da roupa, da pintura, acabamento e o enchimento.

Na etapa de empacotamento, os gastos fixos mensais de fita decorativa e de material celofane foram, respectivamente, R\$0,30/m e R\$ 4,00/unid. durante os meses estudados.

Após identificar os custos da etapa de empacotamento, partimos para o rateio dos outros custos da fabricação, que, neste caso, é o consumo de energia, em razão de utilizá-la tanto para a produção como para a utilização residencial. São utilizadas uma máquina de costura e uma pistola de cola quente para a confecção do produto. A análise efetiva do custo aproximado de energia utilizada pela pistola foi ignorada, por se tratar de um valor irrelevante e quase inexistente, visto que fica somente dez minutos ligados na rede elétrica, sendo o consumo por hora bem baixo. E como não há equipamentos específicos para medir a energia consumida, utilizamos alguns procedimentos para se chegar a um valor aproximado desse custo apenas em relação ao consumo da máquina de costura utilizada pelo microempreendedor.

Ao identificar o consumo da máquina de costura em KW/h, equivalente a 0,115 KW/h, e ao considerar a quantidade de horas utilizada para a confecção de



Tabela 2 – Outros custos por unidade de fabricação (energia elétrica)

Custo da Energia Elétrica/Unidade	R\$ Custo / KWh		
	Agosto	Setembro	Outubro
Total de KWh / unidade	0,4025	0,4025	0,4025
Custo do KWh	R\$ 0,591143	R\$0,576349	R\$0,591838
Custo por unidade	R\$ 0,24	R\$ 0,23	R\$ 0,24

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 3 – Custos e despesas fixas mensais

Custos e Despesas Fixas Mensais	Valor (R\$)
Aluguel	100,00
Internet	15,00
Impostos	45,00
Total	160,00

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 4 – Margem de contribuição das bonecas

Dados	Agosto	Setembro	Outubro
Preço de venda R\$ (a)	70,00	70,00	70,00
CDV R\$ (b)	48,24	49,25	49,31
MC/unid. R\$ (c = a - b)	21,76	20,75	20,69
Quantidade vendida unid. (d)	23	21	26
MC_{total} R\$(e = cxd)	500,48	435,75	537,94

Fonte: dados da pesquisa

cada unidade, em média 3,5h para cada boneca, calculou-se o consumo por unidade de energia em KW/h, resultando em 0,4025 KWh/unid. Assim, calculou-se o custo da energia elétrica da produção de uma unidade, evidenciado na Tabela 2.

O MEI paga um valor referente ao aluguel – despesa fixa – de um quarto que funciona como ateliê e que corresponde a R\$100,00 mensal. O total pago é um valor que foi acordado com as outras pessoas que alugaram o imóvel como residência. O rateio do aluguel deu-se pelo número de quartos no apartamento.

Existe também o custo fixo da internet, que é utilizada para o acesso às redes sociais em que são expostos os produtos como propaganda, e também para se comunicar com os compradores e receber as encomendas. Não foi agregado o valor do aparelho que é utilizado para acesso à rede, pois se trata do telefone pessoal da empresária.

Por fim, é identificado o valor com os impostos pagos mensalmente pelo microempreendedor, que se trata de uma despesa fixa, por conta de ser pago à parte do INSS do empresário e do ICMS ao Estado, que não varia conforme as vendas.

Na Tabela 3, estão demonstrados em valores monetários o desembolso com esses custos e despesas fixos por mês:

Observa-se que maior proporção dos custos fixos encontra-se no pagamento de aluguel, seguido de impostos para o MEI.

A inclusão dos custos aos produtos ocorre de forma desordenada. No período de realização da pesquisa, o preço de venda praticado era fixo de R\$70,00. Dessa forma, pode-se observar que a fixação do preço para comercialização da boneca é definido a partir dos custos com matéria-prima; do preço do tecido, renda, fita e lã; e do preço de mercado.

Portanto, são levados em consideração apenas os materiais que po-

dem ser observados para a fabricação da boneca, excluindo-se desse preço qualquer outra forma de gastos, como custos indiretos ou despesas.

4.3 Aplicação da Análise de CVL e a Percepção do MEI sobre seu negócio

Esta seção secundária busca atingir o objetivo geral da pesquisa, abordando a análise CVL e a percepção do empreendedor pesquisado sobre o negócio da produção e venda.

A análise feita envolve o cálculo da margem de contribuição, o cálculo do ponto de equilíbrio, o cálculo da margem de segurança operacional e a demonstração do resultado, segundo demonstrado pelo método de custeio variável, conforme definido pela literatura. (MAHER, 2001; PADOVEZE, 2003; VANDERBECK; NAGY, 2003; GARRISON, NOREEN; BREWER, 2007; MARTINS, 2010; SOUZA, SCHNORR; FERREIRA, 2011).

A Tabela 4 demonstra a margem de contribuição unitária e total das bonecas nos meses de agosto, setembro e outubro.

Para o cálculo da margem de contribuição, utilizou-se o preço de venda, que se manteve invariável nos meses estudados; os custos e despesas variáveis atribuídos a cada boneca produzida; e a quantidade vendida em unidades nos meses de agosto, setembro e outubro. Observa-se que a margem de contribuição unitária do MEI em estudo apresentou, no mês de agosto, um valor maior em relação aos outros dois meses, visto que os custos e as despesas variáveis resultaram em um menor valor, mas em geral houve uma variação da MC equilibrada entre o trimestre estudado. Já a margem de contribuição total foi maior no mês de outubro, devido à maior quantidade vendida no último mês.

A Tabela 5 traz o ponto de equilíbrio em quantidade e monetário da produção das bonecas nos meses de agosto, setembro e outubro.

Para o cálculo do ponto de equilíbrio (PE), utilizaram-se os custos e despesas fixas, margem de contribuição unitária e o preço de venda. Percebe-se que o ponto de equilíbrio em quantidade permanece praticamente o mesmo em todos os meses, como mostra a Tabela 5, identificando que o microempreendedor deve vender no mínimo oito bonecas mensalmente para não operar em prejuízo. O PE em reais possui uma variação pequena entre os meses, tendo o mês de outubro com o valor maior em relação aos demais.

A Tabela 6 exibe a margem de segurança operacional (MSO) em reais e em porcentagem das bonecas no trimestre estudado.

Observou-se que o mês de setembro foi o que apresentou o valor da MSO em reais menor em relação a agosto e outubro. MSO é tida como o valor que pode sofrer redução de vendas sem que a empresa tenha prejuízo, a tabela 6 mostra que a margem de segurança dos meses estudado é significativa apresentando índices que variam de 63% a 70%.

A projeção dos resultados é apresentada na Tabela 7, nos meses de agosto, setembro e outubro.

A demonstração dos resultados foi apresentada utilizando como método o custeio variável, que é identificado como o melhor para auxílio à gestão e à tomada de decisões do usuário. É inicialmente apresentada a receita total de vendas, deduzidos dela os custos e despesas variáveis, obtendo a margem de contribuição total. Após isso são também subtraídos os custos e despesas fixas, resultando no lucro operacional mensal do microempreendedor. Há uma variação muito pequena nos custos e despesas variáveis dos meses estudados que

Dados	Agosto	Setembro	Outubro
CDF (a)	160,00	160,00	160,00
MC/unid. (b)	21,76	20,75	20,69
PE quant.(c = a/b) ³	7,35294118unid.	7,71084337unid.	7,73320445unid.
Preço de Venda (d)	70,00	70,00	70,00
PE R\$(e = c × d)	514,71	539,76	541,32

Fonte: dados da pesquisa.

Dados	Agosto (R\$)	Setembro (R\$)	Outubro (R\$)
Receita de Venda (a)	1.610,00	1.470,00	1.820,00
Receita no PE (b)	514,71	539,76	541,32
MSO R\$ (c = a - b)	1.095,29	930,24	1.278,68
MSO (%) (d = c/a)	68	63	70

Fonte: dados da pesquisa

Demonstração	Agosto	Setembro	Outubro
Receita vendas (a)	1.610,00	1.470,00	1.820,00
CDV (b)	1.109,52	1.034,25	1.282,06
MCT (c = a - b)	500,48	435,75	537,94
CDF (d)	160,00	160,00	160,00
Resultado Bruto(e = c - d)	340,48	275,75	377,94

Fonte: dados da pesquisa.

afeta o resultado, mas mantém seu equilíbrio nos meses de agosto, setembro e outubro.

O trabalho se utilizou do custeio variável para medir o nível de lucratividade do negócio, que foi de 21,15%, 18,76% e 20,77% em relação ao faturamento nos meses de agosto, setembro e outubro, respectivamente.

O MEI em estudo não possuía um controle das receitas, das despesas e do lucro. Esse acredita que a percepção de ganho com a venda dos produtos seja favorável, apesar de saber que existem falhas na administração do negócio. Em relação aos custos e despesas com a produção, esses são cobertos com as receitas obtidas com a venda, mas, às vezes, ocorre a inclusão de recursos pessoais ou de outras atividades não relacionadas com o empreendimento, para a compra de materiais ou para pagamento de despesas. Logo, observa-se que não ocorre uma distinção entre o patrimônio da entidade e o patrimônio

pessoal, o que deve afetar o resultado do negócio.

O lucro obtido com a venda, muitas vezes não tem um destino correto, pois esse acaba sendo utilizado parcialmente ou em sua totalidade com outros gastos que não envolvem atividades do negócio. Isso faz com que, na maioria das vezes, os custos e despesas com a fabricação do produto sejam cobertos com recursos de outras atividades não relacionadas ao MEI estudado.

Após a aplicação da análise CVL, o MEI demonstrou ser favorecido com uma percepção positiva para a tomada de decisão em seu negócio. Sua percepção nos resultados presentes no ponto de equilíbrio, na margem de segurança operacional e na demonstração dos resultados possibilita-



rá uma melhor identificação do ganho real de cada produto e dos custos, permitindo ao MEI mudanças no planejamento e no controle do processo de produção e venda.

5. Considerações Finais

Os resultados de maneira geral possibilitaram o alcance dos objetivos propostos. Coerente com a literatura, o estudo proporcionou mensurar corretamente os custos, despesas, e outras variáveis, sendo fonte de dados fiéis e atuais, que possibilitou aplicar a análise CVL e conhecer os fatores formadores do custo do produto, rentabilidade e ainda verificar uma gama de informações úteis para o desenvolvimento gerencial do empreendimento.

No que tange à parte empírica, pode-se perceber a importância da aplicação da análise CVL. O MEI deixou bem claro o interesse por análises como essa, que pode ajudar tanto na diminuição quanto na formação dos custos, na definição do preço de venda e na gestão do empreendimento.

Com a aplicação na prática da análise CVL que envolve conceitos, como a margem de contribuição, ponto de equilíbrio, margem de segurança operacional e demons-

tração dos resultados, resultaram em considerações positivas em relação à produção por se tratar de um negócio novo e por trabalhar com um volume pequeno de fabricação mensal.

O microempreendedor individual apresentou uma boa margem de contribuição em relação ao volume de fabricação e vendas praticado no trimestre estudado, proporcionando um indicador econômico-financeiro equilibrado entre os meses de agosto, setembro e outubro. O ponto de equilíbrio identificado na análise mostra que a quantidade exigida é encontrada facilmente, tendo em vista o nível que opera. O empreendedor trabalha com uma boa margem de segurança operacional que varia de 63% a 80%.

A demonstração dos resultados apresentou valores positivos dentro dos meses estudados, porém não satisfaz à necessidade do microempreendedor, que, até antes da pesquisa, visualizava-se com lucro de 30%. No entanto, os resultados mostraram variações de 18% a 21%, o que daí surge um desafio para o microempreendedor em utilizar das informações dos custos, níveis de produção ou estudar a concorrência e aceitação no mercado de um novo preço, aumen-

tando a sua lucratividade nos próximos meses.

É importante também frisar que o MEI deve administrar seus recursos financeiros de forma correta respeitando o princípio da entidade, que reconhece que o patrimônio da empresa não deve se confundir com o patrimônio dos sócios.

A pesquisa contribuiu não só para o MEI, que disponibilizou as informações para a realização deste trabalho, como também para futuros empresários e veteranos, que podem se utilizar desse estudo para entender um pouco mais da importância de se utilizarem ferramentas da contabilidade de custos para o conhecimento do negócio e tomada de decisões. É necessário destacar que, diante dos benefícios desta análise, há fatores limitantes. Por ser um estudo de caso em um tipo específico de empresa, os dados não podem ser generalizados para outros tipos, visto que cada uma tem sua estrutura específica.

“O MEI deixou bem claro o interesse por análises como essa, que pode ajudar tanto na diminuição quanto na formação dos custos, na definição do preço de venda e na gestão do empreendimento.”

Referências

ARAÚJO, J. S. et al. A análise custo-volume-lucro como ferramenta gerencial para tomada de decisão: um estudo de caso em uma indústria alcooleira do Estado da Paraíba. In *Anais do 23º Congresso Brasileiro de Custos*, 2016, Porto de Galinhas. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4151>.

BEHLING et al. Microempreendedor individual catarinense: uma análise descritiva do perfil dos empreendedores individuais em Santa Catarina. *NAVUS – Revista de Gestão e Tecnologia*, 5(1), 65-78, jan./mar, 2015. DOI: <http://dx.doi.org/10.18815/navus.v5i1.217>.

CREPALDI, S. A. *Contabilidade gerencial: teoria e prática*. (4ª ed.). São Paulo, Brasil: Atlas, 2008.

FERRARI, E. L. *Contabilidade geral: teoria e mais de 1.000 questões*. (26ª ed.). Rio de Janeiro, Brasil: Impetus, 2010.

FERRONATO, J. C. *A análise da relação custo x volume x lucro: estudo de caso em uma instituição de ensino*. 2014. Dissertação de Mestrado em Administração de Empresas, Universidade do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2014. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10183/109001>.

FRIEDRICH, L. R.; SWAROWSKY, D. *Análise custo-volume-lucro como ferramenta de gestão para uma microempresa do setor varejista*. In *Anais do 33º Encontro nacional de engenharia de produção*, 2013, São Paulo, Brasil. Disponível em: http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2013_TN_STP_179_021_22107.pdf

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P.C. *Contabilidade gerencial*. (11ª ed.). Rio de Janeiro, Brasil: LTC, 2007.

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

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE & Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE (2005). *Economia informal urbana 2003*. Rio de Janeiro, Brasil: IBGE.

IUDÍCIBUS, S. *Contabilidade gerencial*. (6ª ed.). São Paulo, Brasil: Atlas, 2006.

JULIÃO, F.; LEONE, R. J. G.; VEIGA NETO, A. R. Fatores determinantes da satisfação de usuários do Programa Microempreendedor Individual. *Teoria e Prática em Administração*, 2014, 4(1), 156-179.

LEI COMPLEMENTAR Nº 128, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2008 (2008). Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, altera as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, 8.029, de 12 de abril de 1990, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília-DF, seção 1.

MAHER, M. *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. São Paulo, Brasil: Atlas, 2001.

MARIETTO, M. L. Observação participante e não participante: contextualização teórica e sugestão de roteiro para aplicação dos métodos. *RIAE*, v. 17, n. 3, 2018.

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

MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. (10ª ed.). São Paulo, Brasil: Atlas, 2010.

MAUSS, C. V. et al. A evolução da contabilidade e seus objetivos. In *Anais do 4º Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia – SEGET*, 2007, Resende/RJ. Disponível em: Recuperado de <http://maussconsultoria.com.br/2016/09/05/evolucao-da-contabilidade-e-seus-objetivos>.

MICHEL, M. H. *Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais: um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos*. São Paulo, Brasil: Atlas, 2005.

MOYSÉS FILHO, J. E.; RODRIGUES, A. L.; MORETTI, S. L. do A. Gestão social e ambiental em pequenas e médias empresas: influência e poder dos stakeholders. *REAd*, v. 17, n. 01, 2011.

- OLIVEIRA, J. M.; PEREZ, J. H. *Contabilidade de custos para não contadores*. (2ª ed.). São Paulo, Brasil: Atlas, 2005.
-
- OLIVEIRA, F. F. P.; WADA, E. K. Stakeholders e apart-hotéis: estudo de casos múltiplos. *Revista Ibero-Americana de Estratégia*, v. 11, n. 2, 2012.
-
- PADOVEZE, C. L. *Controladoria estratégica e operacional*. São Paulo, Brasil: Pioneira Thomson Learning, 2003.
-
- JUNTA COMERCIAL DO ESTADO DO PIAUÍ – JUCEPI. *Piauí ganhou mais de nove mil empresas até setembro de 2016*. Teresina, 2016. Website. Disponível em: <http://www.jucepi.pi.gov.br/noticia.php?id=229>.
-
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL – RFB. *Estatísticas do Simples Nacional*, 2016. Website. Disponível em: <https://www8.receita.fazenda.gov.br/SIMPLESNacional/Aplicacoes/ATBHE/estatisticasSinac.app/Default.aspx>.
-
- RICHARDSON, R. J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. (3ª ed.). São Paulo: Atlas, 2008.
-
- RODNISKI, C. M.; LAMERA, D.; ECCO, K. Análise da relação custo/volume/ lucro como instrumento gerencial: um estudo de sua utilização nos laticínios da região oeste catarinense. *Unoesc & Ciência – ACSA*, 2015, Joaçaba, ano 15, 6(2), 153-162, jul./dez. Recuperado de <https://editora.unoesc.edu.br/index.php/acsa/article/view/7665>.
-
- SÁ, A. L. *Organização e Contabilidade de custos*. (3ª ed.). São Paulo, Brasil: Atlas, 1963.
-
- SÁ, A. L. *Teoria da Contabilidade*. (4ª ed.). São Paulo, Brasil: Atlas, 2006.
-
- SEBRAE – Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. *O que é ser MEI*. 2016. Website. Disponível em: <https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/sebraeaz/o-que-e-ser-mei,e0ba13074c0a3410VgnVCM1000003b74010aRCRD>.
-
- SILVA, M. J. F.; CUNHA, M. F. DA; IARA, R. N.; MACHADO, C. A. A percepção econômico-financeira do microempreendedor individual em Goiás. *RPCA – Revista Pensamento Contemporâneo em Administração*, 2014,8(3), 71-85, jul./set. DOI: <http://dx.doi.org/10.12712/rpca.v8i3.369>.
-
- SOUZA, K. S. As atividades econômicas que predominam entre os pequenos negócios. In SEBRAE – Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. *Boletim Estudos & Pesquisas*, 53, 3-4, ago, 2016. Disponível em: http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/bep_agosto2016.pdf.
-
- SOUZA, M. A. DE; SCHNORR, C.; FERREIRA, F. B. Análise das relações custo-volume-lucro como instrumento gerencial: um estudo multicaso em indústrias de grande porte do Rio Grande do Sul. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 5(12), 109-134, maio/ago, 2011.
-
- VANDERBECK, E. J.; NAGY, C. F. *Contabilidade de custos*. (11ª ed.). São Paulo, Brasil: Pioneira Thomson Learning, 2011.
-
- WERNKE, R.; LEMBECK, M.; PRUDÊNCIO, C. V. Aplicação da análise custo/volume/lucro em pequena indústria de laticínios. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 7(21), 43-70, ago./nov, 2008.
-



Fundo partidário e eleitoral: a análise do impacto das novas políticas de financiamento partidário e eleitoral a partir das prestações de conta dos partidos

Este trabalho buscou compreender as extensões das mudanças provocadas pela criação do fundo eleitoral e pela proibição das doações de pessoas jurídicas para partidos políticos, ambas ocorridas no entre as eleições presidenciais de 2014 e 2018, no sistema partidário e eleitoral brasileiro, particularmente nas eleições de colegiados legislativos com voto único, direto e sistema proporcional de lista para distribuição de cadeiras. Assim, comparando as finanças dos partidos nas duas eleições supracitadas, foi constatado que, em 2018, a totalidade de recursos repassados aos partidos pelo fundo eleitoral superou em 58% as doações de pessoas jurídicas em 2014. Nota-se ainda um substancial aumento no fundo partidário. Ressalta-se que este aumento não reforçou a hegemonia dos maiores partidos, já que a distribuição de recursos mais recente não os beneficiou. Nesse sentido, conclui-se, por fim, que o desempenho eleitoral dos partidos foi significativamente alterado, reduzindo a quantidade de deputados eleitos pelos maiores partidos e equilibrando melhor o poder econômico dos partidos.

