



CONTABILIDADE EM PERSPECTIVA

Organizadores

Henrique Alexander Grazi Keske
Maristela Mercedes Bauer



Associação Pró-Ensino Superior em Novo Hamburgo - ASPEUR
Universidade Feevale

CONTABILIDADE EM PERSPECTIVA

Organizadores

Henrique Alexander Grazi Keske
Maristela Mercedes Bauer



Novo Hamburgo, Brasil/RS
2017

EXPEDIENTE

PRESIDENTE DA ASPEUR

Luiz Ricardo Bohrer

REITORA DA UNIVERSIDADE FEEVALE

Inajara Vargas Ramos

PRÓ-REITORA DE ENSINO

Cristina Ennes da Silva

PRÓ-REITOR DE INOVAÇÃO

Cleber Cristiano Prodanov

PRÓ-REITOR DE PESQUISA, PÓS-GRADUAÇÃO E EXTENSÃO

João Alcione Sganderla Figueiredo

COORDENAÇÃO EDITORIAL GERAL

Cristina Ennes da Silva

EDITORA FEEVALE

Adriana Christ Kuczynski (Design editorial)

Mauricio Barth (Coordenação)

Tiago de Souza Bergenthal (Revisão textual)

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)

Universidade Feevale, RS, Brasil

Bibliotecária responsável: Sabrina Leal Araujo – CRB 10/1507

Contabilidade em perspectiva [recurso eletrônico] / organizadores
Henrique Alexander Grazzi Keske, Maristela Mercedes Bauer. –
Novo Hamburgo: Feevale, 2017.
Dados eletrônicos (1 arquivo : 2.12 megabytes).

Sistema requerido: Adobe Acrobat Reader.
Modo de acesso: <www.feevale.br/editora>
Inclui bibliografia.
ISBN 978-85-7717-215-3

1. Contabilidade. 2. Auditoria. I. Keske, Henrique Alexander
Grazzi. II. Bauer, Maristela Mercedes.

CDU 657

© **Editora Feevale** - Os textos assinados, tanto no que diz respeito à linguagem como ao conteúdo, são de inteira responsabilidade dos autores e não expressam, necessariamente, a opinião da Universidade Feevale. É permitido citar parte dos textos sem autorização prévia, desde que seja identificada a fonte. A violação dos direitos do autor (Lei n.º 9.610/98) é crime estabelecido pelo artigo 184 do Código Penal.

Universidade Feevale

Câmpus I: Av. Dr. Maurício Cardoso, 510 - CEP 93510-235 - Hamburgo Velho

Câmpus II: ERS 239, 2755 - CEP 93352-075 - Vila Nova

Fone: (51) 3586.8800 - Homepage: www.feevale.br

CONSELHO EDITORIAL

Henrique Alexander Grazi Keske

Maristela Mercedes Bauer

Marcelo Paveck Ayub

João Batista Nast de Lima

Carla Helena Schilling

Margareth Aparecida de Moraes

Flávio Stein

SUMÁRIO

- 6 **APRESENTAÇÃO**
- 10 **A APLICAÇÃO DA LEI DE LAVAGEM DO DINHEIRO: O CASO DE UMA ORGANIZAÇÃO CONTÁBIL DO VALE DOS SINOS**
Camila de Souza Moehlecke
Marcos Leandro Cerveira
- 33 **A INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE A DISPONIBILIZAÇÃO DE DADOS NA INTERNET**
Rodrigo Zilles Petry
Daniel Earl Nelson
- 56 **A INSERÇÃO DO CONTROLLER NA GESTÃO CONTEMPORÂNEA DAS ORGANIZAÇÕES E A TOMADA DE DECISÕES EMPRESARIAIS**
Ismael Darci Kaiser
Marcelo Paveck Ayub
- 82 **APLICAÇÃO DO CONCEITO DE LEAN OFFICE AOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS DE UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR**
Simone Inês Schütz de Souza
Marcelo Paveck Ayub
- 107 **AUDITORIA INTERNA BASEADA NO GERENCIAMENTO DE RISCO OPERACIONAL**
Carlise Frey
Maristela Mercedes Bauer
- 134 **AUDITORIA INTERNA BASEADA NO GERENCIAMENTO DE RISCO APLICADA AO CICLO OPERACIONAL DE VENDAS DE UMA EMPRESA CALÇADISTA**
Rosilé Wust Kronbauer
Maristela Mercedes Bauer
- 161 **AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO COMO FERRAMENTA DE GESTÃO PARA O SETOR DE MARKETING DE UMA EMPRESA DE BOLSAS E ACESSÓRIOS DO VALE DO SINOS/RS**
Tamires Tondin
Angelita Renck Gerhardt
- 186 **RELEVÂNCIA DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS DAS EMPRESAS BRASILEIRAS PÓS-NORMAS IFRS**
Carine Theisen
João Batista Nast de Lima

APRESENTAÇÃO

Prezados Leitores,

na primeira edição do e-book **Contabilidade em Perspectiva**, apresentamos oito artigos de alunos e professores dos Cursos de MBA em Auditoria e Contabilidade Digital e do MBA em Controladoria de Gestão da Universidade Feevale.

O primeiro artigo, de autoria de **Camila de Souza Moehlecke e Marcos Leandro Cerveira**, é intitulado **A aplicação da Lei de Lavagem do Dinheiro: O Caso de uma Organização Contábil do Vale dos Sinos**. Neste artigo, os autores avaliaram a aplicação da Lei de lavagem de dinheiro em uma organização contábil, verificando as exigências legais aplicáveis e identificando as principais etapas da prestação de serviço, que geram informações para o cumprimento de tais exigências. Após a análise, os autores verificaram que as práticas utilizadas pelo escritório buscam contemplar as exigências legais, pois o mesmo demonstrou através de fluxogramas as etapas dos processos internos, para que o contador consiga agir cada vez mais de forma preventiva.

No segundo artigo, **A Incidência de ISS sobre a Disponibilização de dados na Internet**, de autoria de **Rodrigo Zilles Petry e Daniel Earl Nelson**, os autores estudaram a incidência da tributação do ISSQN sobre os serviços de *streaming*. O *streaming* é o nome dado a uma ferramenta utilizada na *internet*, que disponibiliza aos usuários arquivos *online* como músicas e vídeos, sendo executados sem a necessidade de *download*. Com a análise os autores constatam que o *streaming* é, sim, considerado um serviço, e desencadeará outra discussão, que será a do local de incidência do ISSQN.

Por sua vez, o terceiro artigo, **A Inserção do Controller na Gestão Contemporânea das Organizações e a tomada de Decisões Empresariais**, autoria de **Ismael Darci Kayser e Marcelo Paveck Ayub**, analisa as atribuições do *controller* no atual cenário econômico, financeiro e administrativo empresarial, identificando o nível de confiança e a utilização dos controles e informações fornecidos pelo *controller* para a tomada de decisões empresariais. O estudo revelou que a função do profissional *controller* evoluiu significativamente e na atualidade desempenha atividades e tem atribuições mais voltadas ao planejamento, auxiliando a tomada de decisões pela administração da empresa.

O quarto artigo é intitulado **Aplicação do Conceito de *Lean Office* aos Processos Administrativos de uma Instituição de Ensino Superior**, no qual os autores **Simone Inês Schütz de Souza e Marcelo Paveck Ayub** avaliaram a aplicabilidade do conceito *Lean Office* no ambiente administrativo de uma Instituição de Ensino Superior. Os resultados apontaram ser oportuna a aplicação deste conceito na Instituição estudada, propiciando fluidez aos processos, melhor desempenho das atividades e redução de desperdícios.

O artigo seguinte, das autoras **Carlise Frey e Maristela Mercedes Bauer**, intitula-se **Auditoria Interna Baseada no Gerenciamento de Risco Operacional**. Neste artigo, as autoras analisaram, a partir de um estudo de caso, a contribuição da auditoria interna baseada no gerenciamento de risco operacional aplicada ao setor de recebimento de compras de uma empresa de médio porte. O estudo revelou que a empresa possui bons controles internos que minimizam esses riscos, mas implantar um sistema de auditoria interna baseada no gerenciamento de riscos operacionais, pode mitigar e reduzir ainda mais os riscos e, assim, contribuir para um melhor funcionamento do setor de compras da Empresa X.

O sexto artigo é denominado **Auditoria Interna baseada no Gerenciamento de Risco Aplicada ao Ciclo Operacional de Vendas de uma Empresa Calçadista**, e as autoras **Rosilé Wust Kronbauer e Maristela Mercedes Bauer** analisaram os controles internos da área de vendas com base no gerenciamento de risco. Os resultados demonstraram que a rotatividade de funcionários no setor de vendas é mínima, e que a empresa deve monitorar os controles já existentes, implantar novos, definir políticas internas e traçar um plano de treinamento aos funcionários. A empresa também deve designar uma pessoa para avaliar e acompanhar os controles internos.

O sétimo artigo, de autoria de **Tamires Tondin e Angelita Renck Gerhardt**, é intitula-se **Avaliação de Desempenho como Ferramenta de Gestão para o Setor de Marketing de uma Empresa de Bolsas e Acessórios do Vale do Sinos/RS**, em que identificaram-se indicadores que evidenciam o desempenho do setor de marketing da empresa *Alpha*. As autoras concluíram que a avaliação de desempenho como estratégia de gestão é fundamental às organizações que buscam excelência nas suas operações, posto que, a apuração detalhada dos resultados relevantes as tornam mais competitivas. A partir do estudo, é proposta para a empresa uma ferramenta de fácil compreensão para gerenciar seus resultados.

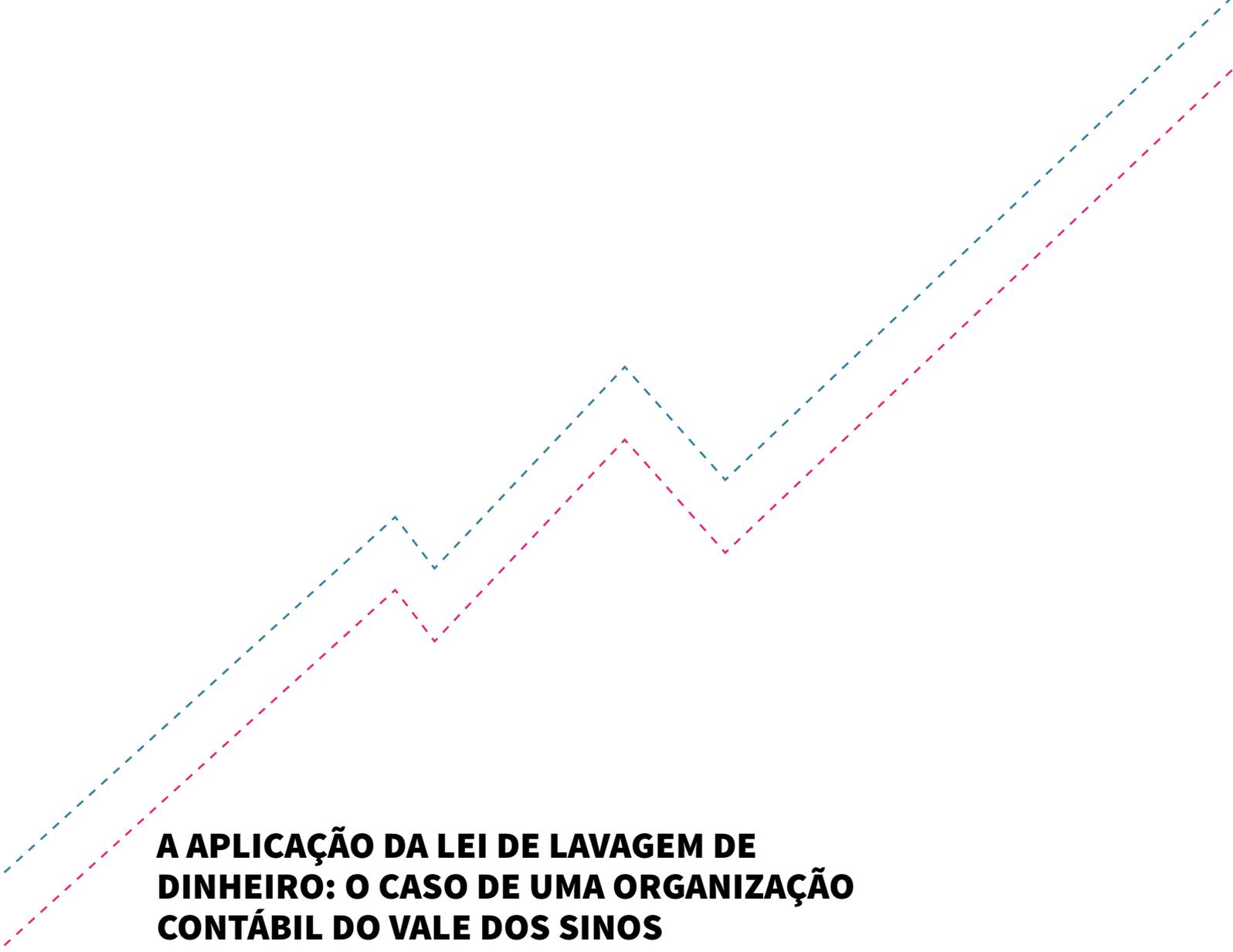
Concluindo esse e-book, apresentamos o artigo denominado **Relevância das Informações Contábeis das Empresas Brasileiras Pós-Normas IFRS**, de autoria de **Carine Theisen e João Batista Nast de Lima**, no qual os autores avaliaram a relevância das informações contábeis divulgadas pelas empresas brasileiras abertas com ações negociadas na BM&FBovespa antes e depois da migração para o padrão IFRS. Os resultados encontrados comprovam que a relevância das informações contábeis aumentou após a migração para as normas IFRS para ambos os grupos de empresas analisados; porém, não foi possível confirmar a hipótese de que a relevância das informações contábeis permanecesse inalterada para as empresas brasileiras que participam de programas ADRs. Esperava-se que, pelo fato de elas já estarem divulgando suas informações contábeis a um padrão de exigência superior (USGAAP), a migração para as normas IFRS teria um baixo impacto. Entretanto, evidenciou-se que a relevância para essa subamostra também aumentou entre os períodos “pré-IFRS” e “pós-IFRS”.