Eduardo Henrique Valente Lisboa

Ex-aluno de graduação e especialização da UFMG. Formado no curso de graduação Administração e com especialização em Controladoria e Contabilidade na área de Auditoria, ambas na UFMG. Profissionalmente já atuou na área de finanças no segmento de turismo, em atividades ligadas a controladoria e investimentos da área de tecnologia da informação em indústria automotiva e, atualmente, atua como Analista de Precificação na Usiminas.
E-mail: henriquevalis@hotmail.com

Eduardo Mendes Nascimento

Professor e pesquisador na UFMG. Possui graduação em Ciências Contábeis pela UFU, mestrado em Ciências Contábeis pela UFMG e doutorado em Controladoria e Contabilidade pela USP. Atualmente atua na Vara do Trabalho de Xanxerê e é professor adjunto da UFMG. Tem experiência na área de Administração e Ciências Contábeis, atuando nos temas: ensino superior, ciências contábeis, mercado de trabalho, evasão e pós-graduação.
E-mail: e.mn@uol.com.br

1. Introdução

Manifestações populares não são um fato recente na sociedade brasileira, como também não é novidade que alguns desses movimentos reúnam grupos e indivíduos cujas orientações ideológicas são antagônicas.

Essa dinâmica de revolta popular está ligada às insatisfações com a economia, política ou demandas de âmbito social, que muitas vezes não compõem nenhuma orientação política específica – como, por exemplo, corrupção, pobreza e concepções universais de ética. Nesse sentido, ao longo do século XX, temos eventos emblemáticos, como a *Passeata dos cem mil*, *Diretas Já* e os *Cara Pintadas*, apenas nos períodos da ditadura e da redemocratização (SCHERER-WARREN, 2014; FILHO; GUZZO, 2018).

As manifestações de 2013, ocorridas antes e durante a Copa das Confederações, tiveram seu início a partir da demanda de um grupo conhecido com Movimento Passe-Livre (MPL), devido aos reajustes de tarifas do transporte público praticados em diversas regiões do Brasil (SCHERER-WARREN, 2014; FILHO; GUZZO, 2018; GONDIM, 2016).

Em junho daquele ano, deflagraram-se os protestos contra o aumento de tarifas do transporte público na cidade de São Paulo e, a partir da cobertura intensiva midiática de ações repressivas da polícia contra as manifestações, houve um crescimento expressivo da adesão popular às causas de redução do preço nos transportes públicos e direito de manifestação, que foi, então, fortalecido pela articulação dentro de redes sociais e outros meios de interação via internet.

Dinamicamente, essa movimentação permitiu a diversificação massiva de objetos de contestação dessas manifestações. O movimento, que preliminarmente tinha uma di-

retriz clara de reivindicações relacionadas ao transporte público e mobilidade urbana, logo absorveu as mais diferentes insatisfações, como questões administrativas, corrupção e uma exclamativa rejeição da ordem vigente (GONDIM, 2016; BOLOGNESI, 2016).

Nesse sentido, autoras como Ilse Scherer-Warren (2014, p. 419-420) e Linda Gondin defendem que esses movimentos seriam derivados de uma “luta” mais ampla ligada às contradições do sistema econômico capitalista e afirma que esses sujeitos não se identificam pelo pertencimento de classes ou agrupamentos classistas em contraposição com a tese defendida por Filho e Guzzo (2018). No entanto, ambos os autores concordam que qualquer categorização ideológica geral das manifestações seria demasiado complexa e dificilmente estaria ancorada na realidade.

A rejeição ampla às instituições políticas e à corrupção criou uma latência que, por vezes, seria aproveitada pelo nacionalismo exacerbado e contestação dos próprios valores democráticos, em uma espécie de restauração massificada de movimentos conservadores. (GONDIM, 2016; SANTOS, 2018)

A crise do petróleo em 2014 foi fundamental para a intensificação das investigações na Petrobras. Conflitos políticos e econômicos da Organização dos Países Produtores de Petróleo (Opep) e de grandes petrolíferas levaram a Exxon Mobil e a Arábia Saudita a baixarem o preço do barril de petróleo como forma de prejudicar países onde os recursos naturais são controlados pelo estado, como Rússia, Venezuela e, particularmente, o Irã, que possuía conflitos ideológicos, religiosos e políticos com a Arábia Saudita (BASTOS, ROSA; PIMENTA, 2016).

Em 17 de março de 2014, eclodiu a fase ostensiva da operação



Lava Jato, levando à divulgação de suntuosos desvios, possibilitados a partir de contratos e licitações e, portanto, com evidentes implicações eleitorais.

Dada a presença das principais empreiteiras acusadas como doadoras de recursos para os partidos então hegemônicos da política brasileira, inclusive nas eleições presidenciais de 2014, o país mergulhou em uma instabilidade política notoriamente marcada por uma crise de representatividade (FILHO; GUZZO, 2018).

Essa situação ficou ainda mais evidente com a acirrada disputa presidencial do Partido dos Trabalhadores (PT) e o Partido da Social Democracia do Brasil (PSDB), tendo o primeiro ganho em segundo turno com menos de 52% dos votos válidos, na eleição presidencial mais disputada desde a redemocratização do país (ELEIÇÕES 2014, 2014; FILHO; GUZZO, 2018; CASTRO, 2015).

Sob esta ótica, e contando com o apoio popular promovidos pelos acontecimentos supracitados, a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) impetrou a Ação direta de inconstitucionalidade 4650 (ADI 4650) para inabilitar os dispositivos de doação de pessoas jurídicas para partidos políticos. Com a alegação de que o abuso do poder econômico das empresas poderia influenciar indevidamente o resultado das eleições, o STF acatou o pedido da OAB, decidido por 8 votos contra 3 (CASTRO, 2015).

O Congresso, por sua vez, aprovou Lei n.º 13.165, de 29 de setembro de 2015, conhecida como “minirreforma eleitoral”, cuja jus-

“Atualmente percebe-se que a quantidade de informação que circula nos meios de comunicação permite abordagens superficiais e levianas de novas leis, como as que motivaram esta pesquisa, e do próprio financiamento partidário, muitas vezes tratado, a priori, como má utilização de recursos públicos.”

tificativa era adequar as regras de financiamento e prazos eleitorais, possivelmente, como consequência da pressão popular e institucional instalada (MORAIS; FRANCA, 2016).

Em 2016, a conjuntura econômica e política culminaria no processo de *impeachment* da presidente Dilma Rousseff e consequente posse de Michel Temer, vice-presidente da chapa vencedora em 2014. Apesar das diferenças de orientação estratégica decorridas da mudança de Governo, não cabe ao presente trabalho prolongar sobre suas minúcias, apenas destacá-lo como um dos desdobramentos mais emblemáticos da insatisfação popular evidenciada em 2013 (FILHO; GUZZO, 2018).

Para compensar os recursos que viriam de doações de pessoas jurídicas, o Congresso aprovou a criação do Fundo Especial de Financiamento de campanha, que entrou em vigor já nas eleições de 2018. Também conhecido como Fundo Eleitoral, tratado na Lei n.º 9.504/1997, em alteração feita pela Lei n.º 13.487/2017, este mecanismo prevê uma nova forma de financiamento de candidaturas, criada nos moldes do Fundo Partidário.

A partir desse cenário, o questionamento que orientou esta pesquisa foi: **Como a proibição de doações por pessoas jurídicas e o novo**

Fundo eleitoral impactaram as demonstrações contábeis, o desempenho eleitoral e financeiro dos partidos nos anos de eleição? Esta pesquisa teve por objeto os partidos políticos brasileiros cujas demonstrações contábeis, documentos fiscais e prestação de contas estão disponíveis no portal do TSE ou TRE, nos anos eleitorais de 2014 e 2018.

O objetivo geral do trabalho foi comparar as receitas nessas ocasiões por cada partido, agregando os repasses do fundo partidário anual, fundo eleitoral (no caso de 2018), doações de pessoas físicas, doações de pessoas jurídicas (no caso de 2014) e contribuições de representantes, para verificar em qual nível as mudanças institucionais em questão alteraram a competitividade dos partidos.

A medição fundamentar-se-á apenas na comparação entre as quantidades absolutas de candidatos eleitos, por partido, nos anos citados, bem como na quantidade absoluta de seus principais financiamentos. Adicionalmente, buscou-se verificar as correlações entre quantidade de financiamentos e desempenho eleitoral.

Com vistas nas crises de representatividade e nos acontecimentos supracitados, dos últimos 10 anos, que contribuíram para uma suposta desmoralização dos mecanismos

republicanos do sistema político brasileiro, torna-se interessante a realização de análises que possam verificar a extensão dos desdobramentos diretos e indiretos que, em suma, só foram permitidos pelas movimentações populares de rejeição institucional, simbolicamente iniciadas em 2013 (CONCEIÇÃO, VASCONSELOS; MARQUES, 2020).

Mesmo sem ter por objeto o mérito das mudanças, bem como possíveis direcionamentos ideológicos e políticos, este trabalho buscará evidenciar a magnitude destas que, além dos muitos efeitos que estão amplamente divulgados na mídia, como combate intenso à corrupção, a prisão diversos políticos, incluído ex-presidentes, ex-governadores, senadores, deputados e empresários, além de um governador e um prefeito ainda com mandato vigente, impactaram a estrutura partidária das instituições no Brasil.

Também busca-se destacar a importância da classe contábil, não apenas como entidade profissional, mas como detentora do conhecimento e das ferramentas necessárias para fiscalizar a ação e conformidade econômico-financeira partidária, bem como a efetividade das medidas institucionais implementadas para supressão de vícios e desvios no processo eleitoral.

Parte da insatisfação da população se dá pela descrença na representatividade (SANTOS, 2018). Assim é necessário explorar profundamente por quais mudanças os partidos, que são os principais veículos do sistema político brasileiro, estão passando e como eles buscam se adaptar às demandas populares e institucionais.

Atualmente percebe-se que a quantidade de informação que circula nos meios de comunicação permite abordagens superficiais e levianas de novas leis, como as que motivaram esta pesquisa, e do próprio financiamento partidário, muitas vezes tratado, a priori, como má utilização de recursos públicos. Esse tipo de divulgação superficial e enviesada tem o potencial de enfraquecer instituições republicanas, bem como o próprio sistema de representação democrático (COSTA, CIA; WEFORT, 2016; NICOLAU, 2014).

2. Revisão da Literatura

O entendimento dos perfis de financiamento partidário é intimamente ligado às concepções modernas do estado democrático de direito. Santos (2018) aborda democracia como um mecanismo da implementação dos anseios populares, considerados essenciais para o alcance do bem-estar coletivo, por meio de sua representação nos congressos e parlamentos para definição de diretrizes que pautarão a ação do Poder Executivo.

Nota-se que o estado de direito é fundamental para manutenção da democracia, tanto ao denotar nominalmente a ação do Governo como quando, por meio dos aparatos judiciais e da separação de poderes, regula a atuação governamental.

Portanto, temos, na transcrição da vontade pública para sua representação política eficaz, um grande desafio sistêmico, do qual o financiamento partidário é parte fundamental.

O assunto acima já era levantado por precursores do estado democrático moderno, como Stuart Mill (SANTOS, 2018), que propõe que a mera soberania da vontade majoritária poderia ser facilmente manipulada, caso o debate legítimo e participativo não seja feito adequadamente acerca do suposto processo de decisão por meio do voto e da representação popular crua.

2.1 Sistemas Eleitorais e o caso brasileiro

Jairo Nicolau (2014) discorre sobre os diversos sistemas eleitorais e seus respectivos desdobramentos pelo mundo. Ele aponta que o debate sobre o tema é frequentemente poluído com discursos doutrinários e interesses ocultos das partes envolvidas. Nesse sentido, é importante esclarecer este mecanismo que define as regras algébricas da conversão do voto para representação efetiva.

Um sistema eleitoral consiste nas diretrizes e normas que determinam o formato do voto (quantos candidatos podem ser escolhidos, voto em blocos, ordem, etc.) e a forma de contabilização desses votos. É possível afirmar que praticamente todos os países possuem um modelo próprio, porém, para viabilizar a análise, tais sistemas são categorizados em alguns grupos, como majoritários, proporcionais e mistos – e também subcategorias, como a existência, ou não, de segundo turno, listas abertas ou fechadas e magnitudes distritais.

Um aspecto importante dos sistemas eleitorais é o devido entendimento do conceito de distrito, pois, apesar de muitas vezes ser divulgado de forma distinta, todos são distritais.

Um distrito determina a região e a quantidade de candidatos eleitos.

O mecanismo denominado majoritário consiste na eleição, em ordem de desempenho, dos candidatos que obtiverem a maior quantidade de votos no distrito. Nesses casos, a decisão do tamanho e abrangência do distrito é muito importante e alvo de muito debate. Em geral, nos modelos majoritários, os distritos são reduzidos, devendo ter uma população similar entre si e elegem apenas uma cadeira do colegiado em questão (distritos uninominais).

Os críticos desse sistema pontuam que, dessa forma, alguns interesses coletivos transversais acabam ficando sub-representados, dado que podem não obter a maioria em eleições regionalizadas, porém, em âmbito nacional têm parcela de votos substancial.

Os defensores deste modelo enfatizam a importância da governabilidade para um sistema representativo efetivo. Nesse sentido, há um entendimento no qual o sacrifício da representatividade de partidos que tenham obtido desempenho minoritário nas eleições permite que o eleitor tenha maior condição de responsabilizar os representantes eleitos pelos sucessos e fracassos dos mandatos.

No sistema eleitoral proporcional de lista, o mais adotado dentre os países democráticos, os partidos são estruturas determinantes



“Um sistema eleitoral consiste nas diretrizes e normas que determinam o formato do voto (quantos candidatos podem ser escolhidos, voto em blocos, ordem, etc.) e a forma de contabilização desses votos.”

para a ocupação das cadeiras em cada distrito, já que muitas vezes é o seu desempenho que determinará quais representantes ocuparão as cadeiras.

Nesse sistema, o número de cadeiras no distrito cumpre o papel que antes estava a cargo da dimensão territorial do distrito. Avessamente aos sistemas majoritários, em que os distritos são predominantemente uninominais, os eleitores de um mesmo distrito votam para o preenchimento de várias cadeiras – são os distritos plurinominais.

O sistema proporcional rejeita, parcialmente, a ideia de que os prepostos eleitos em unidades territoriais reduzidas possam representar adequadamente as demandas coletivas do país, assim é necessário estabelecer critérios quanto a distribuição de cadeiras entre os partidos ou listas de representantes que tiverem obtido quantidades relevantes de votos.

As listas cumprem o papel de informar aos eleitores quais candidatos poderão ser eleitos à medida que aquela agremiação conquistar cadeiras no Congresso. Essas listas são, habitualmente, partidos ou coligações entre dois ou mais partidos.

As cadeiras são conquistadas em função de cotas eleitorais calculadas a partir da divisão do número total de votos pelo número

total de cadeiras daquele distrito. Portanto, para calcular quantas cadeiras cada lista irá ocupar, é necessário dividir o número total de votos obtidos por ela pelo tamanho da cota, a forma como são distribuídas as cadeiras que sobram varia de país para país.

Em listas fechadas, o eleitor só pode votar na sigla da agremiação, sendo as cadeiras conquistadas ocupadas em uma ordem predeterminada pelos partidos. Já em listas abertas, o eleitor vota diretamente em candidatos, sendo contabilizado para que a lista do candidato escolhido obtenha cadeiras e para que seu candidato possa ter prioridade na distribuição de cadeiras conquistadas pelo partido (em alguns casos o voto em sigla é mantido nos sistemas de lista aberta, como opção) (NICOLAU, 2006).

Boa parte das críticas ao sistema proporcional está relacionada à falta de clareza com que os cálculos são feitos, pois existem variedades com regras muito distintas. Assim é comum que o eleitor se sinta manipulado pelos partidos para elegerem candidatos desconhecidos que não representem adequadamente suas convicções (NICOLAU, 2017).

Para eleições presidenciais, ou de outros chefes de Governo, é predominante a adoção de um sistema análogo ao majoritário, poden-

do ser direto – em que os eleitores votam diretamente no candidato ao cargo de chefe de estado – ou indireto – em que o chefe de estado é eleito por um colegiado anteriormente eleito (frequentemente membros do Congresso legislativo).

Resumidamente, o Brasil utiliza vários dos sistemas eleitorais supracitados. O sistema majoritário em dois turnos é utilizado para a escolha do Presidente, em âmbito federal, os Governadores em âmbito estadual e os prefeitos de cidades com mais de 200 mil habitantes, em todos estes casos o distrito eleitoral é uninominal.

O sistema majoritário em um turno, ou seja, de maioria simples, é utilizado para eleição do Senado Federal, em que cada estado da Federação e o Distrito Federal devem eleger dois – nesses casos os eleitores têm dois votos – ou um representante, dependendo do período eleitoral.

O sistema proporcional de lista aberta é utilizado para os demais órgãos legislativos por meio da divisão do total de votos da lista pelo quociente eleitoral (obtido em função do desempenho do partido), as cadeiras restantes seriam ocupadas pelo chamado método de divisores. Até 2018, as listas poderiam ser compostas por vários partidos, por meio de coliga-

ções.

Ainda existem outras limitações, como idade, tempo de filiação a um partido, local de residência, nível de alfabetização, mínimo de votos, entre outras cláusulas de barreira que visam evitar que a governabilidade fique muito obstruída.

Tais regras demonstram a importância de uma regulação ativa para garantia dos preceitos democráticos.

2.2 Tipologias do financiamento partidário no contexto brasileiro

O financiamento partidário merece atenção especial. Como constatado por Lemos et al. (2010), os candidatos vencedores gastaram cerca de cinco vezes mais do que os adversários. A mesma autora ainda indica que os partidos da coalizão que está no poder tiveram candidaturas mais caras, possivelmente pela capacidade de angariar mais recursos nas eleições de 2002 e 2006, que foram o objeto do estudo em questão.

Outro aspecto relevante foi que dois partidos específicos foram os principais recipientes de financiamento mesmo quando estavam na oposição, o que indica que as pautas defendidas por cada partido também afetam substancialmente a

capacidade de atrair financiadores.

Estão descritas quatro tipologias para a classificação de partidos de acordo com sua forma de financiamento que, apesar de predominantes em determinados períodos, coexistiram e coexistem mesmo atualmente. Assim, teríamos os partidos de “quadros”, “massa”, “*Catch all*” e “Cartel” (KRAUSE, REBELLO; SILVA, 2015).

Os partidos de quadros, predominantes em democracias primitivas e censitárias, possuem baixos custos por estarem direcionados à um público restrito, geralmente com maior prestígio socioeconômico. A partir da prevalência das democracias com sufrágio universal, este arranjo partidário se tornou pouco efetivo, pois não possuía recursos para angariar eleitores de outros estratos da sociedade.

Os partidos de massa adotavam a estratégia de adquirir maior número de militantes e filiados. Nesse sentido, possuem uma orientação ideológica evidente e apelativa, além de não dependerem de grupos econômicos para seu financiamento, já que obtinham, em dado momento, o suficiente de seus afiliados e de organizações da sociedade civil com direcionamentos sociais bem definidos, como sindicatos.

Com o fim da guerra fria, hou-

ve um afrouxamento das restrições ideológicas (nominais ou não) e as agremiações políticas notaram que convicções muito evidentes acabavam por afastar certos grupos com maior capacidade de financiamento. Assim a tipologia *catch-all* passa a focar em uma variedade imensa de grupos da sociedade civil, com o objetivo de diversificar o máximo possível as suas fontes de financiamento.

A modalidade citada acima também permitiu que grupos financiassem mais de um partido, com o objetivo de barganhar sua influência mesmo após o processo eleitoral, pois estariam representados por vários congressistas, de partidos diferentes. Neste ponto percebe-se que há um inequívoco afastamento do partido em relação aos seus fins ideológicos deliberados e representatividade direta em relação à sociedade civil.

A tipologia Cartel, como o próprio nome diz, consiste no arranjo em que um grupo de partidos age para perpetuar uma configuração de poder em que há o benefício mútuo dos envolvidos. Para tanto, o estado passa a ter papel fundamental no financiamento dos partidos.