Aproveitamos para agradecer a todos os autores e autoras pela escolha do nosso e-book como forma de divulgação dos respectivos artigos.

Desejamos uma boa leitura!

Os organizadores





A APLICAÇÃO DA LEI DE LAVAGEM DE DINHEIRO: O CASO DE UMA ORGANIZAÇÃO CONTÁBIL DO VALE DOS SINOS

THE APPLICATION OF MONEY LAUNDERING
LAW: THE CASE OF AN ACCOUNTING
ORGANIZATION OF THE VALE DOS SINOS

Camila de Souza Moehlecke

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Feevale.
E-mail: camilamoehlecke@hotmail.com.

Marcos Leandro Cerveira

Mestre em Administração pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos.
Docente na Universidade Feevale.
E-mail: marcoscerveira@feevale.br.

RESUMO

A “lavagem” de dinheiro tornou-se uma expressão bastante comum e busca dar licitude a algo adquirido ilicitamente. Na tentativa de minimizar os efeitos criminais causados por tal prática, o Brasil criou a Lei nº 9.613/1998 e deu origem a Resolução do CFC nº 1.445/2013, com intuito de prevenir tais atos. Sendo assim, o artigo pretende avaliar a aplicação da Lei de lavagem de dinheiro em uma organização contábil, verificando as exigências legais aplicáveis e identificando as principais etapas da prestação de serviço, que geram informações para o cumprimento de tais exigências. Para tanto, se embasou a definição do termo “lavagem” de dinheiro, quais os crimes e penalidades previstos em Lei, as atividades que estão sujeitas a controle e qual a responsabilidade do contador na prevenção de tal crime. A pesquisa foi exploratória, envolvendo levantamento bibliográfico e análise de dados coletados através de um estudo de caso, em um escritório de contabilidade localizado no Vale dos Sinos, identificando-se quais são as atividades realizadas, a fim de atender as exigências legais. Após a análise, verificou-se que as práticas utilizadas pelo escritório buscam contemplar as exigências legais, pois o mesmo demonstrou através de fluxogramas as etapas dos processos internos, para que o contador consiga agir cada vez mais de forma preventiva.

Palavras-chave: lavagem de dinheiro. Contadores. Lei. Resolução.

ABSTRACT

The “laundering” of money has become a fairly common expression and seeks to make lawful something illicitly acquired. In an attempt to minimize the criminal effects caused by this practice, Brazil created Law No. 9.613/1998 and gave rise to CFC Resolution No. 1.445/2013, in order to prevent such acts. Thus, the article intends to evaluate the application of the Money Laundering Law in an accounting organization, verifying the applicable legal requirements and identifying the main stages of the service rendering, which generate information for the fulfillment of such requirements. To that end, the definition of the term “laundering” of money was based on the crimes and penalties provided in law, the activities that are subject to control and what the accountant’s responsibility is in preventing such crime. The research was exploratory, involving a bibliographical survey and analysis of data collected through a case study, in an accounting office located in Vale dos Sinos, identifying what activities were performed in order to meet legal requirements. After the analysis, it was verified that the practices used by the office seek to contemplate the legal requirements, as it demonstrated through flowcharts the internal process steps, so that the accountant can act more and more preventively.

Keywords: Money laundering. Accountants. Law. Resolution.

INTRODUÇÃO

No mundo globalizado em que vivemos, no qual a tecnologia está cada vez mais avançada e mais eficiente, são criados métodos bastante sofisticados de transformar ganhos ilícitos em lícitos. Fazendo, assim, com que recursos obtidos através de crimes sejam limpos e pareçam ser oriundos de uma atividade legal, sendo, portanto, “lavados” e reintegrados na economia do país como se fossem provenientes de transações lícitas.

Estima-se que apenas 1% do fluxo financeiro ilícito seja confiscado pelas autoridades, sendo que entre 2% e 5% do PIB mundial fazem parte de transações de lavagem de dinheiro. Trata-se, portanto, de um problema global que atinge toda a economia, crescendo incessantemente a cada ano, e as medidas para conter tal situação tornam-se foco de estudos e de esforços internacionais.

O mundo tem olhado com mais atenção e se preocupado com o fato de “lavar” dinheiro, pois ele acaba por desencadear uma série de crimes na tentativa de ocultar e dissimular os recursos obtidos ilicitamente. Esse trabalho então se justifica, na medida em que o Brasil também se preocupa e busca soluções para inibir tais crimes, e para tanto criou no ano de 1998 a Lei nº 9.613, que dispõe sobre os crimes de lavagem ou ocultação de bens, direitos e valores e cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF).

Para que a Lei nº 9.613/1998 fosse cumprida, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) estabeleceu normas e diretrizes, através da Resolução nº 1.445/2013, assim, ficando sujeitos ao seu cumprimento os profissionais e as organizações contábeis. Surge então a pergunta problema: como está sendo aplicada a lei de lavagem de dinheiro numa organização contábil?

Para buscar respostas ao problema de pesquisa, delimitou-se como objetivo geral avaliar a aplicação da Lei de lavagem de dinheiro em uma organização contábil. Como objetivos específicos, verificar as exigências legais aplicáveis para as organizações contábeis, identificar as principais etapas da prestação de serviços nessas organizações e identificar as etapas que necessitam gerar informações para o cumprimento das exigências estabelecidas.

Desta forma, inicia-se o artigo através do embasamento teórico que visa conceituar o termo “lavagem” de dinheiro, mencionando os crimes e as penalidades previstas em lei, elencando quais são as atividades sujeitas ao controle, os procedimentos previstos nas exigências legais e qual a responsabilidade do contador dentro deste cenário. A metodologia utilizada é um estudo de caso em um escritório contábil do Vale dos Sinos, através do qual foram obtidas as informações necessárias para a análise dos dados coletados. Portanto, a fundamentação teórica iniciará conceituando a expressão lavagem de dinheiro.