Assim eles se tornam potencialmente independentes das fontes de financiamento oriundas da sociedade civil, pois conseguiriam ma-

“Os partidos de quadros, predominantes em democracias primitivas e censitárias, possuem baixos custos por estarem direcionados à um público restrito, geralmente com maior prestígio socioeconômico.”

nipular as políticas de financiamento para benefício próprio, já que, quanto maior o número de representantes eleitos, maior a capacidade de aprovação de normas que beneficiem o próprio partido nos repartimentos dos subsídios estatais (BOLOGNESI, 2016).

Krause (2015) aponta que, inicialmente, após a Constituição de 1988, o sistema partidário e eleitoral passou por profundas modificações com a previsão para um fundo partidário, horários gratuitos em rádio e televisão, obrigações relacionadas à prestação de contas e proibições quanto a recebimento de financiamentos estrangeiros.

Já na eleição de 1989, foram constatados problemas relacionados às “contribuições ilegais e tráfico de influência entre doadores, partidos e governo” (KRAUSE, REBELLO; SILVA, 2015, p. 255).

Com a “Lei dos Partidos Políticos” (Lei n.º 9.096/1995), passa a vigorar, efetivamente, o fundo partidário. Inicialmente, 20% desse fundo seria destinado de forma igualitária a todos os partidos, gradativamente este percentual foi reduzido, em 2006, para 5%, sendo o restante do fundo distribuído de acordo com o desempenho eleitoral dos partidos (favorecendo partidos maiores, com uma base consolidada dentro do Congresso).

Em sua pesquisa, Krause (2015) buscou analisar partidos de direita, centro e esquerda, com relação às origens de seus recursos. É

notável que, entre 2006 e 2012, o fundo partidário ocupava o posto de principal fonte de financiamento (em %), em anos não eleitorais.

Em anos eleitorais, as doações de pessoas jurídicas passam a ocupar este posto. Este efeito é observado tanto nos partidos de direita quanto nos de esquerda, e são mais evidentes nos partidos PT e PSDB, caracterizando um cenário em que os partidos e empresas adotam o mecanismo similar ao da tipologia *catch-all*. Também se ressalta que em nenhum partido as doações de pessoas físicas foram significativas nesses anos, com uma pequena exceção em 2010 onde o partido de oposição (PSDB) obteve pouco menos que 10% oriundos dessa fonte.

A tipologia partidária dos carteréis demonstrada também é facilmente identificada em anos não eleitorais, nos quais os fundos públicos foram o principal dos partidos analisados.

Desde as eleições de 1994, os dispositivos legais passaram a tratar com maior preocupação e objetividade a forma pela qual os partidos estavam administrando suas contas.

Em 2002 o TSE passa orientar ativamente a prestação das contas eleitorais, até que, em 2012 e 2014, as resoluções do TSE passam a exigir nominalmente a aplicação de técnicas contábeis e a adequação das contas às Normas e Princípios Contábeis adotados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (KRAUSE, REBELLO; SILVA, 2015; SOUSA; DINIZ FILHO, 2018).

3. Método

As demonstrações contábeis possuem por finalidade “fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira da entidade”, de acordo com o Pronunciamento Conceitual Básico, do comitê de pronunciamentos contábeis, mais conhecido como CPC 00.

Apesar de serem instituições sem fins lucrativos, os partidos ainda estão obrigados a realizar o controle de suas contas, entradas e saídas de recursos. Sendo imprescindível que prestem contas aos doadores, eleitores, tribunais eleitorais e Receita Federal. (CPC, 2019; COSTA, CIA; WEFORT, 2016).

Ainda, de acordo com o CPC 00, as quatro características qualitativas fundamentais são: compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade. Resumidamente, a divulgação dos documentos contábeis deve ser feita, considerando seu público-alvo, de maneira compreensível sem que faltem dados essenciais ou, por exemplo, contenham “rasuras” que possam comprometer a sua leitura.

Mais adiante, as demonstrações devem ser seletivas de maneira a abordar apenas as informações úteis que não levem os usuários a interpretações errôneas. Por último, as informações precisam ser confiáveis, afinal a maioria dos usuários não tem condição aferi-las e realizar a sua confirmação.

Os partidos políticos têm a obrigação, de acordo com a Lei n.º 9.096, de 19 de setembro de 1995, de divulgar seus resultados utilizando e respeitando as normas contábeis (BRASIL, 1995). De acordo com o Art. 33, as demonstrações devem conter, porém não somente (COSTA, CIA; WEFORT, 2016):

- 1) “discriminação dos valores e destinação dos recursos oriundos do fundo partidário;



- II) origem e valor das contribuições e doações;
- III) despesas de caráter eleitoral, com a especificação e comprovação dos gastos com programas no rádio e televisão, comícios, propaganda, publicações, comícios, e demais atividades de campanha;
- IV) discriminação detalhada das receitas e despesas.”(BRASIL, 1995).

Devido às considerações expostas acima, pode-se afirmar que uma boa forma de entender os impactos do novo fundo eleitoral e da proibição de doações por pessoas jurídicas é comparar dois períodos similares, sendo um deles sujeito às mudanças decorrentes do início da vigência das alterações legais que foram objeto deste trabalho.

O fundo eleitoral é aplicado apenas em período de eleições. Assim, foi decidido por realizar um comparativo entre as contas referentes aos anos de 2014 e 2018, dado que em ambos houve eleição presidencial, sendo que em 2014 não havia a proibição de doações de pessoas jurídicas, nem a existência do fundo eleitoral, presentes em 2018.

Os documentos com melhor capacidade para demonstrar a posição patrimonial e o desempenho das organizações são, respectivamente, o balanço patrimonial e a demonstração do resultado, de acordo com o CPC 00 (CPC, 2019). A partir destes, buscou-se separar e entender a distribuições das principais fontes de receita dos partidos: Doações de pessoas Físicas, Doações de pessoas Jurídicas (em 2014), contribuições de parlamentares, fundo partidário e fundo eleitoral (em 2018). Estes são correspondentes, praticamente, à totalidade das fontes de financiamento dos partidos.

A análise se pautou no sistema eleitoral proporcional de lista, aplicado nos pleitos para deputados, pois nessa modalidade o partido se

estabelece como uma unidade competidora, e não o candidato.

Informações relacionadas às receitas, aos números totais de candidatos considerados aptos e aos números de candidatos eleitos dos partidos foram coletadas, em formato de banco de dados, no Repositório de Dados do portal eletrônico do Tribunal Superior Eleitoral (TSE, 2020), quando possível.

Pela natureza partidária, as fontes habituais de recursos financeiros dos partidos são: cotas do fundo partidário, doações e contribuições, eventos, rendimentos financeiros e alienação de bens (COSTA, CIA; WEFFORT, 2016); adicionalmente temos o fundo eleitoral na eleição de 2018.

Com o intuito de ilustrar a relação entre a quantidade total de financiamentos e o número de representantes eleitos, por partido, foi utilizado o método de regressão simples com ajuste não linear polinomial, a partir da técnica de mínimos quadrados, por meio do *software* Excel. Este método é indicado para correlações com a presença de máximos e mínimos, ou seja, curvas na linha de tendência (LAPPONI, 2006; SILVA; MATTOS, 2017).

Modelo Polinomial Quadrático:

$$Y_i = \beta_2 * X_i^2 + \beta_1 * X_i + \alpha$$

Y = Variável dependente:

Quantidade de candidatos eleitos;

X = Variável independente: Total de financiamentos;

β_1 = Coeficiente da variável independente;

β_2 = Coeficiente da variável independente quadrática;

i = Observação

α = Fatores residuais + possíveis erros

Como não se trata de um modelo de previsão propriamente dito, ressalta-se que é um método não indicado para extrapolação (GOMES, SANTOS, *et al.*, 2015). Para não correr risco de incorrer em um sobreajuste

(*overfitting*), a partir de uma elevação injustificada na variância, foi utilizado o segundo grau para o modelo polinomial, dado o reduzido número de observações (FAN; GIJBELS, 1995).

As conclusões deste trabalho têm por objeto de análise as demonstrações contábeis, documentos fiscais e prestação de contas estão disponíveis no portal do TSE ou do TRE, nos anos eleitorais de 2014 e 2018, bem como o desempenho eleitoral dos seus respectivos partidos; portanto, não há amostragem, sendo que as observações contidas no modelo tratam-se da própria população. (tabela 1)

Tabela 1 - Candidatos por partido (2014 e 2018)

Partido	Candidatos	Eleitos
MDB (PMDB)	1.986	333
PT	2.237	318
PSDB	1.719	253
PSD	1.194	203
PP	1.333	197
PSB	1.945	194
PDT	1.720	161
PR	1.327	156
DEM	1.136	148
PSL	1.970	144
PRB	1.428	126
PTB	1.373	106
PSC	1.595	87
SOLIDARIEDADE (SD)	1.167	79
PROS	1.376	68
PC do B	1.481	65
PV	1.714	65
PPS	1.155	62
PODE (PTN)	1.353	54
PSOL	2.120	45
PATRIOTA (PEN)	1.842	38
PHS	1.692	37
AVANTE (PT do B)	1.578	37
PRP	1.599	31
PTC	1.312	27
PRTB	1.376	27
DC (PSDC)	1.251	22
NOVO	379	20
PMN	1.104	20
PPL	883	9
REDE	724	9
PMB	378	3
PCO	29	0
PCB	125	0
PSTU	299	0

Fonte: o autor.

Tabela 2 – Partidos excluídos

Partido	Motivo de exclusão
PHS	Não apresentou prestação de contas em 2018
PRTB	Não apresentou prestação de contas em 2014
NOVO	Partido criado após 2014
REDE	Partido criado após 2014
PMB	Partido criado após 2014

Fonte: o autor.

Tabela 3 – Distribuição por tipos de financiamento

Ano	Pessoas Físicas	Pessoas Jurídicas	Contrib. Parlamentares	Fundo eleitoral	Fundo Partidário
2014	36.752 mil	1.038.269 mil	25.882 mil		365.962 mil
2018	25.299 mil		11.109 mil	1.636.791 mil	898.005 mil

Fonte: o autor.

Figura 1 – Proporção por tipo de financiamento



Fonte: o autor.

Foram selecionados todos os candidatos a deputado federal, estadual e distrital, considerando que estes participam do pleito com voto proporcional, bem como a quantidade de eleitos, por partido. Ao todo foram identificados 45.900 candidatos e 3.144 eleitos, nos partidos analisados, somando-se as eleições de 2014 e 2018.

Os cargos eletivos pelo sistema proporcional destas eleições foram: deputados federais, deputados estaduais e deputados distritais nos partidos analisados. Na Tabela 1, pode-se verificar a distribuição de candidatos por partido, bem como a quantidade de eleitos.

Na Tabela 2, estão apresentados os partidos que tiveram de ser excluídos desta análise e suas respectivas razões para exclusão.

As informações relativas às origens de financiamento foram identificadas por meio das prestações de contas, disponibilizadas na ínte-

gra pelo TSE. A base em formato de banco de dados não possuía uma discriminação adequada das contas e serviu apenas como suporte. Essas contas correspondem à, praticamente, a totalidade das receitas dos partidos.

4. Apresentação e Interpretação dos dados

O principal efeito esperado para a criação do Fundo Especial para financiamento eleitoral é a substituição, para os partidos que recebiam grandes montantes, do financiamento oriundo das doações de pessoas jurídicas.

Nesse sentido, considerando todos os partidos, é notável que este tipo de financiamento público não apenas substituiu, mas representou um aumento de cerca de 58%, de R\$1,04bilhão – valor das doações de pessoas jurídicas de 2014 – para

R\$ 1,64 bilhão, referente ao Fundo Eleitoral em 2018 (a inflação (IGP-M) acumulada no período de 28% (BCB, 2021)): (tabela 3)

O fundo partidário também sofreu grande incremento de cerca de 145%. Em parte, esse aumento pode ser explicado para compensar as doações de pessoas jurídicas nas eleições de 2016, quando o fundo eleitoral ainda não havia sido implementado.

Do ponto de vista de proporção dos tipos de financiamentos, nota-se uma clara manutenção do papel das doações de pessoas jurídicas na figura do Fundo Especial para Financiamento Eleitoral.

Em 2014, as doações de pessoas jurídicas foram correspondentes a cerca de 71% do total dos financiamentos; já em 2018, o fundo eleitoral foi responsável por 64%. Ainda houve um aumento de 10p.p na parcela proporcional do fundo partidário, de 25%, em 2014, para 35%, em 2018. Assim, o financiamento público dos partidos passou de cerca de 25% para 99%, como pode ser observado abaixo: (figura 1)

As doações de pessoas físicas e contribuições de parlamentares permaneceram pouco representativas. Portanto, há um forte indício de cartelização dos partidos como tipologia de financiamento predominante, em 2018. Já em 2014, as doações de pessoas jurídicas permitiam que alguns partidos se enquadrassem mais notadamente na tipologia *catch-all* em anos eleitorais.

Para realmente entender o papel do fundo eleitoral, é necessário compreender quais partidos recebiam as doações de pessoas jurídicas em 2014 e quanto eles passaram a receber do fundo eleitoral em 2018.

A partir das informações sobre os financiamentos dos partidos, contidas nas tabelas 4 e 5, nota-se que em 2014 66% do valor de todas as doações feitas por pessoas jurídicas foi direcionado a apenas 3 partidos.

Considerando o fundo partidário, essas agremiações concentraram 40% do total distribuído, demonstrando que, apesar de continuar aparentemente desequilibrado, a distribuição por fundos públicos reflete melhor a representatividade dos partidos.

Ainda considerando 2014, a tipologia *catch-all* se mostra ainda mais adequada, já que as doações de pessoas jurídicas parecem estar distribuídas entre partidos de diferentes ideologias. Possivelmente os doadores buscam beneficiar partidos que já possuam uma base consolidada de representantes eleitos, pois estes possuiriam melhor capacidade de atender a seus interesses de imediato, ao invés de esperar o período de eleições terminar. (Tabela 4)

Considerando 2018, os três partidos que obtiveram maior número de cotas de financiamento para o fundo eleitoral foram os mesmos que o fizeram com as doações de pessoas jurídicas em 2014.

Porém a parcela proporcional ao total dos repasses do fundo eleitoral desses partidos foi de 38%, uma redução de 28p.p, quando comparado com a participação que obtiveram nas doações de pessoas jurídicas em 2014. Já no fundo partidário, a participação destes três partidos foi de 34%, uma queda de 6p.p em relação ao pleito de 2014.

Tabela 4 - Distribuição de financiamentos nos partidos em 2014

Partido	Pessoas Jurídicas	%	Pessoas Físicas	%	Contrb. Parlamentares	%	Fundo Partidário	%
PT	247.287 mil	24%	10.862 mil	30%	22.999 mil	89%	60.668 mil	17%
MDB (PMDB)	238.473 mil	23%	4.431 mil	12%	1.191 mil	5%	43.330 mil	12%
PSDB	202.425 mil	19%	14.948 mil	41%	162 mil	1%	40.992 mil	11%
PP	66.655 mil	6%	200 mil	1%	0 mil	0%	24.479 mil	7%
PSB	58.981 mil	6%	185 mil	1%	121 mil	0%	22.540 mil	6%
PR	48.657 mil	5%	930 mil	3%	517 mil	2%	24.680 mil	7%
DEM	47.527 mil	5%	300 mil	1%	71 mil	0%	17.946 mil	5%
SOLID. (SD)	33.687 mil	3%	0 mil	0%	0 mil	0%	8.552 mil	2%
PDT	19.120 mil	2%	14 mil	0%	29 mil	0%	14.750 mil	4%
PC do B	16.680 mil	2%	978 mil	3%	581 mil	2%	10.407 mil	3%
PSD	14.033 mil	1%	50 mil	0%	0 mil	0%	22.401 mil	6%
PTB	10.939 mil	1%	0 mil	0%	0 mil	0%	14.423 mil	4%
PSC	7.552 mil	1%	10 mil	0%	0 mil	0%	10.223 mil	3%
PRB	7.200 mil	1%	23 mil	0%	18 mil	0%	6.838 mil	2%
PODE (PTN)	5.254 mil	1%	800 mil	2%	0 mil	0%	1.173 mil	0%
PROS	5.100 mil	0%	883 mil	2%	0 mil	0%	596 mil	0%
PPS	2.594 mil	0%	123 mil	0%	20 mil	0%	8.294 mil	2%
PMN	2.050 mil	0%	46 mil	0%	0 mil	0%	3.061 mil	1%
PPL	1.356 mil	0%	695 mil	2%	25 mil	0%	674 mil	0%
PV	1.340 mil	0%	115 mil	0%	0 mil	0%	11.744 mil	3%
AVANTE (PT do B)	569 mil	0%	68 mil	0%	25 mil	0%	2.916 mil	1%
PTC	452 mil	0%	83 mil	0%	0 mil	0%	2.718 mil	1%
PSL	210 mil	0%	0 mil	0%	0 mil	0%	2.284 mil	1%
DC (PSDC)	130 mil	0%	85 mil	0%	0 mil	0%	1.274 mil	0%
PATRIOTA (PEN)	0 mil	0%	164 mil	0%	0 mil	0%	1.093 mil	0%
PSOL	0 mil	0%	84 mil	0%	0 mil	0%	3.968 mil	1%
PRP	0 mil	0%	338 mil	1%	0 mil	0%	1.673 mil	0%
PCO	0 mil	0%	1 mil	0%	0 mil	0%	630 mil	0%
PCB	0 mil	0%	14 mil	0%	0 mil	0%	666 mil	0%
PSTU	0 mil	0%	321 mil	1%	122 mil	0%	969 mil	0%

Fonte: o autor.

“Ainda considerando 2014, a tipologia *catch-all* se mostra ainda mais adequada, já que as doações de pessoas jurídicas parecem estar distribuídas entre partidos de diferentes ideologias.”

Tabela 5 - Distribuição de financiamentos nos partidos em 2018

Partido	Fundo Eleitoral	%	Pessoas Físicas	%	Contrib. Parlamentares	%	Fundo Partidário	%
MDB (PMDB)	230.974 mil	14%	2.010 mil	8%	1.093 mil	10%	94.629 mil	11%
PT	212.244 mil	13%	4.343 mil	17%	8.791 mil	79%	118.676 mil	13%
PSDB	185.869 mil	11%	6.619 mil	26%	72 mil	1%	96.006 mil	11%
PP	131.027 mil	8%	140 mil	1%	0 mil	0%	56.487 mil	6%
PSB	118.783 mil	7%	109 mil	0%	84 mil	1%	54.780 mil	6%
PR	113.165 mil	7%	500 mil	2%	389 mil	3%	48.245 mil	5%
PSD	112.013 mil	7%	250 mil	1%	0 mil	0%	52.606 mil	6%
DEM	87.503 mil	5%	2.600 mil	10%	83 mil	1%	36.350 mil	4%
PRB	66.983 mil	4%	678 mil	3%	3 mil	0%	39.265 mil	4%
PTB	62.261 mil	4%	133 mil	1%	0 mil	0%	32.965 mil	4%
SOLID. (SD)	40.127 mil	2%	5 mil	0%	0 mil	0%	24.898 mil	3%
PODE (PTN)	36.113 mil	2%	1.560 mil	6%	0 mil	0%	7.314 mil	1%
PSC	35.914 mil	2%	184 mil	1%	0 mil	0%	23.793 mil	3%
PC do B	30.545 mil	2%	0 mil	0%	409 mil	4%	16.085 mil	2%
PPS	29.203 mil	2%	107 mil	0%	1 mil	0%	13.462 mil	1%
PDT	28.967 mil	2%	1.720 mil	7%	0 mil	0%	61.476 mil	7%
PROS	26.547 mil	2%	0 mil	0%	0 mil	0%	21.470 mil	2%
PV	24.641 mil	2%	363 mil	1%	0 mil	0%	21.903 mil	2%
PSOL	21.430 mil	1%	119 mil	0%	106 mil	1%	16.250 mil	2%
AVANTE (PT do B)	12.438 mil	1%	2 mil	0%	0 mil	0%	9.149 mil	1%
PSL	9.203 mil	1%	1.040 mil	4%	0 mil	0%	9.645 mil	1%
PTC	6.334 mil	0%	86 mil	0%	0 mil	0%	4.823 mil	1%
PRP	5.472 mil	0%	2.136 mil	8%	0 mil	0%	10.053 mil	1%
DC (PSDC)	4.140 mil	0%	12 mil	0%	79 mil	1%	6.899 mil	1%
PMN	3.883 mil	0%	12 mil	0%	0 mil	0%	6.210 mil	1%
PSTU	981 mil	0%	348 mil	1%	0 mil	0%	2.876 mil	0%
PCB	30 mil	0%	20 mil	0%	0 mil	0%	0 mil	0%
PATRIOTA (PEN)	0 mil	0%	200 mil	1%	0 mil	0%	7.967 mil	1%
PPL	0 mil	0%	4 mil	0%	0 mil	0%	2.471 mil	0%
PCO	0 mil	0%	0 mil	0%	0 mil	0%	1.253 mil	0%

Fonte: o autor.

Tabela 6 - Financiamentos totais por ano

Partido	2014		2018	
	Financiamentos	%	Financiamentos	%
MDB (PMDB)	287.426 mil	61%	328.706 mil	37%
PT	341.815 mil		344.054 mil	
PSDB	258.527 mil		288.566 mil	
Demais partidos	579.097 mil	39%	1.609.879 mil	63%

Fonte: o autor.

Nota-se que, em termos absolutos, agregando todas as formas de financiamento consideradas, os partidos PT, PSDB e MDB arrecadaram, em conjunto, R\$ 888 milhões em 2014, frente à R\$ 961 milhões, em 2018. A diferença representa uma relativa manutenção do poder econômico representado nas contas

analisadas, já que o total de financiamentos aumentou de R\$ 1.467 milhões, em 2014, para R\$ 2.571 milhões, em 2018.

Nesse sentido a maior parcela do aumento total dos financiamentos passou a ser distribuída nos demais partidos, como se pode observar na Tabela 5.



Os demais partidos, que antes acumulavam uma parcela de 39% do total de financiamentos, passaram a representar 63%. (tabela 6)

Como apontado anteriormente, existe uma correlação verificável, quando se compara a capacidade de financiamento de um partido com seu desempenho eleitoral.

Naturalmente, existem diversos outros fatores que afetam a quantidade de representantes eleitos, tais como crises políticas, escândalos envolvendo partidos e até as estruturas populistas que podem ser vigentes nas democracias da atualidade. (tabela 7)

A regressão polinomial utilizada nas figuras 2 e 3 apresentou um valor-p inferior a 5% para ambos os termos do polinômio em 2014, dessa forma, rejeita-se a hipótese nula. Já o coeficiente de determinação para este ano, utilizando o R^2 ajustado, foi de cerca de 89%.

Em 2018 o valor-p foi inferior a 5% no primeiro termo e superior para o termo quadrático, a princípio não podendo se rejeitar a hipótese nula. (tabela 8)

Da mesma forma o R^2 ajustado foi de 72%, bem inferior ao de 2014. Se assumirmos a hipótese de que o desempenho do PSL é um *outlier*, tendo sido gerado por causa distinta das demais observações (FIGUEIRA, 1998), podemos excluí-lo do modelo e dessa forma obtemos um valor-p inferior a 5% para ambos os termos e um coeficiente de determinação (R^2 ajustado) de 95%. (equação. figura 2 e figura 3)

Equações:

$$2014: Y_i = 1,76863 * 10^{-15} * X_i^2 + 1,08946 * 10^{-6} * X_i + 3,362316$$

2018 com Outlier:

$$Y_i = 7,92971 * 10^{-16} * X_i^2 + 6,10684 * 10^{-7} * X_i + 11,22962$$

2018 sem Outlier:

$$Y_i = 9,50677 * 10^{-16} * X_i^2 + 6,86616 * 10^{-7} * X_i + 3,362316$$

Em ambos os anos, percebe-se que os partidos com maior poder econômico também elegeram um número maior de parlamentares. Assim, há um impacto significativo da nova divisão dos fundos eleitoral e partidário na distribuição de representantes eleitos.

Tabela 7 - Desempenho partidário nos anos de 2014 e 2018

2014			2018		
Partido	Financiamentos	Eleitos	Partido	Financiamentos	Eleitos
MDB (PMDB)	287.426 mil	207	PT	344.054 mil	139
PT	341.815 mil	179	PSL	19.888 mil	127
PSDB	258.527 mil	151	MDB (PMDB)	328.706 mil	126
PSD	36.484 mil	109	PP	187.654 mil	108
PSB	81.828 mil	97	PSDB	288.566 mil	102
PP	91.334 mil	89	PSB	173.756 mil	97
PR	74.783 mil	80	PSD	164.869 mil	94
PDT	33.913 mil	80	DEM	126.536 mil	82
DEM	65.844 mil	66	PDT	92.163 mil	81
PTB	25.362 mil	64	PR	162.299 mil	76
PRB	14.080 mil	54	PRB	106.929 mil	72
PSC	17.784 mil	48	SOLIDARIEDADE (SD)	65.030 mil	42
PROS	6.579 mil	41	PTB	95.358 mil	42
SOLIDARIEDADE (SD)	42.238 mil	37	PSC	59.891 mil	39
PC do B	28.645 mil	35	PODE (PTN)	44.987 mil	32
PV	13.198 mil	34	PV	46.907 mil	31
PPS	11.031 mil	32	PC do B	47.039 mil	30
PODE (PTN)	7.227 mil	22	PPS	42.773 mil	30
PSL	2.494 mil	17	PSOL	37.906 mil	28
PATRIOTA (PEN)	1.257 mil	17	PROS	48.016 mil	27
PSOL	4.052 mil	17	AVANTE (PT do B)	21.590 mil	22
PRP	2.011 mil	15	PATRIOTA (PEN)	8.167 mil	21
AVANTE (PT do B)	3.577 mil	15	PRP	17.661 mil	16
PTC	3.253 mil	13	PTC	11.244 mil	14
PMN	5.157 mil	11	DC (PSDC)	11.129 mil	11
DC (PSDC)	1.489 mil	11	PMN	10.105 mil	9
PPL	2.751 mil	4	PPL	2.474 mil	5
PCO	632 mil	0	PSTU	4.205 mil	0
PCB	680 mil	0	PCO	1.253 mil	0
PSTU	1.413 mil	0	PCB	50 mil	0

Fonte: o autor.

Tabela 8—Regressão Polinomial

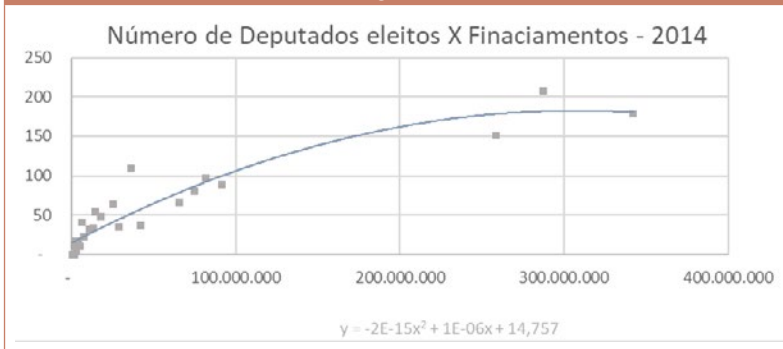
	Coeficientes			R^2 ajust.	valor-p	
	β_1	β_2	α		X	X^2
2014	1,09E-06	-1,7686E-15	14,76	89%	0,00	0,00
2018 com Outlier	6,1068E-07	-7,9297E-16	11,23	72%	0,00	0,09
2018 sem Outlier	6,87E-07	-9,51E-16	3,36	95%	0,00	-0,00

Fonte: o autor.

Ao comparar os dois anos, fica evidente que na medida em que mais partidos adquiriram mais financiamentos, eles também obtiveram resultados melhores em 2018. Com exceção do PSL, os demais partidos se distribuíram próximos à linha de tendência.

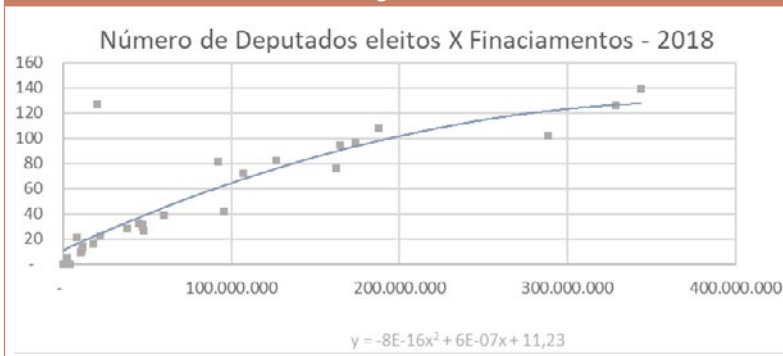


Figura 2



Fonte: Elaborado pelo Autor

Figura 3



Fonte: Elaborado pelo Autor

Conclusões e Considerações Finais

O desempenho eleitoral dos partidos em 2018 apresentou mudanças substanciais em relação às eleições de 2014. Em grande parte, essas mudanças puderam ser associadas às diferenças de financiamento encontradas nesses dois anos.

A tendência encontrada por outros autores, de que os partidos que fazem parte das coalizões que estão no poder têm maior facilidade em angariar recursos, se manteve, mesmo após a proibição de doações de pessoas jurídicas, apesar de reduzir sua intensidade.

Assim, enquanto em 2014 os cinco partidos com mais candidatos eleitos corresponderam a 47% do total de deputados eleitos, essa parcela reduziu para 38% em 2018. Nesse sentido, a transição da tipolo-

gia *catch-all* para cartéis fica evidente no que tange ao financiamento dos partidos, inclusive em anos eleitorais que, até 2014, ainda tinham as doações de pessoas jurídicas como principais financiadores.

Apesar da cartelização das fontes de financiamento, este estudo reproduz as conclusões apresentadas por outros autores, de que não pode ser identificado um cartel propriamente dito, já que a adoção do fundo eleitoral contribuiu para que o poder econômico ficasse menos concentrado.

Existem algumas exceções que devem ser mencionadas. O PSL, em 2018, elegeu 127 deputados, mesmo com um total de financiamentos de 20 milhões, enquanto o MDB, com um orçamento de 329 milhões, elegeu essa mesma quantidade. Nesse sentido, características relacionadas ao contexto

foram mais relevantes do que o poder econômico dos partidos.

O PSL, apesar de um partido relativamente pequeno, abrigou um dos principais nomes da concorrência para presidente que, inclusive, veio a ser eleito. Dada a característica majoritária das eleições presidenciais, é comum que haja esse tipo de exceção.

Outro ponto importante é que, apesar de não terem sido considerados na análise comparativa, o Partido NOVO e o PSTU se propuseram a utilizar apenas doações de pessoas físicas em suas campanhas (PARTIDOS, 2018). Isso se deu em função das movimentações em torno das reivindicações populares sobre os valores aprovados para o fundo eleitoral e partidário.

Nesse sentido, as contas desse partido deixam evidentes que, caso a única fonte de recursos dos partidos fossem pessoas físicas e os próprios candidatos, haveria caracterização de abuso de poder econômico, já que o partido Novo obteve R\$13 milhões nessa modalidade, enquanto o segundo partido que mais obteve doações foi o PSDB, com R\$6,6 milhões, seguido pelo PT, com R\$4,3 milhões, ressaltando que a agenda ideológica do partido Novo é altamente liberal e tem maior adesão do empresariado brasileiro.

De maneira semelhante, porém com a orientação oposta, o PSOL em 2014 recusou o recebimento de recursos de pessoas jurídicas. (PSOL, 2014).

Adicionalmente, ao longo deste trabalho, ficou manifesta a falta de clareza na qual as informações contábeis dos partidos são apresentadas nas prestações de contas. Apesar de haver legislação e padrões a serem seguidos, na prática não há uniformidade entre as demonstrações dos partidos. Por vezes, havia rasuras e inconsistências.

Devido às limitações apontadas acima, o aprofundamento da análise ficou significativamente comprometido. Perfis estratégicos dos partidos, como direcionamento de fundos para campanha em congressos estaduais e municipais, bem como para campanha para cargos executivos, *não puderam ser identificados* e isolados. Assim esses elementos não puderam ser refletidos neste trabalho.

Da mesma forma, ficaram comprometidas as comparações de movimentações de contas ocorridas nos partidos nestes dois períodos, sendo este um dos intuitos iniciais dos pesquisadores.

Essa falta de transparência já foi apontada anteriormente pelas auto-

ras Costa, Cia e Weffort (2016). A contabilidade partidária é imprescindível para a prática democrática, devendo permitir análises mais refinadas e elaboradas a partir de uma sistematização e disponibilização adequada dos dados. Assim destaca-se a importância, para a sociedade, da aplicação das orientações do CPC e da fiscalização adequada da conformidade das prestações de contas dos partidos.

Conclui-se, a partir desse estudo que as novas políticas de financiamento partidário e eleitoral tiveram um impacto significativo nas prestações de contas dos partidos, em particular de legendas minoritárias, que passaram ter uma participação substancialmente maior no total de financiamentos em 2018.

Para além das receitas, nota-se também um enfraquecimento dos partidos dominantes frente aos minoritários, quando analisado o número de candidatos eleitos nos congressos estaduais, distrital e federal.

São desejáveis estudos futuros que busquem analisar os impactos das políticas eleitorais em eleições estaduais e municipais, para entender se os mesmos reflexos são observados à medida que se aumenta a capilarização, bem como com foco na eleição de cargos para o Executivo. Também se fazem necessários estudos de casos de partidos que estejam dispostos a disponibilizar as contas, para avaliar melhor os impactos da política eleitoral em suas estruturas patrimoniais.

Referências

- BASTOS, E. S.; ROSA, M. P.; PIMENTA, M. M. Os Impactos da Operação Lava Jato e da Crise Internacional do Petróleo nos Retorno Anormais e Indicadores Contábeis da Petrobras 2012-2015. *Pensar Contábil*, Rio de Janeiro, vol. 18, n. 67, 01 Set 2016. 49-56. Disponível em: <<https://bit.ly/31xOCB0>>. Acesso em: 05 fev. 2020.
- BCB. Calculadora do Cidadão: IGP-M. *www3.bcb.gov.br*, 2021. Disponível em: <<https://bit.ly/2ROkD6N>>. Acesso em: 21 abr 2021.
- BOLOGNESI, B. Dentro do Estado, longe da sociedade: a distribuição do Fundo Partidário em 2016. *Observatório de Elites Políticas e Sociais do Brasil*, Curitiba, v. 3, n. 11, julho 2016.
- BORBA, F.; CERVI, E. U. Financiamento de campanhas e desempenho eleitoral no Brasil: análise das contribuições de pessoas físicas, jurídicas e partidos políticos às eleições de 2008 nas capitais de Estado. *Revista Brasileira de Ciência Política*, Brasília, n. 4, jul./dez. 2010. p. 135-167. Disponível em: <<https://bit.ly/2Ut7Fut>>. Acesso em: 05 fev 2020.
- BRASIL. Emenda Constitucional nº 97/2017. *Constituição Federal de 1988*, 1988. Disponível em: <<https://bit.ly/3700ZH3>>. Acesso em: 1 Jan 2020.
- BRASIL. Lei nº 9.096, de 19 de setembro de 1995. *Planalto*, Brasil, 1995. Disponível em: <<https://bit.ly/2tvOaGD>>. Acesso em: 5 Jan 2020.
- BRASIL. Lei nº 9.504, de 30 de setembro 1997. *Planalto*, 1997. Disponível em: <<https://bit.ly/3843vx5>>. Acesso em: 10 set. 2020.
- CASTRO, G. Doação empresarial é inconstitucional, define STF. *HUFFPOST*, 17 Set 2015. Disponível em: <<https://bit.ly/39eBW4D>>. Acesso em: 01 Dezembro 2019.
- CONCEIÇÃO, B. D. S.; VASCONSELOS, C. D.; MARQUES, R. S. Qualidade da democracia na América Latina: análise da confiança dos cidadãos na mídia e nas instituições. *Disciplinarum Scientia: Sociais Aplicadas*, Santa Maria, RS, 16, 5 Maio 2020. 1-16.
- COSTA, A. P. P. D.; CIA, J. N. S. D.; WEFFORT, E. F. J. *Contabilidade de partidos políticos e campanhas eleitorais*. [S.l.]: SIMPLÍSSIMO, 2016.
- CPC. Pronunciamento nº 00, de 2 de dezembro de 2011. *COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS*, 2019. Disponível em: <<https://bit.ly/31sqsaZ>>. Acesso em: 05 Jan. 2020.

ELEIÇÕES 2014. Eleição mais disputada da redemocratização chega ao fim. *Folha de São Paulo*, 26 out. 2014. Disponível em: <<https://bit.ly/383aWVu>>. Acesso em: 20 Dezembro 2019.

FAN, J.; GIJBELS, I. Adaptive Order Polynomial Fitting: Bandwidth Robustification and Bias Reduction. *Journal of Computational and Graphical Statistics*, Boston, v. 4, n. 3, p. 213-227, 1995. ISSN DOI:10.1080/10618600.1995.10474678.

FIGUEIRA, M. M. C. Identificação de Outliers. *Millenium*, v. 12, Outubro 1998. ISSN ISSN: 1647-662X. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10400.19/820>>.

FILHO, A. E.; GUZZO, R. S. L. A conjuntura após junho de 2013: olhares cruzados sobre participação política e resistência. *Psicologia USP*, São Paulo, vol. 29, n. 2, ago. 2018. 159-168. Disponível em: <<https://bit.ly/3bcJBSE>>.

FREEDOM. *Freedom in the world : Democracy in Retreat*. Freedom House. [S.l.]. 2019.

GOMES, O. M. et al. Análise Comparativa da Precipitação no Estado da Paraíba utilizando modelos de Regressão Polinomial. *Revista Brasileira de Meteorologia*, São Paulo, v. 30, n. 1, p. 47-58, Março 2015. ISSN 0102-7786.

GONDIM, L. M. P. Movimentos sociais contemporâneos no Brasil: a face invisível das Jornadas de Junho de 2013. *Polis*, Santiago, vol. 15, n. 44, 01 Ago 2016. 357-379. Disponível em: <<https://bit.ly/375xUd3>>. Acesso em: 20 Jul. 2019.

KRAUSE, S.; REBELLO, M. M.; SILVA, J. G. D. O perfil do financiamento dos partidos brasileiros (2006-2012): o que as tipologias dizem? *Revista Brasileira de Ciências Políticas*, Brasília, n. 16, abr. 2015. p. 247-272. Disponível em: <<https://bit.ly/2vO22wF>>. Acesso em: 5 nov. 2019.

LAPPONI, J. C. *Estatística usando Excel*. 8ª. ed. São Paulo: Elsevier, v. 1, 2006.

LEMO, L. B.; MARCELINO, D.; PEDERIVA, J. H. Porque dinheiro importa: a dinâmica das contribuições eleitorais para o Congresso Nacional em 2002 e 2006. *OPINIÃO PÚBLICA*, Campinas, vol. 16, n. 2, nov. 2010. p. 366-393. Disponível em: <<https://bit.ly/2Ov3QB8>>. Acesso em: 05 Jan. 2020.

MORAIS, A. G.; FRANCA, F. G. Do Financiamento à Propaganda: os Impactos das Reformas nas Eleições Municipais de 2016. *Revista do CAAP*, Vol. XXII, n. 2, 01 Dez 2016. 26-41. Disponível em: <<https://bit.ly/31tSin1>>. Acesso em: 15 Jul. 2019.

NICOLAU, J. O Sistema Eleitoral de Lista Aberta no Brasil. *Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, vol. 49, n. 4, 2006. p. 689-720. Disponível em: <<https://bit.ly/2Uuf3Ww>>. Acesso em: 10 jan. 2020.

NICOLAU, J. *Sistemas Eleitorais*. 6ª. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2014. ISBN 978-85-225-0986-7.

NICOLAU, J. Distritão, o retorno. *Jairo Nicolau*, 19 Jul. 2017. Disponível em: <<https://bit.ly/2Oxhioa>>. Acesso em: 01 fev 2020.

PARTIDOS. Partidos não querem receber repasses do fundo partidário. *O Globo*, 2018. Disponível em: <<https://glo.bo/377ylnm>>. Acesso em: 05 fev 2020.