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A lavagem de dinheiro “constitui um conjunto de operações comerciais ou financeiras que buscam incorporar na economia de cada país os recursos, bens e serviços que se originaram de atos ilícitos”

(MATTOS, 2000, p. 13). Salienta Callegari que, “praticamente todos os autores que analisaram o fenômeno da *lavagem* de dinheiro acabam por defini-la de modo semelhante” (2001, p. 50). Ou seja, lavar recursos, em termos gerais, é fazer com que produtos originários de crime pareçam ter sido adquiridos legalmente.

As transações globais de lavagem de dinheiro estão estimadas entre 2% e 5% do PIB global, ou cerca de 1 a 2 trilhões de dólares por ano. De acordo com o *United Nations Office on Drugs and Crime* (UNODC), atualmente menos de 1% do fluxo financeiro ilícito é confiscado pelas autoridades. À medida que as regulamentações ampliam a sua complexidade e abrangência, o custo de *compliance* continua a crescer. Estima-se que em 2017 o gasto global com prevenção à lavagem de dinheiro ultrapassará os 8 bilhões de dólares, um aumento de quase 9% em relação ao ano de 2016.

Portanto, conforme Mattos (2000) e Spinelli (2003), trata-se de um problema global que cresce incessantemente ano pós ano e medidas para conter tal situação tornam-se foco de estudos e de um esforço internacional intenso. São inúmeras as organizações que se envolvem na luta contra a lavagem de dinheiro, comprometendo-se e somando esforços entre si para assegurar que as instituições financeiras tomem providências com a finalidade de minimizar os efeitos dessa prática.

Ainda segundo Mattos (2000), a lavagem de dinheiro permite que traficantes, contrabandistas de armas, terroristas ou até mesmo funcionários corruptos continuem com suas atividades criminosas, pois têm fácil acesso aos lucros ilícitos. Além disso, “o crime de lavagem de dinheiro acaba por manchar a imagem das instituições financeiras e pode abalar a confiança pública sobre sua integridade” (SPINELLI, 2003, p. 13).

Para que os lucros ilícitos possam ser utilizados sem comprometimento aos envolvidos, a lavagem de dinheiro realiza-se através de um processo estruturado que segue três fases que são descritas da mesma maneira por Mattos (2000) e por Spinelli (2003). Primeiro, os valores são distanciados de sua origem, evitando que se associe com o crime; segundo, o criminoso usa de várias movimentações para disfarçar e assim dificultar o rastreamento desses recursos; e terceiro, o dinheiro é disponibilizado novamente para os criminosos depois de ter sido suficientemente movimentado no ciclo de lavagem e poder então ser considerado “limpo”.

Desta forma, corroboram Vaz e Medina que “o crime de ocultação de capitais pressupõe, como é cediço, o emprego das mais variadas técnicas de dissimulação do numerário de origem espúria” (2012, p. 245). Pois, os criminosos tentam de todas as formas ocultarem os rastros da origem dos recursos, que acabam ligando-os a um provável delito, que é inerente à lavagem. Mas apesar de ser um assunto atual e bastante discutido, a ideia de ocultar ou esconder bens e direitos provindos de fontes ilícitas não é uma conduta nova. O primeiro país do mundo a criminalizar tal prática foi os Estados Unidos.

Neste país, a grande evolução das organizações criminosas ocorreu durante o período da “proibição”, época em que a “Lei Seca” vigorava, através da edição da 18ª Emenda à Constituição norte-americana, promulgada em janeiro de 1919 (MAIA, 1999). Ainda segundo Maia (1999), foi a partir do ano de 1920 que o país adotou uma legislação federal que proibiu a fabricação, a venda e o transporte de

bebidas intoxicantes, consideradas as que contivessem mais de 0,5% de teor alcoólico, exceto as com comprovada finalidade medicinal.

Durante o período que esta legislação vigorou, desenvolveram-se inúmeras organizações criminosas, além de proporcionar a geração de um mercado que fornecia produtos e serviços ilegais que movimentaram milhões de dólares. Sendo o grande personagem épico e um dos casos mais famosos, estudados e comentados, inclusive através de filmes, Alphonse Capone (MAIA, 1999).

Popularmente conhecido como Al Capone, Alphonse assumiu o controle do crime organizado em Chicago no final da década de 20. Era nascido em Nova York no ano de 1899, no Brooklyn, porém tinha ascendência italiana e ganhou notoriedade ao enriquecer com a venda de bebidas ilegais, durante o período da “Lei Seca”. Acabou sendo preso no ano de 1931 por crime de sonegação fiscal (MAIA, 1999).

Foi através da análise das declarações de imposto de renda e dos livros contábeis que os investigadores federais descobriram que no ano de 1924 cerca de US\$ 165 mil em receitas tributáveis nunca haviam sido declaradas e entre os anos de 1925 e 1929 cerca de US\$ milhão de receitas igualmente foram omitidas. Ele foi condenado na pena máxima de onze anos de reclusão, além de pagar uma multa de US\$ 80 mil (MAIA, 1999).

Os agentes tributários examinaram a movimentação bancária e também os hábitos de consumo de Capone, ou seja, constataram vários gastos que não condiziam com os valores declarados no imposto de renda. E sendo assim, conforme Raul Seixas cantou décadas mais tarde, Al Capone foi descoberto graças ao seu “furo no imposto de renda”. Contudo, na concepção de Cervini, apud Castellar (2004), a expressão lavagem surgiu dos costumes das máfias norte americanas, na década de 20, que adquiriam ou montavam lavanderias de roupas ou de automóveis para ocultar o ingresso de recursos provenientes de atividades ilícitas.

Todavia, após a prisão de Al Capone, outros chefes do crime sentiram a necessidade de proteger os seus lucros. Foi então que Meyer Lansky criou a prática que se difundiu e ficou conhecida como *offshore*, que consiste em remeter dinheiro para bancos localizados fora do estado americano, e que de preferência possuíssem tributação favorecida, ou seja, que fossem “paraísos fiscais” (MAIA, 1999).

Sendo assim, a ideia de lavar algo que teoricamente esteja “sujo” para que então fique “limpo” acaba traduzindo a real intenção desse delito, que é transformar “dinheiro sujo”, em sua origem, em “dinheiro limpo” e, aparentemente, advindo de forma honesta. A terminologia “lavagem de dinheiro” também é utilizada em diversos países, como Estados Unidos, Alemanha, Suíça, Áustria. Em contrapartida a Espanha, França e Portugal utilizam o termo “branqueamento de capitais”, que não foi bem aceito no Brasil, pois poderia ser interpretado indesejavelmente com conotação racista (CASTELLAR, 2004). Independente do termo utilizado observa-se que a intenção de dar aparência lícita a recursos ilícitos parece ser uma prática usada em grande parte do mundo.