PSOL. PSOL lança Randalphe e rejeita doação privada. *Valor Econômica*, 2014. Disponível em: <<https://glo.bo/2SdtKfh>>. Acesso em: 5 fevereiro 2020.

SANTOS, I. Crise de representatividade e Neopopulismo: uma regressão aos direitos humanos. *REDES*, Canoas, vol. 6, n. 1, mai. 2018. p. 11-22. Disponível em: <<https://bit.ly/36XGH0t>>. Acesso em: 20 out. 2019.

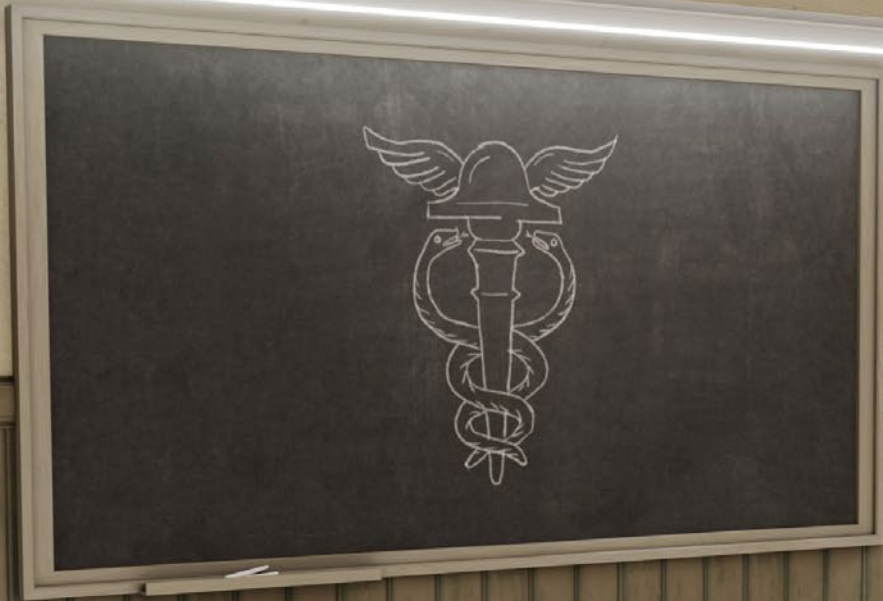
SCHERER-WARREN, I. MANIFESTAÇÕES DE RUA NO BRASIL 2013: encontros e desencontros na política. *Caderno CRH*, Salvador, vol. 27, n. 71, 01 Mai. 2014. 417-429. Disponível em: <<https://bit.ly/399ul77>>.

SILVA, V. M.; MATTOS, V. L. D. O método dos mínimos quadrados no ajuste de um modelo polinomial. *Scientia Plena*, Sergipe, v. 13, n. 4, p. 1-8, Maio 2017.

SOUZA, C. E. B. D.; DINIZ FILHO, J. W. F. CONTABILIDADE E PRESTAÇÃO DE CONTAS ELEITORAL: Um estudo da prestação de contas eleitorais do município de São Luís do Maranhão, 2018.

TSE. Normas e regulamentos. *Tribunal Superior Eleitoral*, 2020. Disponível em: <<http://www.tse.jus.br/partidos/contas-partidarias/normas-e-regulamentos>>. Acesso em: 05 fev. 2020.

TSE. Repositório de Dados Eleitorais. *Tribunal Superior Eleitoral*, 2020. Disponível em: <<https://bit.ly/2UrLlw5>>. Acesso em: 01 fev. 2020.



Perspectivas metodológicas para o ensino contábil propedêutico: uma revisão integrativa da literatura

Este artigo tem como objetivo descrever as produções científicas indexadas na Scientific Electronic Library Online - SciELO relativas ao ensino introdutório de contabilidade, no intuito de identificar os anos das publicações, periódicos e seus rankings nos estratos do sistema Qualis, principais procedimentos empregados, perspectivas para o ensino de contabilidade, além das características referentes às autorias. Em sua metodologia, adota-se uma abordagem qualitativa e quantitativa com uma base inicial de 73 artigos, que, após um processo de leitura e busca de aderência com a proposta deste trabalho, chegou-se a uma amostra de 16 artigos que versam sobre o ensino contábil em vários países. A partir dessa investigação, identificou-se que as contribuições científicas no que se refere ao ensino contábil propedêutico ocorrem de forma tímida. Ademais, constatou-se que grande parte das produções sinaliza para a importância de metodologias de ensino lúdicas, inovadoras e contextualizadas para aquisição do saber e a formação de bons profissionais contábeis. Com isto, verifica-se a necessidade de revitalização do ensino na área enquanto demanda exigida pelo mercado e sociedade, com a formação de profissionais críticos e capazes de solucionar problemas que ultrapassam a mera utilização de cálculos, visando, assim, à contribuição para transformações sociais.

Geovane Gesteira Sales Torres

Graduando em Administração Pública e Gestão Social pela Universidade Federal do Cariri-UFCA. Bolsista do Laboratório de Estudos Urbanos, Sustentabilidade e Políticas Públicas (LAURBS). Monitor no Programa de Iniciação à Docência pelo projeto Monitoria em Fundamentos de Contabilidade e Finanças Públicas. Possui interesse em temas relacionados às políticas públicas; diversidade sexual e de gênero; direitos humanos.

Sara Ulisses Correia

Graduanda em Administração Pública e Gestão Social pela Universidade Federal do Cariri-UFCA. Monitora no Programa de Iniciação à Docência pelo projeto Monitoria em Fundamentos de Contabilidade e Finanças Públicas. Técnico em Meio Ambiente pelo Centro de Ensino Tecnológico - CENTEC. Possui interesse em temas relacionados às políticas públicas; desigualdade social e políticas de assistência social.

Milton Jarbas Rodrigues Chagas

Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual da Paraíba (2003), especialização em Contabilidade de Custos pela Universidade Estadual da Paraíba (2006). Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Interregional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis Unb/UFPB/UFRN. Doutor em Desenvolvimento Sustentável com ênfase em Política e gestão da sustentabilidade pelo Doutorado Interdisciplinar (DINTER)/PPGCDS-UnB/UFCA.

Ricardo Aladim Monteiro

Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte, MBA em Marketing e Negócios pela Faculdade de Natal, Especialização em Finanças Corporativas pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte e Mestrado em Administração pela Universidade de Potiguar. Atualmente é professor do mestrado superior da Universidade Federal do Cariri e Membro do núcleo Docente Estruturante. Tem experiência na área de Administração, com ênfase em Ciências Contábeis.

Introdução

O ensino contábil é entendido por Castro (2009) como uma área dotada de inúmeras carências, entre as quais se encontram a escassez de pesquisas específicas e as fragilidades no ensino e na qualidade profissional esperada pelo mercado de trabalho. Ainda segundo Castro (2009), as Instituições de Ensino Superior (IES) terminam por se tornarem meras transmissoras de formações, algo que amiúde leva o(a) discente ao protagonismo de um papel passivo no processo de ensino-aprendizagem. Dessa forma, Castro (2009) recomenda que, para a amenização de tais problemáticas, deve-se empreender a adoção de uma ótica de ensino e metodológica que forneça aos(as) estudantes papéis ativos nos fluxos de aprendizagem, possibilitando-os(as), de tal maneira, formações críticas e dinâmicas.

O campo contábil é diverso e, enquanto ciência social aplicada, deve-se comprometer com o fornecimento de uma perspectiva diferenciada aos discentes no que tange à semântica e a prática dos conceitos-chave da Contabilidade, a exemplo do patrimônio líquido empresarial e pessoal, bem como as suas variáveis e reflexos (CASTRO, 2009). Converge, assim, ao pensamento de Serra Negra (1999) de que a edificação das metodologias do ensino contábil deve se fundamentar na sinergia entre a formação contábil teórica e prática, haja vista que àquela fornece os pressupostos basilares para a edificação da última.

Não obstante, Laffin (2002) expressa que a educação deve ser contemplada como um conjunto de fluxos de intervenções possibilitadas por posturas críticas em prol da transformação social. Assim, as práticas docentes se formatam como ações dialógicas diretamente

relacionadas aos contextos históricos, culturais e tecnológicos em que se inserem. Nesse viés, a educação anseia possibilitar novas semânticas às informações já existentes na estrutura cognitiva. Logo, o próprio estudante é sujeito do seu conhecimento, cabendo ao professor buscar meios para ajudar no desenvolvimento discente.

Portanto, ao pensar a educação contábil, Laffin (2002) evidencia que ela deve ansiar a formação de profissionais capazes de perceberem as situações antinômicas dos contextos em que se inserem, bem como os seus papéis em tais conjunturas. Para tanto, o ensino deve primar pela valorização das distintas aprendizagens e desenvolvimentos dos estudantes.

Nesse sentido, o presente artigo parte da interrogação magna: **Quais são as perspectivas metodológicas para o ensino contábil propedêutico constantes em publicações científicas?** Logo, objetiva-se descrever as produções científicas indexadas na *Scientific Electronic Library Online - SciELO* relativas ao ensino introdutório de contabilidade aplicáveis às disciplinas propedêuticas de ensino contábil. O presente artigo está estruturado da seguinte forma: Introdução; Referencial Teórico; Metodologia; Resultados e Considerações Finais.

Essa pesquisa nasceu no seio do projeto "Monitoria em Fundamentos de Contabilidade e Finanças Públicas", ação de ensino da Universidade Federal do Cariri. Em virtude do isolamento social acarretado pela pandemia por Covid-19, as ações do projeto em questão se direcionaram ao estudo de metodologias aplicáveis à disciplina propedêutica "Fundamentos de Contabilidade", componente curricular acompanhado pelo projeto supracitado.

Tencionase, com essa investigação, apresentar subsídios metodoló-

gicos e teóricos que auxiliem os sujeitos protagonistas dos fluxos de ensino-aprendizagem contábil (docentes e discentes) na construção de fluxos formativos coerentes às demandas sociais e tecnológicas contemporâneas, bem como contribuir de forma que a universidade seja capaz de empreender as suas ações de ensino de forma comprometida com os contextos territoriais em que se insere – fatores que evidenciam a relevância da pesquisa em questão, considerando as inúmeras carências nos processos de ensino no campo contábil, assim como mencionado por Castro (2009).

Referencial teórico

O ensino contábil no Brasil: uma construção histórica

O ensino contábil no Brasil surgiu, possivelmente, em meados de 1900 na Escola Politécnica de São Paulo, a qual conferia aos alunos concluintes do então curso preliminar o título de contador. Esse reconhecimento se deu por meio do Decreto Federal n.º 727, de 8 de dezembro de 1900, que reconheceu oficialmente os diplomas expedidos pela instituição. Portanto, para a história do ensino contábil, a Escola Politécnica desenvolveu um papel salutar, haja vista que foi a pioneira no ensino contábil no Estado de São Paulo (MARTINS; SILVA; RICARDINO, 2006).

Essa provável gênese do ensino contábil se situa em um contexto nacional marcado pelo fortalecimento da contabilidade pública no Brasil. Por essa conjuntura, introduziu a



“De acordo com o Censo da Educação Superior, o Brasil possuía em 2019 exatamente 1.557 ofertas de cursos superiores de contabilidade por Instituições de Ensino Superior (IES), havendo 1.392 ofertas dessa graduação em IES privadas e 165 em IES públicas (INEP, 2019).”

contabilidade patrimonial e financeira com a utilização das partidas dobradas que, mesmo sendo exigência legal no país desde 1808, apenas foi efetivada após a criação da Comissão das Partidas Dobradas de 1914, comissão fundamental para as mudanças na contabilidade pública brasileira da época, pois possibilitou a constituição do Código de Contabilidade Pública em 1922 e a aprovação do regulamento da Contadoria Central da República em 1924, ações que fortaleceram e deram perenidade às práticas adotadas a partir de 1914 (ADDE *et al.*, 2014).

Portanto, ao longo da história, a prática contábil saiu de um modelo voltado somente para a escrituração e demonstrações contábeis simplificadas - em que o objetivo era apenas o de identificar a evolução do patrimônio privado e do atendimento às necessidades empresariais - e se tornou um complexo sistema de informação e avaliação, com características científicas, institucionais e sociais importantes, tendo como objetivo central suprir a necessidade informacional de seus usuários internos e externos no propósito de servir como instrumento de *accountability*, de avaliação da entidade e de seus gestores, da prestação de contas destes e

como insumo básico para a tomada de decisões dos agentes econômicos, tanto internos quanto externos à entidade. (IUDÍCIBUS; MARTINS; CARVALHO, 2005)

Nesse íterim, o ensino contábil incorpora como objeto de estudos e pesquisas o cruzamento dos interesses públicos e privados, os quais se constroem e modificam em razão de aspectos sociais, políticos, econômicos, culturais e epistemológicos. Tão logo, necessita-se compreender que do seu surgimento, tal como refletido por Martins, Silva e Ricardino (2006), à contemporaneidade, o ensino e a prática contábeis vivenciam proeminentes transformações.

Mediante tal fato, no contexto pós-moderno, a educação contábil deve se edificar por meio de uma postura dinâmica, intercultural e aliada às Tecnologias da Informação e Comunicação (TICs), pois, na atual conjuntura globalizada, a força do desenvolvimento se alcança apenas pelos conhecimentos científicos/tecnológicos, instituições, empresas e mão de obra qualificada. Isso possibilita romper com uma lógica educacional cristalizada e fundada na mera transmissão de conhecimentos preestabelecidos. Assim, os fluxos educacionais passam a se caracterizar pela dialogicidade e sinergia. (CASTELLS, 2005)

Considerações contemporâneas sobre o ensino contábil

De acordo com o Censo da Educação Superior, o Brasil possuía em 2019 exatamente 1.557 ofertas de cursos superiores de contabilidade por Instituições de Ensino Superior (IES), havendo 1.392 ofertas dessa graduação em IES privadas e 165 em IES públicas (INEP, 2019). Contudo, tratar do ensino contábil exige verificar que a presença de disciplinas de graduação nessa área transcende os cursos de contabilidade, mas contempla diversos outros nas áreas correlatas como Administração, Economia e Direito.

Portanto, contemplar a variedade de cursos que possuem disciplinas propedêuticas no campo contábil implica a necessidade por reflexões sobre os métodos de ensino para tais percursos formativos. Contudo, Vendramin e Araújo (2016), ao analisarem as teses defendidas no programa de pós-graduação *stricto sensu* em Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo (USP), concluem que do seu início até 2014 apenas 10 teses versaram sobre o ensino contábil, somente 3,8% em relação ao total de teses defendidas. Ademais, as mesmas autoras também identificam que

apenas 30% dos autores tiveram as suas dissertações de mestrado voltadas ao ensino contábil. Por isso, o ensino contábil segue com pouca base teórico-científica para a sua aplicação, além de ser uma linha de pesquisa jovem e incipiente (VENDRAMIN; ARAÚJO, 2016)

Mesmo com tais percalços, a prática e o ensino contábeis evoluem e atendem às suas demandas e anseios por atualizações frente ao desenvolvimento científico-tecnológico e aos problemas públicos em evidência. Essa tendência remonta o meio contábil nacional desde a década de 1990, fato exposto por Andrade (2002) ao identificar a necessidade do ensino contábil introdutório, já no início dos anos 2000, pelo emprego de ferramentas tecnológicas (informáticas) aliadas ao processo de ensino-aprendizagem.

Nesse viés, Ribeiro e Martins (1993) inovaram ao revelar a necessidade de atualização da prática e informações contábeis, ainda no início da década de 1990, perante as mudanças empresariais em virtude da noção de desenvolvimento sustentável. Logo, Ribeiro e Martins (1993) preceituam que a preservação, impacto e influência ambiental devem se fazer presentes de forma independente nas Demonstrações de Resultados de Exercícios, deterioração de ativos (tangíveis e intangíveis), bem como na evidenciação de ativos e passivos. Em suma, contemplar a configuração contemporânea do ensino contábil exige reconhecer a pluralidade de áreas, tecnologias, interesses, problemas públicos e valores éticos que influenciam a prática e o ensino contábeis, os quais sempre devem ser atualizados.

Marroni, Rodrigues e Panoso (2013) realizaram uma pesquisa bibliográfica sobre o panorama histórico do ensino superior da graduação em Contabilidade no Brasil sob a égide normativa, concluindo que o en-

Construção de uma revisão bibliográfica integrativa	
Etapas	Descrições
Construção de uma pergunta direcionadora	Constructo que indica os critérios de seleção e tratamento dos estudos pesquisados.
Pesquisas em bases de dados eletrônicas	Investigações em plataformas com potencial de portar materiais adequados aos objetivos pretendidos, assim, necessita-se de representatividade e critérios para inclusão e exclusão de materiais – em casos de densos resultados.
Coleta das informações nos materiais	Identificação de dados previamente delimitados por meio de instrumentais.
Análise apurada dos materiais	Busca-se analisar criticamente os fluxos metodológicos e demais características dos estudos em análise.
Discussão dos resultados	Por meio da significação e síntese dos resultados, parte-se para um processo de diálogo dos resultados com o aporte teórico adotado na produção científica.
Apresentação dos resultados	Fase substancial em que repousam as descrições da coleta, análise e discussão dos dados, de modo detalhado e contextualizado.

Fonte: construído pelos autores com base nos pressupostos de Souza, Silva e Carvalho (2010), 2021.

sino superior no Brasil, na área contábil, deve atender aos anseios das instituições de ensino, professores, alunos, sociedade e Estado. É preciso que a instituição de ensino esteja atenta, verificando a evolução do ambiente de atuação do profissional em Ciências Contábeis e a ordem econômica e financeira mundial, desde os seus primórdios no Brasil.

Metodologia

Esse estudo incorpora como objeto epistemológico os artigos científicos indexados na *Scientific Electronic Library Online* - SciELO relativos ao ensino de contabilidade aplicáveis às disciplinas propedêuticas de ensino contábil. Nas produções científicas, foram mapeados os anos das publicações, as classificações dos periódicos nos estratos do sistema Qualis, principais procedimentos empregados, perspectivas para o ensino de contabilidade, além das características tocantes às autorias; países de residência e instituições às quais os(as) autores(as) estão vinculados(as).

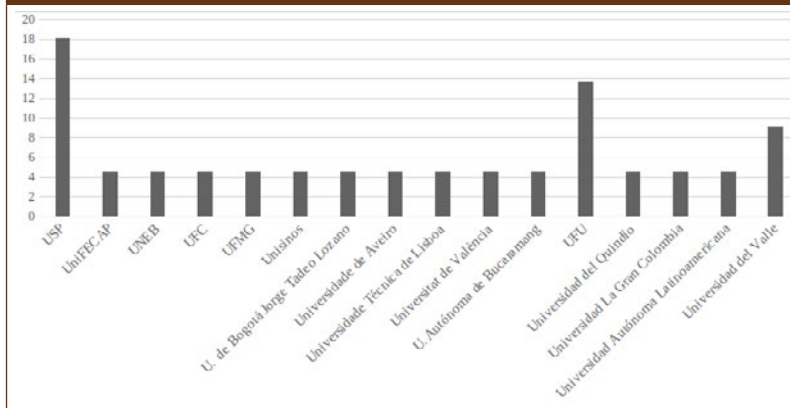
A pesquisa apresenta a sua caracterização, no que toca aos seus fins, como exploratória. Ora, se-

gundo Prodanov e Freitas (2013), a pesquisa exploratória condiz a investigações em fases preliminares, sem tantos resultados antecedentes, cuja finalidade é ofertar informações sobre o objeto observado, guiar a delimitação dos objetivos e a geração de hipóteses e, até mesmo, desvendar novas perspectivas para o tema. Essa matriz se configura, amiúde, em pesquisas bibliográficas e estudos de caso, além de possuir um planejamento flexível.

No que se refere aos seus meios, a pesquisa se enquadra como uma revisão integrativa. Para tanto, com base nos pressupostos de Souza, Silva e Carvalho (2010), empreenderam-se as seguintes etapas: (Quadro 1)

Nesse esteio, na pesquisa na SciELO realizada no mês de maio de 2020, empregou-se o termo de busca “Ensino de Contabilidade”, sem aplicações de filtros quanto ao idioma, país, periódico, ano, temáticas e índice de citação, resultando em 73 artigos. Prontamente, iniciou-se um processo de leitura dos resumos de tais publicações. Após a leitura dos resumos dos trabalhos, identificaram-se 30 artigos possivelmente relacionados ao objetivo da pesquisa, contudo, com

Gráfico 1: Instituições às quais os(as) autores(as) estão vinculados(às)



Fonte: elaborado pelos autores com dados da pesquisa, 2021.



o aprofundamento das leituras temáticas, delimitaram-se 16 artigos diretamente e 14 indiretamente relacionados ao objetivo da investigação, produções criticamente selecionadas ao se considerarem os seus conteúdos em relação aos anseios da investigação.