Muita coisa mudou desde 1924, ano em que Al Capone foi descoberto. O mundo tem olhado com mais atenção e se preocupado mais com a diversidade de fatos que são desencadeados a partir da

lavagem de dinheiro, que segundo Callegari é “o processo ou conjunto de operações mediante o qual os bens ou o dinheiro resultante de atividades delitivas, ocultando tal procedência, se integram no sistema econômico ou financeiro” (2001, p. 50). No Brasil não é diferente, o país está evoluindo neste sentido. Em março de 1998, dando continuidade a compromissos assumidos pelo Brasil a partir da assinatura da Convenção de Viena, nasce a Lei nº 9.613/1998 (COAF, 2016).

No seu 1º artigo, ela deixa evidente que, quem ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores, provenientes direta ou indiretamente de infração penal, está sujeito à pena de três anos de reclusão, podendo ser reduzida ou ampliada em até dois terços dependendo das circunstâncias, além de pagamento de multa.

Este artigo da lei ainda alerta que a mesma pena será aplicada para aqueles que, para ocultar ou dissimular a utilização de bens, direitos ou valores provenientes de infração penal:

I - os converte em ativos lícitos;

II - os adquire, recebe, troca, negocia, dá ou recebe em garantia, guarda, tem em depósito, movimenta ou transfere;

III - importa ou exporta bens com valores não correspondentes aos verdadeiros (Lei nº 9.613/1998).

Ou seja, a lei deixa claro que a expressão lavagem de dinheiro se refere a um conjunto de operações comerciais ou financeiras que buscam incorporar na economia do país, de modo permanente ou mesmo transitório, bens, direitos ou valores obtidos através de atos ilícitos, em ativos lícitos, desta forma os bens podem circular e ser utilizados livremente e de forma legal. Para finalizar o artigo 1º, incorre na mesma pena quem:

I - utiliza, na atividade econômica ou financeira, bens, direitos ou valores provenientes de infração penal;

II - participa de grupo, associação ou escritório tendo conhecimento de que sua atividade principal ou secundária é dirigida à prática de crimes previstos nesta Lei (Lei nº 9.613/1998).

Sendo assim, a lei acaba por atribuir às pessoas físicas e jurídicas de diferentes setores econômicos maior responsabilidade na captação, identificação e manutenção de clientes, além de manter os registros das operações financeiras e comunicá-las aos órgãos competentes, caso haja alguma operação suspeita (COAF, 2016).

Para regulamentar e aplicar as devidas penas, o legislador preservou a competência dos órgãos reguladores já existentes e criou o Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF), ao qual cabe a regulamentação e supervisão dos demais setores. No ano de 2012, a Lei nº 9.613/1998 foi alterada pela Lei nº 12.683/2012, trazendo grandes avanços para a prevenção e combate à lavagem de dinheiro.

O COAF é um órgão vinculado ao Ministério da Fazenda e sua finalidade é disciplinar, aplicar penas administrativas, receber, analisar e identificar as ocorrências suspeitas de atividades ilícitas, sem prejudicar a competência de outras entidades, visando que atividades de controle dessa natureza possam e devam ser exercidas de forma descentralizada (Art. 14, Lei nº 9.613/1998).

Estão sujeitas a obrigações especiais de controle algumas atividades econômicas que tem na sua natureza jurídica uma maior exposição e de certa forma estão mais próximas aos efeitos dos crimes relacionados anteriormente. Pode ser em função do tipo de ativo que negociam ou da impessoalidade dos seus agentes, sendo assim, o artigo 9º da Lei nº 9.613/1998 elenca as pessoas sujeitas ao cumprimento de obrigações especiais. No sentido de prestar informações que possam identificar possíveis indícios de irregularidade das quais sejam um agente, ainda que de forma passiva e mesmo que desconhecendo o ato ilícito, portanto, são sujeitas:

I - a captação, intermediação e aplicação e recursos financeiros de terceiros, em moeda nacional ou estrangeira;

II - a compra e venda de moeda estrangeira ou ouro como ativo financeiro ou instrumento cambial;

III - a custódia, emissão, distribuição, liquidação, negociação, intermediação ou administração de títulos ou valores mobiliários (Lei nº 9.613/1998).

O artigo 9º descreve ainda todas as atividades sujeitas ao mecanismo de controle, ao total são dezoito atividades, das mais diversas como: seguradoras, bolsa de valores, comerciantes de joias, administradoras de cartões de crédito, enfim, não serão abordadas todas as atividades, mas será dada atenção especial a uma delas:

XIV - as pessoas físicas ou jurídicas que prestem, mesmo que eventualmente, serviços de assessoria, consultoria, contabilidade, auditoria, aconselhamento ou assistência, de qualquer natureza, [...] (Lei nº 9.613/1998).

Pelo exposto na Lei, fica evidenciado que os prestadores de serviço de contabilidade, auditoria e consultoria fazem parte do grupo de atividades sujeitas a obrigações especiais de controle. Tais obrigações são normatizadas por meio de instruções específicas para cada caso. São abrangidas desde a manutenção de cadastros atualizados de clientes, informações sobre toda e qualquer transação que ultrapasse o limite fixado pelas autoridades competentes e algumas informações que podem ser fornecidas sem o conhecimento do cliente, quando houver indícios de crimes, ainda que não realizados.

Para que a Lei nº 9.613/1998 fosse cumprida a partir de janeiro de 2014, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através da Resolução nº 1.445/2013, estabeleceu normas gerais de prevenção à lavagem de dinheiro e financiamento ao terrorismo. Estão sujeitos ao seu cumprimento os profissionais e Organizações Contábeis que prestem serviços de assessoria, consultoria, contabilidade, auditoria, aconselhamento ou assistência, de qualquer natureza, mesmo que de forma eventual. Sendo assim, ficam sujeitos a prestar esclarecimentos ao COAF.

Desta forma, o governo incluiu as empresas e os profissionais da contabilidade e auditoria como meios de controlar este tipo de crime no país, ou seja, eles passam a ser agentes de prevenção deste delito. Este fato se deu por meio da Lei nº 12.683/2012, na qual foram incluídos os profissionais da contabilidade como intermediários do processo, assim o Brasil se adapta às regras internacionais e também amplia a fonte de informações do COAF.