O tratamento dos dados seguiu uma natureza quali-quantitativa, pois, além de analisar e discutir os conteúdos das produções mapeadas – caráter qualitativo –, atuou-se no intento de categorizar determinadas informações e de as tratar à luz de métodos da estatística descritiva. Ora, conforme Lefreve e Lefreve (2012), às dimensões qualitativa e quantitativa não são antagonicas, mas podem ser vistas dialeticamente como partes de um

todo. Assim, a sua união é válida para o estudo dos fenômenos sociais, o que possibilita vislumbrar uma terceira possibilidade de abordagem científica, quali-quantitativa, que exige em seu âmago empenhos interdisciplinares.

Considerações Estatísticas

Para fins de construção de uma análise estatística das variáveis qualitativas empreendidas na pesquisa, utilizaram-se métodos estatísticos descritivos compostos pelas frequências absolutas, relativas e percentuais. A frequência absoluta representa a quantidade de vezes que determinado elemento aparece na amostra ($F=n$; sendo “F” a frequência absoluta e “n” a quantidade de vezes que

o elemento aparece); a frequência relativa consiste em uma divisão da frequência absoluta pela quantidade de elementos presente na amostra ($(f)=F/N$; sendo “f” a frequência relativa, “F” a frequência absoluta e “N” número de elementos total da amostra); no tocante à frequência percentual, a mesma condiz à multiplicação da frequência relativa por 100 ($(Pi)=f*100$; sendo “Pi” a frequência percentual e “f” a frequência relativa) (MORETTIN, 2010).

Resultados e Discussões

Considerando os fluxos metodológicos ora mencionados, abaixo constam as categorias tocantes aos anos, autores, qualis, instituições, periódicos científicos e países das publicações diretamente relacionadas ao objetivo da pesquisa, além de se apresentarem os principais fluxos metodológicos e perspectivas para o ensino contábil constantes em tais publicações.

Conforme observa-se no Gráfico 1, em um espaço amostral de 22 autores, ocorre um destaque no índice de autores vinculados à Universidade de São Paulo (USP). Seguidamente, cabe ressaltar a contribuição dos autores da Universidade Federal de Uberlândia (UFU) e, por fim, da Universidad del Valle, localizada na Colômbia. Desta forma, percebe-se que estas três IES se destacam na presente pesquisa por suas contribuições no que concerne ao ensino de Ciências Contábeis.

As demais universidades também apresentam as suas contribuições para o campo de estudo, mas, ainda de forma tímida em relação ao direcionamento aqui empreendido, cabendo, assim, uma possível investigação futura sobre os impasses e entraves que estas universidades enfrentam em relação às pesquisas sobre o ensino propedêutico de contabilidade.

No Gráfico 2, observa-se um crescente fluxo de pesquisas na área tocante ao ensino contábil propedêutico entre os anos de 2006 a 2010. Após esse período, ocorre um declínio e, seguidamente, uma oscilação entre a quantidade de pesquisas publicadas.

Como observado no Gráfico 3, observa-se uma contribuição massiva do Brasil correspondente a 50% do espaço amostral de 16 artigos. Em seguida, tem-se como importante contribuição para o crescimento dos estudos e pesquisas na área contábil a Colômbia, com um índice de 38%. Com menos participação no espaço amostral da investigação em questão, surgem os países Espanha e Portugal, ambos com 6%. Com base nisso, pode-se destacar que o Brasil tem se constituído em um difusor de pesquisas tocantes ao ensino de Ciências Contábeis e vem, portanto, contribuindo para a expansão e melhoria deste universo, o que se constata quando se observam no Gráfico 5 as classificações nos estratos Qualis dos periódicos que publicaram as pesquisas brasileiras.

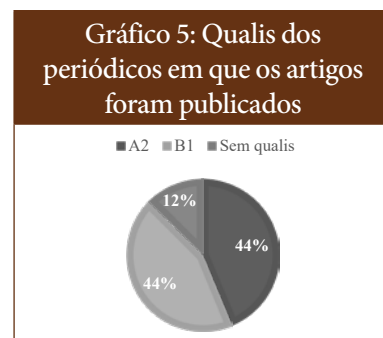
O Gráfico 4 aponta os periódicos que foram utilizados para publicação dos artigos que constituem a base de dados do estudo em voga. Dentre eles, o que mais se destaca é a Revista Contabilidade e Finanças (FEA-USP), que contém o maior número de artigos publicados de acordo com o espaço amostral da presente revisão integrativa, correspondendo a 50%. Em sequência, o periódico Cuadernos de Contabilidad, com 31,25% e, por fim, os periódicos Revista Lusófona de Educação, Entramado e Revista Facultad de Ciencias Económicas: investigación y reflexión, todos contendo 6,25% das publicações. Então, constata-se que a Revista Contabilidade e Finanças, periódico científico brasileiro, tem contribuído amplamente para a publicação de artigos que se relacionam ao ensino



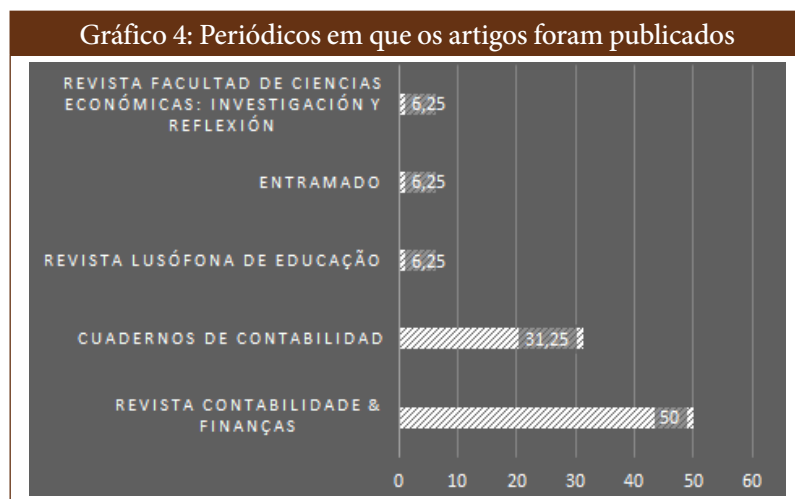
Fonte: elaborado pelos autores com dados da pesquisa, 2021.



Fonte: elaborado pelos autores com dados da pesquisa, 2021.



Fonte: elaborado pelos autores com dados da pesquisa, 2021.



Fonte: elaborado pelos autores com dados da pesquisa, 2021.

de contabilidade, seguido pelo periódico Cuadernos de Contabilidad, periódico colombiano.

O Gráfico 5 ilustra os estratos Qualis dos periódicos em que os artigos foram publicados. Pode-se observar que 44% dos periódicos têm classificação A2, contemplando periódicos científicos de excelência

internacional. Em igual proporção percentual, 44% dos periódicos têm classificação B1, abrangendo periódicos com excelência nacional. Por fim, 12% que representam os periódicos sem classificação no sistema Qualis, ou seja, ainda não foram avaliados pelo sistema brasileiro de avaliação de periódicos da Capes.

Quadro 2 - Artigos diretamente relacionados ao objetivo do presente estudo

Título do artigo	Título do periódico	Ano	País	Autores(as)
“Jogos de Empresas” aplicados ao processo de ensino e aprendizagem de contabilidade.	Revista Contabilidade e Finanças.	2003	Brasil	Roberto Vatan dos Santos.
Análise das Condições de Oferta da Disciplina Contabilidade Introdutória: pesquisa junto às universidades estaduais do Paraná.	Revista Contabilidade e Finanças.	2005	Brasil	Elza Hofer; Ivam Ricardo Peleias; Elionor Farah Jreige Weffort.
Educação Online em Contabilidade: propensão e aspectos curriculares.	Revista Contabilidade e Finanças.	2007	Brasil	Edgard B. Cornachione Jr; Sílvia Pereira de Castro Casa Nova; Maria Rosa Trombetta.
A Contabilidade e o Hipertexto: um estudo sobre o uso de websites como meio de disseminação científica contábil por instituições de ensino superior brasileiras.	Revista Contabilidade e Finanças.	2007	Brasil	José Renato Sena Oliveira; Antonio Lopo Martinez.
Relevância dos Conhecimentos, Habilidades e Métodos instrucionais na Perspectiva de Estudantes e Profissionais da Área Contábil: estudo comparativo internacional.	Revista Contabilidade e Finanças.	2011	Brasil	Ernani Ott; Jacqueline Veneroso Alves da Cunha; Edgard Bruno Cornacchione Júnior; Márcia Martins Mendes De Luca.
Las Tecnologías de Información y Comunicación en la Formación de Contadores Públicos: análisis de uso y aplicaciones en cinco universidades colombianas.	Cuadernos de Contabilidad.	2011	Colômbia	Óscar Mauricio Barreto-Carvajal; Sandra Milena Cárdenas-Mora; Sonia Alexandra Mondragón-Hernández.
Competências de Auto-Desenvolvimento e Metodologias PBL num Curso de Contabilidade.	Revista Lusófona de Educação.	2011	Portugal	Maria M. Pinheiro; Cláudia S. Sarrico; Rui A. Santiago.
Experiencia sobre la Utilización de un Mix de Metodologías Docentes en la Educación Universitaria de la Contabilidad.	Cuadernos de Contabilidad.	2012	Espanha	María Antonia García Benau; Ana Zorio Grima.
Metodologías Activas para la Enseñanza de las Normas Internacionales de Información Financiera en un Ambiente Virtual de Aprendizaje.	Cuadernos de Contabilidad.	2013	Colômbia	Nydia Marcela Reyes-Maldonado; Fernando Chaparro-García.
Teoria da Autodeterminação: uma análise da motivação dos estudantes do curso de Ciências Contábeis.	Revista Contabilidade & Finanças.	2013	Brasil	Edvalda Araújo Leal; Gilberto José Miranda; Carlos Roberto Souza Carmo.
Enseñanza de la Contabilidad como Disciplina Académica: concepciones de ciencias del profesorado y pensamiento crítico.	Entramado.	2014	Colômbia	Marlón David García-Jiménez.
Didácticas para la Formación en Investigación Contable: una discusión crítica de las prácticas de enseñanza.	Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión.	2015	Colômbia	Sandra Milena Muñoz López; Gustavo Alberto Ruiz Rojas; Héctor José Sarmiento Ramírez.
Humanidades y Formación Contable: una relación necesaria para otear una reorientación de la profesión contable.	Cuadernos de Contabilidad.	2015	Colômbia	William Rojas Rojas; Gregorio Giraldo Gercés.
Análisis y Desarrollo de la Educación Contable: temáticas de su abordaje y principales problemáticas según el pensamiento estudiantil socializado por la Fenecop (2000-2016).	Cuadernos de Contabilidad.	2017	Colômbia	Fonte: elaborado pelos autores com dados da pesquisa, 2021. Driver Ferney Ramírez Henao.
Um Safari no Brasil: evidências sobre o Ensino Baseado na Estrutura Conceitual.	Revista Contabilidade & Finanças.	2018	Brasil	Patrícia de Souza Costa; Gilvania de Sousa Gomes; Guillermo O. Braunbeck; Maria Eduarda Gomes Santana.
Adoção de Metodologias Ativas e sua Relação com o Ciclo de Vida e a Qualificação Docente no Ensino de Graduação em Ciências Contábeis.	Revista Contabilidade & Finanças.	2019	Brasil	Leonardo de Rezende Costa Nagib; Denise Mendes da Silva.

Fonte: elaborado pelos autores com dados da pesquisa, 2021.

Desta forma, de uma amostra de 16 artigos, a sua maioria tem relevância e qualidade identificada por meio dessas qualificações, seja em âmbito nacional ou internacional, demonstrando, assim, que a pesquisa em tela possui uma relevante base de dados.

No Quadro 2, consta-se a relação dos 16 artigos e seus respectivos anos de publicação, autorias, países e periódicos, selecionados como diretamente vinculados ao objetivo do estudo em evidência, entre os 73 artigos resultantes da pesquisa na SciELO.



Expõem-se no Quadro 3 algumas informações basilares dos artigos definidos como diretamente relacionados ao objetivo deste estudo, em que se apresentam, entre outras informações das pesquisas analisadas, os principais procedimentos metodológicos empregados e objetivos gerais.

De acordo com o que foi exposto sobre os artigos selecionados como diretamente relacionados ao objetivo deste estudo, foi possível constatar que, em sua maioria, essas publicações abordam aspectos que visam à inserção de novas metodologias de ensino e pesquisa contábil que ampliem os conheci-

mentos dos(as) discentes. Nota-se, ainda, que os artigos sinalizam para necessidade de revitalização do ensino de contabilidade por parte dos docentes, assim como mudanças de postura por parte dos pesquisadores da área, contudo, persistindo os aspectos e as expertises técnicas que a profissão exige, mas, também trazendo uma abrangência quanto às percepções dos novos profissionais que ingressarão no mercado contábil, levando-os a galgar mudanças por meio da contabilidade, seja por meio da transparência, ampliação da capacidade decisória, promoção do bem-estar social, en-

tre outras práticas oriundas da base epistemológica da contabilidade.

Ademais, pode-se observar uma perspectiva bastante compartilhada quanto ao ensino da contabilidade nos artigos aqui expostos. Destaca-se, então, uma configuração de ensino contábil que, em sua maioria, se pauta em técnicas e valores financeiros. Porém, há uma proeminente demanda por parte da sociedade e mercado, que visa à ampliação da construção do saber e profissionalização contábil por meio de aspectos mais profundos que visem à construção de profissionais cada vez mais éticos e comprometidos socialmente.

Quadro 3: Títulos, metodologias e objetivos dos artigos diretamente relacionados ao objetivo da pesquisa

Literatura Base para construção do Artigo		
Títulos dos Artigos	Metodologia	Objetivo do Artigo
Las Tecnologías de Informacion y Comunicacion en la Formacion de Contadores públicos: analisis de uso y aplicaciones en cinco universidades colombianas.	Análise abordada a partir de três perspectivas teóricas e uma de natureza empírica. Primeiro, o arcabouço legal, segundo, a reflexão sobre as referências pedagógicas; terceiro, uma lista dos principais avanços e desenvolvimentos no uso das Tecnologias da Informação e Comunicação. A perspectiva empírica foi desenvolvida através de um trabalho de campo que visou medir a aplicação e uso das TICs em cinco programas de contabilidade pública na Colômbia.	Mostrar que o Programa de Contabilidade Pública tem a necessidade de envolver TIC nos seus processos de ensino-aprendizagem, para que a comunidade acadêmica seja capaz de conhecer, gerenciar e desenvolver suas habilidades no uso dessas tecnologias na sua inclusão no processo da aprendizagem.
Experiencia sobre la Utilización de un Mix de Metodologías Docentes em la Educacion Universitaria de la Contabilidad.	Primeiro foi o tipo descritivo e narrativo. Em segundo, para obter as opiniões dos alunos utilizaram-se dados de um pequeno questionário. Em terceiro, para analisar os resultados obtidos nas séries, foram utilizados os percentuais de alunos apresentados e aprovados e sua comparação com os obtidos no ano anterior.	Analisar o sucesso de novas metodologias de ensino, no ensino da contabilidade.
“Jogos de Empresas” Aplicados ao Processo de Ensino e Aprendizagem de Contabilidade.	Pesquisa experimental e pesquisa-ação. Para realização da pesquisa experimental, efetuou-se, em primeiro lugar, um teste-piloto do Jogo de Empresas especialmente elaborado para este estudo.	Estudar a aplicação dos jogos simulados de gestão, conhecidos como “Jogos de Empresas” em Contabilidade por meio de um experimento com discentes de graduação e pós-graduação na área de ciências contábeis.
Análise das Condições de Oferta da Disciplina Contabilidade Introdutória: pesquisa junto às universidades estaduais do Paraná.	Foram usados o questionário e a entrevista de profundidade, a pesquisa documental direta e indireta, a revisão bibliográfica e a obtenção de informações junto às Secretarias dos Programas de Pós-Graduação stricto sensu em Controladoria e Contabilidade recomendados pela CAPES.	Analisar as condições de oferta da disciplina Contabilidade Introdutória nas Universidades Estaduais do Paraná. Elaborar um roteiro que permitisse avaliar diversos aspectos da disciplina, por meio das opiniões dos coordenadores e professores responsáveis pelos cursos superiores oferecidos.
Educação Online em Contabilidade: propensão e aspectos curriculares.	Coleta de dados primários mediante um conjunto de técnicas para coletar, registrar, compilar e analisar os dados, propiciando uma interpretação quantitativa dos fatos.	Identificar e analisar alunos de pós-graduação matriculados em um programa de MBA em Contabilidade e áreas afins em termos de sua propensão à educação online.
Competências de Auto Desenvolvimento e Metodologias PBL num Curso de Contabilidade: perspectivas de alunos, docentes, diplomados e empregadores.	Estudo de caso na unidade curricular de Simulação Empresarial, inserida no último semestre do último ano do plano curricular do primeiro ciclo de estudos do curso de Contabilidade ministrado no ISCA-UA. Entrevista semi-estruturada junto dos docentes e entidades empregadoras, e à técnica do questionário junto dos restantes participantes.	Contribuir para a discussão teórica sobre a forma como os movimentos de mudança associados à metodologia PBL produzem implicações ao nível das competências dos alunos do ensino superior.
Relevância dos Conhecimentos, Habilidades e Métodos Instrucionais na Perspectiva de Estudantes e Profissionais da Área Contábil: estudo comparativo internacional.	Estudo descritivo com objetivo correlacional com 1710 pessoas como amostra do estudo, dentre discentes de contabilidade e contadores. Aplicou-se um questionário impresso com estudantes e os profissionais por e-mail. Os questionários eram compostos por: informação geral sobre o participante; lista de conhecimentos, habilidades e métodos de ensino-aprendizagem.	Comparar a percepção de estudantes de cursos de Ciências Contábeis em IES brasileiras e profissionais da contabilidade no Brasil quanto aos conhecimentos, habilidades e métodos de ensino-aprendizagem considerados como mais importantes para a atuação do contador no mercado de trabalho.