Para que os propósitos da Lei e da Resolução sejam alcançados, os profissionais devem esclarecer os seus clientes quanto aos direitos e deveres dos contadores em relação aos atos praticados pelos clientes. Além disso, devem incluir no contrato de prestação de serviço uma cláusula que contemple as obrigações referentes ao cumprimento da Lei nº 9.613/1998 e suas alterações e a Resolução do CFC nº 1.445/2013. Serão abordadas todas as seções da Resolução, de forma que fiquem demonstrados os procedimentos que devem ser observados pelos profissionais da contabilidade.

Algumas operações devem ser analisadas com atenção pelos profissionais contábeis, é o que trata o artigo 1º da Resolução nº 1.445/2013. Ou seja, todos os profissionais e Organizações Contábeis que prestem serviços de assessoria, consultoria, contadoria, auditoria, aconselhamento ou assistência, de qualquer maneira e mesmo que de forma eventual, nas seguintes operações: de compra e venda de imóveis; de gestão de fundos e valores mobiliários ou outros ativos.

Além dessas operações, o artigo também enumera mais algumas atividades que devem ser monitoradas pelos profissionais contábeis, tais como: de abertura ou gestão de contas bancárias, de poupança, investimento ou de valores mobiliários; de criação, exploração ou gestão de sociedade de qualquer natureza, fundações, fundos fiduciários ou estruturas análogas; financeiras, societárias ou imobiliárias e de alienação ou aquisição de direitos sobre contratos relacionados a atividades desportivas ou artísticas profissionais.

Os profissionais devem ficar atentos às atividades citadas no artigo 1º desta resolução na prestação de serviço ao cliente, pois não se trata apenas de atividades desenvolvidas pelo cliente, mas também quando o serviço envolver a realização de operações em nome ou por conta do cliente. Para tanto devem ser implementadas políticas de prevenção à lavagem de dinheiro que será abordada na seção seguinte.

No 2º artigo da Resolução CFC nº 1.445/2013 ficam estabelecidas as políticas de prevenção à lavagem de dinheiro e ao financiamento ao terrorismo, que devem ser implantadas tanto para pessoas físicas quanto jurídicas, considerando seu volume de operações e no caso de pessoas jurídicas, o seu porte, abrangendo alguns controles específicos.

Os clientes e demais envolvidos nas operações devem ser devidamente identificados, bem como o propósito, a natureza e o beneficiário final dos serviços prestados. Toda e qualquer suspeita de atividade ilícita praticada pelo cliente, e que possa ser considerada indício de crime previsto na Lei nº 9.613/1998, deve ser obrigatoriamente comunicada. As políticas citadas acima precisam ser revisadas periodicamente para verificação de sua eficácia em relação aos objetivos propostos.

Do artigo 4º ao 7º da Resolução CFC nº 1.445/2013, são tratados os aspectos cadastrais dos clientes e demais envolvidos. Em todas as operações que realizarem, os profissionais da contabilidade e as organizações contábeis devem manter atualizados os cadastros de seus clientes, com todas as informações qualitativas, sejam pessoas físicas ou jurídicas, procuradores, representantes ou sócios de empresas. Sempre que houver dúvida quanto à veracidade das informações constantes no cadastro, os profissionais devem adotar procedimentos de verificação e confirmação dos dados informados pelos clientes. Conforme artigo nº 8 da Resolução CFC nº 1.445/2013, todos os serviços que os pro-

fissionais e as organizações contábeis prestarem e realizarem em nome dos seus clientes devem ser registrados. Para Las Casas (2006), os serviços são definidos como uma transação realizada por uma empresa ou indivíduo e que não tem como objetivo a transferência de bens. O registro dos serviços deve conter a identificação do cliente, descrição minuciosa dos serviços e operações realizadas, valores e datas das operações, formas e meios de pagamento, sempre verificando se há necessidade de comunicar alguma operação suspeita.

No artigo 9º da Resolução CFC nº 1.445/2013 são contempladas as situações que podem configurar indícios da ocorrência de crimes previstos na Lei nº 9.613/1998, ou que sejam relacionados com ela, devendo ser analisados com atenção especial e caso sejam consideradas suspeitas, deverão ser comunicadas ao COAF. Enquadram-se neste artigo as operações que aparentemente não forem resultantes da atividade ou do ramo de negócio do cliente, além de situações nas quais não fique clara a identificação da origem dos recursos ou sua fundamentação legal.

O COAF também alerta para a incompatibilidade da operação com o patrimônio e com a capacidade financeira do cliente, bem como a impossibilidade de identificação do beneficiário final da operação. Os profissionais devem ficar atentos para a realização por parte dos clientes, beneficiários finais, procuradores ou representantes de empresas, e demais envolvidos, em atividades com países de tributação favorecida ou com regime fiscal privilegiado.

Outro indício que deve ser observado é quando o cliente mantém-se resistente ao fornecimento de informações esclarecedoras para a formalização do cadastro ou mesmo para o registro de operações, que podem ser complexas ou ter um custo muito elevado dificultando o rastreamento dos recursos. Devem ser observadas operações fictícias ou com indícios de superfaturamento ou subfaturamento, ou até mesmo com cláusulas incompatíveis com as praticadas no mercado.

No que tange a Declaração de Comprovação de Rendimentos (Decore), os valores informados na Decore devem ser compatíveis com a capacidade financeira do cliente, bem como todas as operações realizadas, quaisquer que sejam, sempre devem ter fundamentação econômica e legal.

No Artigo 10 da Resolução são elencadas as situações que serão comunicadas ao COAF, independente de qualquer análise ou consideração. A primeira delas refere-se a todos os serviços prestados pelos profissionais ou Organizações Contábeis, que envolvam o recebimento, em espécie, de valor igual ou superior a R\$ 30 mil, ou de valor equivalente em outra moeda, por meio de cheque ao portador, inclusive a compra ou a venda de bens móveis ou imóveis que integrem o ativo das pessoas jurídicas citadas na primeira seção do capítulo.

Também serão informadas as constituições de empresas ou o aumento de capital social, integralizados em moeda corrente nacional e em espécie que ultrapassem a quantia de R\$ 100 mil, ainda dentro deste valor serão informadas as aquisições de ativos e pagamentos a terceiros.

Para os profissionais da auditoria das demonstrações contábeis, devem ser informadas as operações detectadas no curso normal de uma auditoria, levando em consideração os critérios de amostragem.

A extensão dos testes depende da avaliação dos riscos e do controle interno da entidade, assim como o valor da materialidade para a execução da auditoria, sendo que são seguidas as normas técnicas aprovadas pelo conselho de contabilidade.

Os serviços de assessoria contratados por uma pessoa física ou jurídica para análise de riscos de outra empresa que não seja cliente, não acarretarão objeto de comunicação ao COAF. Todas as comunicações ao COAF deverão ser feitas diretamente no seu sítio eletrônico no prazo de 24 horas a contar do momento em que o responsável pelas comunicações entender que seja necessário.

O contador responsável através do sítio eletrônico vai preencher as informações solicitadas e terá que marcar quais são as operações realizadas pelo cliente que podem ter indícios de crime, conforme demonstrado no quadro 1:

(continua)

Art. 9º I - operação que aparente não ser resultante das atividades usuais do cliente ou do seu ramo de negócio.
Art. 9º II - operação cuja origem ou fundamentação econômica ou legal não sejam claramente aferíveis.
Art. 9º III - operação incompatível com o patrimônio e com a capacidade econômica financeira do cliente.
Art. 9º IV - operação com cliente cujo beneficiário final não é possível identificar.
Art. 9º V - operação ou proposta envolvendo pessoa jurídica domiciliada em jurisdição consideradas pelo Grupo de Ação contra a lavagem de Dinheiro e o Financiamento do Terrorismo (GAFI) de alto risco ou com deficiências de prevenção e combate à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo ou países ou dependências consideradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) de tributação favorecida e/ou regime fiscal privilegiado.
Art. 9º VI - operação ou proposta envolvendo pessoa jurídica cujos beneficiários finais, sócios, acionistas, procuradores ou representantes legais mantenham domicílio em jurisdições consideradas pelo GAFI de alto risco ou com deficiências estratégicas de prevenção e combate à lavagem de dinheiro e ao financiamento ao terrorismo ou países ou dependências consideradas pela RFB de tributação favorecida e/ou regime fiscal privilegiado.
Art. 9º VII - resistência, por parte do cliente ou demais envolvidos, ao fornecimento de informações ou prestação de informação falsa ou de difícil ou onerosa verificação, para a formalização do cadastro ou o registro da operação.
Art. 9º VIII - operação injustificadamente complexa ou com custos mais elevados que visem dificultar o rastreamento dos recursos ou a identificação do real objetivo da operação.
Art. 9º IX - operação aparentemente fictícia ou com indícios de superfaturamento ou subfaturamento.
Art. 9º X - operação com cláusulas que estabeleçam condições incompatíveis com as praticadas no mercado.
Art. 9º XI - operação envolvendo Declaração de Comprovação de Rendimentos (Decore), incompatível com a capacidade financeira do cliente, conforme disposto em Resolução específica do CFC.
Art. 9º XII - qualquer tentativa de burlar os controles e registros exigidos pela legislação de prevenção à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo.
Art. 9º XIII - Quaisquer outras operações que, considerando as partes e demais envolvidos, os valores, modo de realização e meio de pagamento, ou a falta de fundamento econômico ou legal, possam configurar sérios indícios da ocorrência dos crimes previstos na Lei nº 9.613/1998 ou com eles relacionar-se.

(conclusão)

Art. 10 I - prestação de serviço realizada pelo profissional ou Organização Contábil, envolvendo o recebimento, em espécie, de valor igual ou superior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) ou equivalente em outra moeda.
Art. 10 II - prestação de serviço realizada pelo profissional ou Organização Contábil, envolvendo o recebimento, de valor igual ou superior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), por meio de cheque emitido ao portador, inclusive a compra ou a venda de bens móveis ou imóveis que integrem o ativo das pessoas jurídicas de que trata o Art. 1º. Resolução CFC nº 1.445/2013.
Art. 10 III - constituição de empresa e/ou aumento de capital social com integralização em moeda corrente, EM ESPÉCIE, acima de R\$ 100.000,00 (cem mil reais).
Art. 10 IV - aquisição de ativos e pagamentos a terceiros, em espécie, acima de R\$ 100.000,00 (cem mil reais).

Quadro 1 - Comunicação ao COAF

Fonte: COAF (2016)

Após identificar quais operações o cliente realizou, o contador finaliza a comunicação e ela é enviada eletronicamente ao COAF. Caso não haja nenhuma comunicação durante o ano civil, as pessoas obrigadas devem apresentar a declaração ao COAF até o dia 31 de janeiro do ano seguinte.

Os cadastros e registros mencionados nos artigos 4º e 8º, além das correspondências tratadas no artigo 4º devem ser conservados por no mínimo cinco anos, a contar da data de entrega do serviço contratado.

As informações contidas nos bancos de dados de entidades públicas ou privadas não substituem as exigências dos artigos 4º, 5º, 6º e 7º, sendo admitidas somente para confirmação dos dados previamente coletados. O registro cadastral dos contadores também deve sempre ser mantido atualizado junto ao Conselho Regional de Contabilidade de seu Estado. Importante ressaltar que sempre que o profissional comunicar algo utilizando-se de boa-fé, não será responsabilizado civil ou administrativamente.

Por outro lado, quando as obrigações da Resolução não forem cumpridas, o profissional contábil estará sujeito às sanções previstas em Lei. Para aprimorar os controles da Resolução, cabe ao contador acompanhar no sítio do COAF e do CFC, a divulgação de informações adicionais, bem como aquelas relativas aos chamados paraísos fiscais ou regime de tributação favorecida.

Os profissionais e Organizações Contábeis são obrigados a atender aos requisitos exigidos pelo COAF, respeitando a periodicidade, forma e condições por ele estabelecidas, preservando o sigilo, da mesma forma que todas as comunicações previstas na Resolução.

Devido às normas estabelecidas pela Lei nº 9.613/1998 e pela Resolução do CFC nº 1.445/2013 o Contador acabou por ganhar mais destaque dentro de sua área de atuação. Como ele ocupa uma posição de certa forma privilegiada dentro das organizações, em função do acesso que ele tem a planos estratégicos, operacionais e políticas de gestão da empresa, o Contador tornou-se uma importante fonte de informações (JUNG, 2007). Sua responsabilidade deixou de ser apenas técnica-profissional e passou também a ser ética, civil e criminal.

Segundo Jung (2007), alguns tipos de negócio são historicamente mais vulneráveis e mais visados pelos criminosos para lavagem de dinheiro. Portanto, o profissional contábil deve estar atento e sempre deve procurar ter maior controle das atividades praticadas por estes tipos de empresas, uma vez que sejam seus clientes. Pode-se citar como exemplo: instituições financeiras, companhias seguradoras, imobiliárias, compra e venda de joias, pedras, metais preciosos, antiguidades e obras de arte.

Dentro do tema lavagem de dinheiro o contador pode atuar de duas formas distintas. Primeiro, ele pode ser o responsável por desenvolver mecanismos de controle para a prestação de informações exigidas pelos órgãos de fiscalização, seja no âmbito federal, estadual ou municipal. Segundo, ele pode ser o responsável ou corresponsável pelos atos criminosos, desta forma, ajudando o empresário a lavar e ocultar bens e direitos (JUNG, 2007).