Quadro 3: Títulos, metodologias e objetivos dos artigos diretamente relacionados ao objetivo da pesquisa

Literatura Base para construção do Artigo		
Títulos dos Artigos	Metodologia	Objetivo do Artigo
Metodologías Activas para la Enseñanza de las Normas Internacionales de Información Financiera en un Ambiente Virtual de Aprendizaje.	Revisão de literatura sobre as tendências à profissão contábil no que tange às competências profissionais, além das competências mais adequadas à contabilidade financeira no que se refere às NIIF. Revisão de literatura sobre estudos de caso em relação a experiências de ensino de contabilidade que fizeram uso de modelos de competências.	Descrever o modelo pedagógico de ensino de contabilidade sobre as Normas Internacionais de Informação Financeira desenvolvido no seio da UNAB.
Teoría da Autodeterminação: uma análise da motivação dos Estudantes do Curso de Ciências Contábeis.	A amostra da pesquisa foi composta de 259 estudantes matriculados, em todos os períodos do Curso de Ciências Contábeis de uma instituição de ensino superior pública brasileira. Os resultados da pesquisa foram analisados por meio da análise fatorial exploratória.	Avaliar a motivação dos estudantes de Ciências Contábeis de uma Universidade Pública; à luz da Teoria da Autodeterminação.
Enseñanza de la Contabilidad como Disciplina Académica: concepciones de ciencias del profesorado y pensamiento crítico.	Inicialmente um estudo qualitativo que permite identificar o modelo de conhecimento científico escolar (MCCE). Os instrumentos utilizados na fase de estudo qualitativo são pesquisas realizadas usando a técnica de escala Likert. Depois da obtenção dos dados, foram feitas entrevistas com o grupo de professores e assim foi feito um confronto com os dados obtidos nas pesquisas e suas respectivas interpretações.	Identificar modelos de conhecimento científico escolar presente em um grupo de professores de um programa universitário de Contabilidade Pública. Estabelecer as concepções histórico-epistemo- lógicas, pedagógica e didáticas expressas por professores de um programa de Contabilidade Pública.
Didácticas para la Formación en Investigación Contable: una discusión crítica de las prácticas de enseñanza.	O método seguido no estudo corresponde a um desenho combinado entre explicativo e interpretativo. Com utilização de entrevistas semiestruturadas e também com revisão documental.	Indagar sobre a maneira pelas quais é ensinado pesquisas no Programa de Contabilidade Pública em Medellin.
Humanidades y Formación Contable: una relación necesaria para otear una reorientación de la profesion contable.	Foi usada uma abordagem analítica.	Refletir em voz alta sobre os caminhos que vêm sendo desenvolvidos para transformar práticas contábeis e processos pedagógicos.
Análisis y Desarrollo de la Educación Contable: temáticas de su abordaje y principales problemáticas según el pensamiento estudiantil socializado por la Fenocop (2000-2016).	Análise de conteúdo de apresentações feita nas comissões dos alunos.	Analisar as problemáticas da educação contábil expostas por estudantes mediante palestras apresentadas desde o ano 2000 até 2016, nas comissões educacionais dos congressos nacionais organizados em torno do assunto.
Um Safari no Brasil: evidências sobre o ensino baseado na estrutura conceitual.	Aplicação de um questionário por três semestres a cinco turmas, sendo duas no período diurno e três no noturno, responderam ao questionário 159 estudantes. Constituição de grupos focais, com 40 alunos voluntários, onde foram debatidos os temas: desenvolvimento de habilidades e competências; motivação; estudo e pesquisa individual ou em grupo; visão empresarial prática; trabalho em equipe; dificuldades e limitações; desempenho na disciplina.	Apresentar os resultados do uso do caso para ensino no curso de Ciências Contábeis de uma universidade pública brasileira, com o fim de obter evidências quanto a sua eficácia no desenvolvimento de habilidades e competências imprescindíveis à aprendizagem.
Adoção de Metodologias Ativas e sua Relação com o Ciclo de Vida e a Qualificação Docente no Ensino de Graduação em Ciências Contábeis.	Utilização de um questionário online e análise descritiva e de variância para tratamento dos dados.	Identificar e analisar a relação entre a adoção de metodologias ativas, o ciclo de vida e a qualificação docente no ensino de graduação em Contabilidade.
A Contabilidade e o Hipertexto: um estudo sobre o uso de websites como meio de disseminação científica contábil por instituições de ensino superior brasileiras.	Estudo empírico-exploratório.	Investigar como as Instituições de Ensino Superior (IES) brasileiras utilizam os websites institucionais para disseminar a produção acadêmica científica da área contábil. Analisar como as iniciativas de disseminação do conhecimento oferecidas pela Internet estão contribuindo para o compartilhamento da produção acadêmico-científica contábil por meio dos sites institucionais das Instituições pesquisadas.

Fonte: Plataforma De Indexação Científic Eletronic Library Online - Scielo

Considerações Finais

A presente investigação objetivou descrever a produção científica indexada na base SciELO sobre o ensino contábil propedêutico. Nesse esteio, trouxe apontamentos quanto à inclusão de novas metodologias e mudanças de perspectivas pedagógicas em relação à for-

mação e qualificação profissional contábil frente às novas demandas da sociedade e mercado em um contexto globalizado. Portanto, constatou-se, bem como conclui Castro (2009), a urgência por uma transformação efetiva na área da formação contábil com vistas a fluxos didáticos inovadores, aliados a novas tecnologias e práticas

de ensino visando à contribuição da contabilidade para a resolução das demandas sociais.

A revisão integrativa aqui empreendida põe a nu a existência de variadas pesquisas e práticas de ensino inovadoras no campo contábil. Tais publicações apresentam perspectivas metodológicas bastante aliadas às Tecnologias da Informação e Co-

municação, além de, majoritariamente, reconhecerem a relevância da formação de profissionais responsáveis e éticos, cujas atuações devem se desenvolver de forma contextualizada e transversal. Demarca-se uma grande contribuição de publicações oriundas de IES brasileiras (sobretudo USP e UFU) – seguidas de instituições colombianas –, de abordagens sumamente quali-quantitativas, constantes em periódicos científicos bem qualificados, segundo os estratos do sistema Qualis, e com alto índice de publicações entre os anos de 2010 e 2013.

Cabe ressaltar que, bem como reconhecem os artigos diretamente vinculados ao objetivo da pesquisa em tela, mudanças no seio das práticas

profissionais e formativas da contabilidade não são fáceis, haja vista que amiúde existem resistências por parte de sujeitos e instituições atuantes no campo. Sendo assim, como percebido na base de dados, as novas metodologias e reestruturação do ensino e pesquisa são processos morosos e difíceis, mas, capazes de serem realizados e propensos a grandes êxitos quando se trata da melhoria da qualidade do ensino ao discente; ampliação dos conhecimentos; surgimento de profissionais mais críticos e comprometidos eticamente; valorização da contabilidade enquanto ciência capaz de promover bem-estar social, podendo contribuir em âmbito público e/ou privado.

Nesse hiato, concebe-se que os estudos em relação às práticas de ensino contábil são proeminentes fenômenos assentes nas esferas acadêmicas latino-americanas. Contudo, em virtude de argumentos tecnicistas, amiúde as metodologias empregadas na formação em contabilidade tendem a assumir posturas anacrônicas às realidades políticas, sociais e culturais em que se inserem (LAF-FIN, 2002). Desse modo, demarca-se a necessidade, corroborando os artigos aqui apresentados, por planos curriculares contextualizados às dinâmicas territoriais e que, efetivamente, sirvam às demandas socioeconômicas emanadas pelas esferas pública e privada.

Referências

- ADDE, T. V.; IUDÍCIBUS, S.; RICARDINO, Álvaro; MARTINS, E. A Comissão das Partidas Dobradas de 1914 e a Contabilidade Pública Brasileira. *Revista Contabilidade & Finanças*. USP, São Paulo, v. 25, Edição "História da Contabilidade", p. 321-333, set./out./nov./dez. 2014.
- ANDRADE, Cacilda Soares de. *O ensino de contabilidade introdutória nas universidades públicas do Brasil*. 2002. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.
- BARRETO-CARVAJAL, Ó. M.; CÁRDENAS-MORA, S. M.; MONDRAGÓN-HERNÁNDEZ, S. A. Las tecnologías de información y comunicación en la formación de contadores públicos: análisis de uso y aplicaciones en cinco universidades colombianas. *Cuadernos de contabilidad*, v. 12, n. 30, 243-272. 2011.
- BENAU, M. A. G.; GRIMA, A. Z. Experiencia sobre la utilización de un mix de metodologías docentes en la educación universitaria de la contabilidad. *Cuadernos de Contabilidad*, v. 13, n. 33. 2012.
- CASTELLS, Manuel. *A sociedade em rede*. São Paulo: Paz e terra, 2005.
- CASTRO, A. F. D. Visão e Características do ensino da Contabilidade adotado no Brasil. *Revista Mineira de Contabilidade*. Belo Horizonte, v.2, n. 34, 2446-9114. 2009.
- CORNACHIONE JR, Edgard B.; CASA NOVA, Sílvia Pereira de Castro; TROMBETTA, M. R. Educação On-line em Contabilidade: Propensão e Aspectos Curriculares. *Revista Contabilidade e Finanças*, v. 18, n. 45, 1519-7077. 2007.
- COSTA, P. D. S.; GOMES, G. D. S.; BRAUNBECK, G. O.; SANTANA, M. E. G. Um safari no Brasil: evidências sobre o ensino baseado na estrutura conceitual. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 29, n. 76, 129-147. 2018.
- GARCÍA-JIMENÉZ, M. D. Enseñanza de la contabilidad como disciplina académica: Concepciones de ciencias del profesorado y pensamiento crítico. *Entramado*, v. 10, n. 1, 164-174. 2014.
- HENAO, R.; FERNEY, D. Análisis y desarrollo de la educación contable: temáticas de su abordaje y principales problemáticas según el pensamiento estudiantil socializado por la Fenecop (2000-2016). *Cuadernos de Contabilidad*, v.18, n. 46, 14-41. 2017.
- HOFER, E.; PELEIAS, I. R.; WEFFORT, E. F. J. Análise das condições de oferta da disciplina contabilidade introdutória: pesquisa junto às universidades estaduais do Paraná. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 16, n. 39, 118-135. 2005.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA - INEP. *Sinopse Estatística da Educação Superior 2019*. Brasília: Inep, 2020. Disponível em: <http://portal.inep.gov.br/basica-censo-escolar-sinopse-sinopse>. Acesso em: 19 mar. 2021.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; CARVALHO, L. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. *Revista Contabilidade & Finanças*. USP, São Paulo, n. 38, p. 7 – 19, Maio/Ago. 2005.

LAFFIN, M. (2002). Ensino da contabilidade: componentes e desafios. *Contabilidade vista & revista*, v. 13, n. 3, 09-20, 0103-734. 2002.

LEAL, E. A.; MIRANDA, G. J.; CARMO, C. R. S. (2013). Teoria da autodeterminação: uma análise da motivação dos estudantes do curso de ciências contábeis. *Revista Contabilidade & Finanças*, v.24, n. 62, 162-173. 2013.

LEFRÈVE, F.; LEFREVE, A. M. C. *Pesquisa de representação social: um enfoque Qualiquantitativo: a metodologia do discurso do sujeito coletivo* (2a Edição). Brasília: Liberlivro Editora. 2012.

LÓPEZ, S. M. M.; ROJAS, G. A. R.; RAMÍREZ, H. J. S. Didácticas para la formación en investigación contable: una discusión crítica de las prácticas de enseñanza. *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, v. 23, n. 1, 53-86. 2015.

MARRONI, C. H.; RODRIGUES, A. de F.; PANOSO, A. Panorama histórico do ensino superior da graduação em contabilidade no Brasil – sob a égide normativa. *Enfoque: Reflexão Contábil*. vol. 32, núm. 3, septiembre-diciembre, 2013, pp. 1-17

MARTINS, E.; SILVA, A. F.; RICARDINO, Álvaro. Escola Politécnica: possivelmente o primeiro curso formal de Contabilidade do Estado de São Paulo. *Revista Contabilidade & Finanças*, USP, São Paulo, n. 42, p. 113 - 122, Set./Dez. 2006.

MORETTIN, L. G. *Estatística Básica: Probabilidade e Inferência*. São Paulo: Pearson Prentice Hall. 2010.

NAGIB, L. D. R. C.; SILVA, D. M. D. Adoção de metodologias ativas e sua relação com o ciclo de vida e a qualificação docente no ensino de graduação em ciências contábeis. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 31, n. 82, 145-164. 2020.

NEGRA, C. A. S. Metodologia para o ensino contábil: o uso de artigos técnicos. *Contabilidade Vista & Revista*, v.10, n. 1, 13-17, 0103-734x. 1999.

OLIVEIRA, J. R. S.; MARTINEZ, A. L. A contabilidade e o hipertexto: um estudo sobre o uso de websites como meio de disseminação científica contábil por instituições de ensino superior brasileiras. *Revista Contabilidade & Finanças*, v.18, n. 43, 97-108. 2007.

OTT, E.; CUNHA, J. V. A. D.; CORNACHIONE JÚNIOR, E. B.; DE LUCA, M. M. M. Relevância dos conhecimentos, habilidades e métodos instrucionais na perspectiva de estudantes e profissionais da área contábil: estudo comparativo internacional. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 22, n.57, 338-356. 2011.

PINHO, M. M.; SARRICO, C. S.; SANTIAGO, R. A. Competências de auto-desenvolvimento e metodologias PBL num curso de contabilidade: perspectivas de alunos, docentes, diplomados e empregadores. *Revista Lusófona de Educação*, n. 17, 147-166. 2011.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. de. *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*(2ª Edição). Novo Hamburgo: Editora Feevale. 2013.

REYES-MALDONADO, N. M.; CHAPARRO-GARCÍA, F. Metodologías activas para la enseñanza de las Normas Internacionales de Información Financiera en un ambiente virtual de aprendizaje. *Cuadernos de Contabilidad*, v.14, n. 36, 0123-1472. 2013.

RIBEIRO, Maisa de Souza; MARTINS, Eliseu. A informação como instrumento de contribuição da contabilidade para a compatibilização no desenvolvimento econômico e a preservação do meio ambiente. *Caderno de Estudos*, n. 9, p. 01-13, 1993.

ROJAS, W. R.; GERCÉS, G. G. Humanidades y formación contable: una relación necesaria para otear una reorientación de la profesión contable. *Cuadernos de Contabilidad*, v.16, n. 40, 2500-6045. 2015.

SANTOS, R. D. "Jogos de empresas" aplicados ao processo de ensino e aprendizagem de contabilidade. *Revista Contabilidade & Finanças*, v.14, n. 31, 78-95. 2003.

SOUZA, M. T. D.; SILVA, M. D. D.; CARVALHO, R. D. Revisão integrativa: o que é e como fazer. *Einstein* (São Paulo), v. 8, n. 1, 102-106. 2010.

VENDRAMIN, Elisabeth de Oliveira; ARAUJO, Adriana Maria Procópio de. Contribuição ao entendimento da formação da linha de pesquisa na área de ensino contábil no Brasil. *Revista Universo Contábil*, v. 12, n. 1, p. 66-86, 2016.



Caso opinativo

Regulação contábil de micro, pequenas e médias empresas: uma questão ainda não resolvida no Brasil

1. Introdução

A existência da contabilidade está, direta e necessariamente, ligada à sua utilidade. Contudo, por ser subjetivo, este atributo depende do quanto a contabilidade é capaz de atender às necessidades informacionais dos seus usuários.

Desse modo, dada a multiplicidade de indivíduos e entidades com objetivos específicos que julgam essa utilidade sob a sua própria perspectiva, naturalmente, influenciada por uma teia de incentivos decorrentes das consequências econômicas da informação contábil sobre a sua riqueza, é impossível atender plenamente a todos esses objetivos com um único conjunto de regras¹. Por outro lado, a existência dessas tensões pode evidenciar, justamente, que a contabilidade é útil para todos os envolvidos.

Essa é uma temática complexa e que não possui uma única resposta e, até hoje, não se alcançou uma solução abrangente o suficiente. A regulação contábil, por uma série de razões, pode ser vista como uma alternativa capaz de equacionar esses problemas e, seja orientada pelo interesse social ou por grupos específicos, tem sido empreendida, ao longo do tempo, para oferecer uma solução necessária possível, ainda que parcial.

¹ Para os investidores do mercado de capitais, a utilidade da contabilidade está na sua capacidade de gerar informações que lhes permitam avaliar o risco e o retorno do seu investimento, de modo a auxiliá-los na tomada de decisão quanto à alocação eficiente dos seus recursos. Credores utilizam a contabilidade para avaliar a capacidade de pagamento da entidade, ou seja, o risco de crédito. Empregados julgam a contabilidade útil desde que seja possível conhecer e fiscalizar o lucro do período que será objeto de distribuição. Governos, por sua vez, julgam a contabilidade útil desde que atenda objetivos distintos, como no caso da regulação de atividades econômicas, em que os registros contábeis são utilizados, por exemplo, para a definição e fiscalização das tarifas de serviços públicos; ou no exercício da sua função tributante, em que a utilidade da contabilidade consiste no registro das transações realizadas pelas entidades e, assim, determinar a ocorrência do fato gerador dos tributos. Já para os gestores, a contabilidade será útil se for capaz de gerar informações que lhes auxiliem na administração das entidades e que, dado o caráter privado e específico dessas informações, o seu processo de geração não requer, necessariamente, a vinculação a um conjunto normativo formalmente estabelecido.

Mateus Alexandre Costa dos Santos
Bacharel, Mestre e Doutor em Ciências Contábeis. Professor do curso de Ciências Contábeis da UFPB. Membro da comissão técnica Gestão Integral de Pequenas e Médias Organizações da Associação Interamericana de Contabilidade (AIC). Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.
e-mail: mateusalexandrecs@hotmail.com

No Brasil, a regulação contábil é uma matéria eminentemente legal, por isso, é marcada por tensões e conflitos normativos gerados em função da multiplicidade de entes estatais dotados de competência (legal) regulatória, a qual, naturalmente orientada pela tutela das relações jurídicas objeto das respectivas esferas de regulação econômica setorial, estabelece objetivos distintos para a contabilidade. Além disso, tem-se que, em muitos casos, exigências de natureza tributária acabam afetando a prática contábil, ampliando ainda mais as controvérsias de natureza regulatória.

No âmbito das micro, pequenas e médias empresas, esse cenário se mostra ainda mais preocupante, pois, muito embora essas entidades disponham de mais de um conjunto normativo, restam dúvidas sobre se uma parcela significativa delas sequer mantém a sua escrituração contábil. Esse é um problema que deteriora o ambiente da regulação contábil no contexto nacional e, portanto, exige o devido enfrentamento. Nesse sentido, o presente artigo visa lançar um pouco mais de luz sobre o tema e sugere caminhos que podem ser seguidos.

2. Ambiente da Regulação Contábil no Brasil

Para tentar entender o ambiente da regulação contábil no Brasil, é necessário conhecer a configuração empresarial doméstica. Nesse sentido, para estimar o quantitativo de empresas, vamos tomar como ponto de partida os dados contidos no levantamento realiza-

do pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae)², os quais apontam que, no Brasil, haveria 8.441.213 empresas; destas, 6.282.723 seriam microempresas (ME) e 786.288 empresas de pequeno porte (EPP), totalizando assim 7.069.011 entidades, ou 83,74% do total. Já a parcela residual, 1.372.202 entidades, ou 16,26% do total, alcança uma grande variedade de empresa, pois pode compreender desde pequenas ou médias entidade até companhias abertas, sociedades de grande porte e instituições financeiras em geral.

Dada a multiplicidade de entidades, essa estimativa geral (8.441.213) foi segregada nos segmentos empresariais evidenciados na Tabela 1, abaixo, os quais foram definidos em função da regulação contábil aplicável, segregação que, obviamente, foi condicionada aos dados disponíveis. A seguir, teceremos breves comentários acerca da regulação contábil para cada segmento aqui definido.

1.1. Companhias Abertas

As companhias abertas “não financeiras” devem observar as disposições de natureza contábil da Lei n.º 6.404, de 1976 (Lei das S.A.), bem como estão submetidas à regulação contábil plena da CVM, portanto, são obrigadas a adotar, no âmbito das suas demonstrações contábeis, individuais e consolidadas, isto é, na divulgação financeira, os padrões internacionais de reporte financeiro (IFRS)³.

Outrossim, a Lei das S.A. garante a adoção das normas da CVM, mesmo que a companhia esteja submetida à regulação econômica setorial (com exceção da regulação do Banco Central). Neste caso, de acordo com o seu § 2º do Art. 177, as exigências de caráter regulatório (e tributário) que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras, deverão ser atendidas em livros ou registros auxiliares.

Tabela 1 - Segmentos Empresariais: quantidades estimadas

Segmento	N	%
Companhias abertas ^{1,3} exceto instituições reguladas pelo Banco Central	597	0,007%
Companhias fechadas ^{1,2,3} exceto instituições reguladas pelo Banco Central	164.115	1,944%
Instituições Reguladas pelo Banco Central ³	1.599	0,019%
Outras ⁴ exceto ME e EPP	1.205.891	14,286%
ME ⁴	6.282.723	74,429%
Optantes pelo Simples Nacional	4.006.600	47,465%
Não optantes pelo Simples Nacional	2.276.123	26,964%
EPP ⁴	786.288	9,315%
Optantes pelo Simples Nacional	427.562	5,065%
Não optantes pelo Simples Nacional	358.726	4,250%
Total⁴	8.441.213	

Fontes: ¹ Comissão de Valores Mobiliários: <http://sistemas.cvm.gov.br/port/cadastro/ftp.asp>

² Ministério da Economia: <https://www.gov.br/governodigital/pt-br/mapa-de-empresas/boletins/mapa-de-empresas-boletim-do-3o-quadrimestre-de-2020.pdf>

³ Banco Central do Brasil: CB <https://www3.bcb.gov.br/ffdata/#>

⁴ Sebrae: <https://datasebrae.com.br/totaldeempresas/>

2 Dados disponíveis em: <https://datasebrae.com.br/totaldeempresas/> (Acesso em 21/02/2021).

3 Para esse segmento, a regulação contábil exige contornos legais bem definidos. A própria Lei n.º 6.404, de 1976, com as alterações introduzidas pelas Leis n.º 11.638, de 2007, e n.º 11.941, de 2009, estabelece, no § 3º do seu Art. 177, que as demonstrações contábeis das companhias abertas devem observar, além do que ela, a lei, dispõe, as normas expedidas pela CVM, as quais, segundo o § 5º do referido artigo, devem estar em consonância com os IFRS. Outrossim, a competência regulatória da CVM para dispor sobre padrões de contabilidade aplicável às companhias abertas está claramente atribuída no inciso IV do § 1º do Art. 22 da Lei n.º 6.385, de 1976, inclusive no que se refere às instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo BCB, só que, neste caso, subsidiariamente às normas expedidas por esse regulador

“As companhias abertas “não financeiras” devem observar as disposições de natureza contábil da Lei n.º 6.404, de 1976 (Lei das S.A.), bem como estão submetidas à regulação contábil plena da CVM, portanto, são obrigadas a adotar, no âmbito das suas demonstrações contábeis...”

Nesse pequeno, porém, importante grupo de entidades, a regulação contábil não guarda grandes controvérsias no que se refere ao alcance regulatório e ao padrão contábil a ser seguido. Se existe algum problema nesse alcance, ele pelo menos estaria equacionado, pois há um arcabouço legal definido que deve ser observado. Contudo, é verdade, restam algumas tensões decorrentes das divergências estruturais entre o modelo IFRS e o sistema legal brasileiro que podem ser sentidas em diversas relações jurídico-contratuais no âmbito, por exemplo, do direito civil, comercial, tributário e, inclusive, do direito societário. Mas... isso é uma outra discussão.

1.2. Instituições Reguladas pelo Banco Central

Outro segmento que possui contornos regulatórios bem definidos corresponde às instituições financeiras e às demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil (BCB)⁴. O padrão contábil

aplicável a essas instituições é o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (Cosif), o qual tem incorporado, mesmo que parcialmente, os IFRS. Já no âmbito das demonstrações financeiras anuais consolidadas, os IFRS devem ser adotados, obrigatoriamente, no caso das instituições constituídas sob a forma de companhia aberta ou que sejam líderes de conglomerado prudencial enquadrado no Segmento 1 (S1), no Segmento 2 (S2) ou no Segmento 3 (S3), com exceção das cooperativas de crédito, administradoras de consórcio e instituições de pagamento.

Haveria um total de 1.599 instituições sujeitas à regulação do BCB⁵, o que representa, aproximadamente, 0,019% do total das empresas brasileiras. Com isso, e considerando as companhias abertas “não financeiras” (597 companhias), chega-se a um total de 2.196 entidades, ou 0,026%, aproximadamente, do total de empresas, cuja regulação contábil estaria definida e, em princípio, não se vislumbraria a necessidade de realização de qualquer alteração estrutural urgente no âmbito societário ou regulatório.

1.3. Companhias Fechadas

Assim como as companhias abertas, as fechadas também devem seguir a Lei das S.A. No entanto, essas companhias possuem alternativas quanto ao padrão contábil a ser seguido. Vejamos.

Opcionalmente, as companhias fechadas podem adotar as normas expedidas pela CVM⁶, conforme o disposto no § 6º do Art. 177 da própria Lei das S.A. Não exercida tal opção, poderão adotar o conjunto completo das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC Completas) e, caso atendam a definição de pequena e média empresa (PME) conferida pela NBC TG 1000 (R1) – Contabilidade para Pequenas e Médias Em-



4 A competência para expedir normas gerais de contabilidade é atribuída ao Conselho Monetário Nacional (CMN) pelo inciso XII do Art. 4º da Lei n.º 4.595, de 1964, competência esta que, por sua vez, foi delegada para o BCB.

5 Dados disponíveis em: <https://www3.bcb.gov.br/ifdata/#> (acesso em 14/1/2021).

6 Essas normas, via de regra, têm coincidido com as NBC Completas.



presas (NBC TG 1000)⁷, poderão, alternativamente, adotar esse padrão contábil.

Havendo regulação econômica setorial, em princípio, as companhias fechadas deverão adotar o padrão estabelecido pelo órgão regulador correspondente. Contudo, por se submeterem à Lei das S.A., é preciso atentar para o disposto no § 2º do Art. 177 dessa lei, já mencionado em linhas pretéritas, de modo que surge um certo conflito, pois, teoricamente, a adoção do padrão contábil passível de escolha pela companhia fechada estaria legalmente garantida. Contudo, devo reconhecer que essa, entre tantas outras, ainda é questão em aberto, uma vez que envolve controvérsias quanto à validade daquele dispositivo legal ante o alcance da competência legal do ente regular.

1.4. Outras Empresas (exceto ME e EPP)

Esse segmento compreende um grupo bastante heterogêneo, seja no que se refere à natureza e porte das entidades, seja em relação à regulação contábil, pois compreende as sociedades de grande porte (SGP)⁸ que não sejam companhia fechada e todas as demais empresas, com exceção das MEs e EPPs, totalizando algo em torno de 1.205.891 entidades⁹, ou, aproximadamente, 14,286% do total das empresas brasileiras.

As SGPs devem, obrigatoriamente, observar as disposições da Lei das S.A., no que se refere à escrituração comercial e à elaboração das demonstrações contábeis. Tal observância também é exigida para as demais entidades quando tributadas pelo Imposto de Renda com base no Lucro Real, por força das disposições contidas no Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, em especial o inciso XI do Art. 67. Esse subconjunto concentra as maiores empresas do segmento em questão, uma vez que as empresas com receita total superior a R\$78 milhões devem se submeter à tributação com base no Lucro Real.

As SGPs devem adotar as NBCs completas. Já as demais tributadas com base no Lucro Real, além desse padrão contábil, também poderão adotar a NBC TG 1000, caso atendam à definição de PME. É difícil precisar o quantitativo desse subconjunto com base nos dados públicos disponíveis, no entanto, é possível ter uma ideia aproximada desse número se considerarmos que, de acordo com o portal do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)¹⁰, em 2020, 178.456 pessoas jurídicas apresentaram a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) indicando como forma de tributação, para o ano-calendário de 2019, o Lucro Real. Se deduzirmos as instituições reguladas pelo BCB (1.599) e assumirmos que todas as companhias abertas (597) e fechadas (164.115) adotam esse regime de tributação (o que é muito provável), teríamos

em torno de 12.145 empresas, quantitativo que, embora compreenda empresas fora do subconjunto em questão, como no caso, eventualmente, de uma EPP não optante pelo Simples Nacional, oferece uma estimativa razoável (possível) sobre o que estamos tratando.

Na hipótese de regulação econômica setorial, prevalecerá o padrão contábil definido pelo respectivo ente regulador. Mas, como já mencionei, em razão do § 2º do Art. 177 da Lei das S.A., a adoção das NBCs completas estaria legalmente garantida para as SGP, embora isso não esteja claramente definido. E, no caso das demais empresas tributadas com base no Lucro Real, isso pode se tornar ainda mais controverso, já que a observância à Lei das S.A. decorre, na verdade, de uma determinação de natureza tributária.

Por fim, temos as outras empresas não tributadas com base no Lucro Real (exceto ME e EPP), subconjunto que compreende, via de regra, as empresas que possuem receita anual entre R\$4,8 milhões e R\$78 milhões, o que pode representar, aproximadamente, em torno de 1.193.746 empresas, subconjunto que tende a exibir maior diversidade sob os mais variados aspectos, inclusive no que se refere aos usuários da informação contábil.

7 Para esse segmento, a regulação contábil exibe contornos legais bem definidos. A própria Lei n.º 6.404, de 1976, com as alterações introduzidas pelas Leis n.º 11.638, de 2007, e n.º 11.941, de 2009, estabelece, no § 3º do seu Art. 177, que as demonstrações contábeis das companhias abertas devem observar, além do que ela, a lei, dispõe, as normas expedidas pela CVM, as quais, segundo o § 5º do referido artigo, devem estar em consonância com os IFRS. Outrossim, a competência regulatória da CVM para dispor sobre padrões de contabilidade aplicável às companhias abertas está claramente atribuída no inciso IV do § 1º do Art. 22 da Lei n.º 6.385, de 1976, inclusive no que se refere às instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo BCB, só que, neste caso, subsidiariamente às normas expedidas por esse regulador.

8 De acordo com o Parágrafo único do art. 3º da Lei n.º 11.638, de 2007, é considerada SGP a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).

9 É importante salientar que parte das SGP são companhias fechadas e, portanto, não estariam computadas nesse quantitativo, mas sim, no quantitativo de tais companhias. Os dados disponíveis não permitem fazer a segregação entre as SGP quanto à sua natureza jurídica.

10 <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/5658/> (acesso em 10/2/2021).

“E, no caso das demais empresas tributadas com base no Lucro Real, isso pode se tornar ainda mais controverso, já que a observância à Lei das S.A. decorre, na verdade, de uma determinação de natureza tributária.”

Esse subconjunto não está sujeito às determinações de natureza contábil da Lei das S.A., no entanto, conta com 3 conjuntos normativos exclusivos entre si: NBCs completas; NBC TG 1000, se atenderem à definição de PME; ou o padrão contábil definido pelo órgão regulador, na hipótese de regulação econômica setorial.

Apesar de contarem com essas possibilidades, há dúvidas se essas empresas, em especial as menores, sequer mantenham a escrituração regular dos seus livros contábeis. E é partir desse subconjunto que a regulação contábil merece ser revista, no que se refere à (re)definição do padrão contábil aplicável.

1.5. Microempresas (MEs) e Empresas de Pequeno Porte (EPPs)

As MEs e EPPs¹¹ integram o segmento numericamente mais expressivo, com 7.069.011, ou 83,74% das empresas brasileiras. Para esse segmento, a regulação contábil seria exclusiva do CFC, no entanto, para analisar as nuances dessa re-

gulação, é importante segregar as entidades quanto à opção, ou não, pelo regime tributário simplificado denominado Simples Nacional.

De acordo com os dados do Sebrae, haveria um total de 2.634.849 MEs e EPPs não optantes pelo Simples Nacional. Para estas, teríamos um cenário semelhante ao das outras empresas, porém, com a possibilidade adicional, para alguns casos, da adoção da ITG 1000 – Modelo Contábil para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte (ITG 1000). Mas, por que alguns casos? Bem, se a ME ou EPP for tributada com base no Lucro Real, ela deverá observar as disposições de natureza contábil da Lei das S.A., o que, na prática, poderia inviabilizar a adoção desse modelo simplificado (Será? Parece-me que esta é uma outra questão em aberto).

Já em relação às 4.434.162 empresas optantes pelo Simples Nacional¹², ter-se-iam todas as possibilidades: NBCs completas, NBC TG 1000 ou ITG 1000. Simples assim! Ou não?

O modelo simplificado ITG 1000 atende a previsão contida no Art. 27 da Lei Complementar n.º 123,

de 2006, que permite a ME e a EPP adotar contabilidade simplificada para os registros e controles das suas operações, cuja regulação foi atribuída ao CFC, nos termos do Art. 71 da Resolução CSGN n.º 140, de 2018. Frise-se que a referida lei complementar referiu-se apenas às ME e EPP optantes pelo Simples Nacional, contudo, o CFC, no uso da sua competência legal, estendeu o alcance para todas as MEs e EPPs, independentemente dessa opção.

Nesse segmento em especial, também restam dúvidas sobre se as empresas, de fato, mantêm a escrituração regular dos seus livros contábeis, muito embora disponham de um modelo simplificado, o que, até certo ponto, é intrigante, sugerindo que a origem desse problema pode não estar totalmente relacionada ao padrão contábil aplicável.

2. Um Caminho a seguir?

Não bastassem todos os desafios impostos pelos ambientes legal e de negócios nacionais enfrenta-

¹¹ De acordo com o Art. 3º da Lei Complementar n.º 123, de 2006, as MEs e EPPs compreendem as sociedades empresárias, as sociedades simples, as empresas individuais de responsabilidade limitada e os empresários, cuja receita bruta anual total no mercado interno seja inferior ou igual a R\$360.000,00, no caso de ME; ou inferior ou igual a R\$4.800.000,00, no caso de EPP. No caso de receitas decorrentes de exportações, esses limites também são aplicáveis de forma específica, de modo que o limite total pode alcançar R\$720.000,00, para as MEs, e R\$9.600.000,00, para as EPPs.

¹² Dados mais atualizados disponíveis no Portal do Simples Nacional indicam que, em 31/1/2021, esse quantitativo teria passado para 5.387.213 MEs e EPPs (<http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/Arrecadacao/EstatisticasArrecadacao.aspx>. Acesso em 20/2/2021).

dos pelas empresas e pelos contadores, é possível estimar que para 8.262.757¹³ empresas, ou 97,88% das empresas brasileiras, contingente basicamente formado pelas micro, pequenas e médias empresas, ainda resta um desafio adicional: definir qual seria o padrão contábil a ser adotado. Já para a regulação contábil brasileira, o desafio talvez seja ainda maior: criar condições para que a contabilidade da grande maioria dessas empresas seja efetivamente praticada. Enfrentando-se este, avançar-se-ia naquele.

Creio que dispor de mais de um conjunto normativo pode ser enxergado sob duas perspectivas. A primeira delas é positiva, afinal, dispomos de alternativas tecnicamente válidas, capazes de atender a uma ampla gama de usuários, desde aqueles com necessidades informacionais mais pontuais até aqueles que exigem um maior nível de sofisticação informacional. E isso não deveria ser um problema, entretanto, a realidade tem mostrado que é. E é nessa realidade que se apoia a segunda perspectiva, pois, contar com alternativas igualmente válidas quando o padrão contábil mais simplificado sequer é adotado, não possui qualquer sentido, embora possua muito significado sobre o quão útil a informação contábil tem se mostrado no âmbito das micro, pequenas e médias empresas.

É preciso respeitar as características do ambiente brasileiro, pois a Contabilidade, como ciência social, inevitavelmente, é o reflexo dessas características. Não se trata de uma questão normativa. Simplesmente, a realidade se impõe. E é preciso que esta realidade seja adequadamente compreendida e enfrentada no âmbito da regulação contábil brasileira.

Como já dito, não há uma solução abrangente que seja a panaceia para todos os males, até porque, o problema ganha contornos diferentes de acordo com a natureza da entidade. Não obstante tal fato, acreditamos que é possível mitigar sensivelmente boa parte dos problemas existentes, para tanto, propomos os seguintes “passos”:

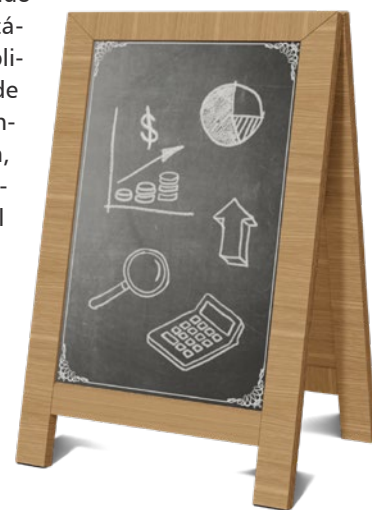
- **1º “Passo”**

Talvez, o ponto de partida seja criar condições para estabelecer, de forma objetiva, um padrão contábil nacional (conjunto normativo), que pudesse contemplar, de maneira específica, cada tipo empresarial, considerando exclusivamente as micro, pequenas e médias empresas, entidades que, na sua quase totalidade, devem observar o padrão de contabilidade regulado pelo CFC. Por exemplo, as MEs poderiam contar com um modelo ainda mais simplificado do que a ITG 1000, mais voltado para o registro das transações, com preponderância do custo histórico. Já, para as EPPs, seria exigida a adoção da ITG 1000, com os aprimoramentos necessários. Do mesmo modo, para as demais entidades não reguladas e/ou não obrigadas à observância da Lei das S.A., até um determinado limite de receita anual, como, por exemplo, R\$24.000.000,00. Acima desse limite, aplicar-se-ia o CPC PME, naturalmente, com alguns ajustes a fim tornar a sua aplicação viável. Para as demais entidades, adotar-se-iam as NBCs completas e/ou o padrão contábil estabelecido pelo regulador setorial. É digno de nota que esse primeiro passo já está sendo em-

preendido pelo CFC, por meio do Grupo de Estudo para Pequenas e Médias Empresas, criado com objetivo principal de revisar a ITG 1000, mas que também, subsidiariamente, irá acompanhar a revisão que está sendo realizada pelo *International Accounting Standards Board* no *IFRS for SMEs*¹⁴.

- **2º “Passo”**

Um segundo passo seria a eliminação da possibilidade de escrituração do livro caixa prevista na legislação tributária federal, em especial no âmbito do Simples Nacional. Muito embora a manutenção de um sistema de contabilidade baseado na escrituração uniforme dos livros seja uma obrigação legal, prevista no Art. 1.179 do Código Civil, muitas entidades e profissionais de contabilidade acabam não cumprindo tal dispositivo, e a dispensa dessa escrituração no âmbito tributário pode ser considerada uma das razões por tal descumprimento. Contudo, para que esse segundo passo seja empreendido, é necessário que seja definido um padrão contábil, de fato, simplificado, a ponto de se mostrar, por incrível que pareça, um substituto viável e justificável para o livro caixa, de modo que, nestes casos, a escrituração contábil também passe a ser exigida para fins tributários.



13 Esse total compreende as MEs, EPPs e as “outras empresas” não tributadas com base no Lucro Real.

14 <https://cfc.org.br/noticias/grupo-de-estudo-para-pequenas-e-medias-empresas-inicia-trabalho-de-revisao-normativa/>

- **3º “Passo”**

Um terceiro passo consistiria na conscientização, capacitação e qualificação dos profissionais de contabilidade, quanto à adoção dos padrões contábeis estabelecidos, bem como na atuação fiscalizatória do CFC, no sentido de inibir e punir as condutas adversas. Ações que, em maior ou menor medida, já vêm sendo realizadas tanto pelo CFC quan-

to pelos Conselhos Regionais, bem como pelas diversas entidades profissionais.

Avançar nessas questões revela-se como um caminho necessário para o fortalecimento da contabilidade e, conseqüentemente, da profissão contábil no Brasil, pois permitirá a criação de um ambiente regulatório mais adequado à realidade doméstica. Contudo, é impor-

tante lembrar que essa é uma etapa de um longo processo, pois o verdadeiro desafio para a regulação contábil nacional e para todos os atores envolvidos, em especial para os profissionais da contabilidade, ainda reside em uma questão fundamental: demonstrar a utilidade da contabilidade para as micro, pequenas e médias empresas brasileiras.

Referências

BANCO CENTRAL DO BRASIL. *IFDATA*. Disponível em: <https://www3.bcb.gov.br/ifdata/#>. Acesso em: 21/02/2021

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em: 21/02/2021.

_____. *Lei nº 4.595*, de 31 de dezembro de 1964. Dispõe sobre a Política e as Instituições Monetárias, Bancárias e Creditícias, Cria o Conselho Monetário Nacional e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4595.htm. Acesso em: 21/02/2021.

_____. *Lei nº 6.385*, de 7 de dezembro de 1976. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6385.htm. Acesso em: 21/02/2021

_____. *Lei nº 6.404*, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 21/02/2021.

_____. *Lei nº 11.638*, de 28 de dezembro de 2007. 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. Acesso em: 21/02/2021.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. *Dados Cadastrais*. <http://sistemas.cvm.gov.br/port/cadastro/ftp.asp>. Acesso em 21/02/2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *NBC TG 1000 (R1) – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas*. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2009/001255. Acesso em: 21/02/2021.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Mapa de Empresas - Boletim do 3º quadrimestre/2020. Disponível em: <https://www.gov.br/governodigital/pt-br/mapa-de-empresas/boletins/mapa-de-empresas-boletim-do-3o-quadrimestre-de-2020.pdf>. Acesso em 21/02/2021.

SERVIÇOS BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. *Painel de Empresas*. Disponível em: <https://datasebrae.com.br/totaldeempresas/>. Acesso em 21/02/2021.

SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL. *Quantidade de escriturações recebidas*. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/5658/>. Acesso em: 21/02/2021.