Sendo assim, a legislação civil, comercial e fiscal, em diversas situações, classifica o profissional da contabilidade como responsável ou corresponsável, juntamente com o empresário ou cliente, por atitudes passivas ou ativas, que podem ocasionar danos ou prejuízos a terceiros (SILVA, 2007). Dentre eles Jung (2007) cita: emissão de DECORE sem comprovação, entrega de declarações com distorção de informações, sonegação de impostos, emissão de notas fiscais “frias”, entre outros.

Não seria necessária a força de Lei para que os contadores cumprissem seu papel na sociedade. Haja vista que existem os Princípios Fundamentais e as Normas de Contabilidade que por si só já responsabilizam o contabilista por suas ações face às atividades técnicas que desenvolve junto às organizações e à sociedade. De acordo com o Art. 2º do Código de Ética Profissional, é dever do profissional de contabilidade: “[...] exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente, em especial os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade [...]” (CFC, 1996).

Além disso, o Art. 3º do Código de Ética Profissional deixa claro que é vedado ao contabilista, “concorrer para a realização de ato contrário à legislação ou destinado a fraudá-la ou praticar, no exercício da profissão, ato definido como crime ou contravenção” (CFC, 1996). Portanto, o contador deve pautar sua conduta de acordo com os princípios morais que regem sua vida em sociedade, embora alguns profissionais acabem ajudando seus clientes em atividades criminosas de ocultação de bens e direitos.

São utilizados métodos de lavagem de dinheiro cada vez mais sofisticados, segundo Silva (2007) e Jung (2007), o que se imagina que pode haver envolvimento de maus profissionais contábeis em tais atividades. Para que o contador preste um serviço de qualidade, ele precisa deter um conhecimento que vai além de sua formação técnica. É necessário que ele conheça e compreenda as operações das organizações para as quais ele trabalha.

O profissional contábil não pode ser ingênuo e agir apenas de boa-fé, deve sempre manter-se dentro os requisitos do código de ética profissional e se precaver de responsabilidades que possam lhe ser impostas por atos praticados pelos empresários sem seu conhecimento.

PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia, segundo Oliveira (2002), deve estudar os métodos ou os meios de investigação de um pensamento correto ou não, entre o que é real ou ficção. Já para Prodanov e Freitas (2013, p. 14): “A Metodologia é a aplicação de procedimentos e técnicas que devem ser observados para construção do conhecimento, com o propósito de comprovar sua validade e utilidade nos diversos âmbitos da sociedade”.

Portanto, a metodologia auxilia e facilita o processo de pesquisa, orientando o estudante e dando embasamento na parte metodológica, além disso, é um elemento que facilita a produção do conhecimento e do entendimento do processo de busca de respostas, no desenvolvimento do raciocínio e da criatividade do indivíduo (PRODANOV; FREITAS, 2013).

Quanto aos fins a pesquisa será exploratória envolvendo levantamento bibliográfico e análise dos dados coletados. A pesquisa exploratória “tem como finalidade proporcionar mais informações sobre o assunto que vamos investigar, possibilitando sua definição e seu delineamento, isto é, facilitar a delimitação do tema da pesquisa” (PRODANOV; FREITAS, 2013, p. 51). Portanto, neste sentido, a pesquisa propõe explorar os conhecimentos adquiridos no levantamento bibliográfico, analisá-los e assim buscar respostas ao problema de pesquisa.

No que diz respeito aos meios, este trabalho utilizou como embasamento teórico a pesquisa bibliográfica, com a finalidade de amparar a análise e entendimento dos dados coletados e conhecer conceitos e elucidações acerca do problema de pesquisa. As fontes de pesquisa foram: livros, artigos, legislação e *sites*. Segundo Marconi e Lakatos (2012, p. 57), a pesquisa bibliográfica:

Abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, materiais cartográficos, etc., até meios de comunicação orais: rádio, gravações em fita magnética e audiovisuais: filmes e televisão. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas, quer gravadas.

O estudo de caso será realizado através da análise das atividades de um escritório de contabilidade em Novo Hamburgo, Rio Grande do Sul. Serão descritos os processos internos do escritório que têm o intuito de prevenir a ocultação de bens e valores através da contabilidade, podendo iniciar-se na abertura da empresa, na emissão de notas fiscais, na emissão de Decores, na distribuição de lucros, entre outros.

Quanto à abordagem, é um tipo de pesquisa qualitativa, entendido como uma categoria de investigação que tem como objeto o estudo de uma unidade de forma aprofundada, podendo tratar-se de um sujeito, de um grupo de pessoas, de uma comunidade, etc. Foram utilizadas como técnicas de pesquisa as informações documentais, artigos e legislação da área estudada. O pesquisador tende

a analisar os dados indutivamente. O processo e seu significado são os focos principais da pesquisa qualitativa (PEREIRA, 2010).

Serão analisadas e descritas as atividades de um escritório de contabilidade localizado em Novo Hamburgo, Rio Grande do Sul, por amostra não probabilística, por julgamento da pesquisadora, que para Beuren (2006, p. 125) “a amostragem não probabilística é dita amostragem subjetiva ou por julgamento”. Ela ocorre quando há uma escolha deliberada dos elementos da amostra, que Pereira (2010) define como sendo aquelas escolhas de sujeitos que representem o bom julgamento da população.

Os dados foram coletados no escritório de contabilidade Dal Medico Digidados, através de um estudo de caso, pois se buscou um estudo profundo de um assunto específico. Ou seja, como os conhecimentos pesquisados e estudados estão sendo aplicados em um escritório de contabilidade. Para Prodanov e Freitas (2013, p. 60), “o estudo de caso consiste em coletar e analisar informações sobre determinado indivíduo, uma família, um grupo ou uma comunidade, a fim de estudar aspectos variados de sua vida, de acordo com o assunto da pesquisa”. Desta forma possibilita o conhecimento mais profundo das práticas utilizadas pela empresa estudada.

A análise de dados consiste em trabalhar com todo o material obtido durante o processo de pesquisa, segundo Beuren (2006), ele deve ocorrer de forma sistematizada. O ideal é que o pesquisador organize os dados coletados através da pesquisa realizada e os analise à luz das teorias e conceitos pesquisados nos livros, artigos, legislações. Segundo Marconi e Lakatos (2012, p. 221), dados são: “Apresentação dos resultados, passo a passo, indicando os elementos mais importantes, delineando as fases do estudo e demonstrando o que a pesquisa realmente apurou”.

Neste caso serão analisadas as atividades desenvolvidas no escritório Dal Medico Digidados e serão explicados os fatos e as relações existentes entre a teoria e a realidade que acontece na vida profissional dos contadores e auditores. Será verificado se realmente o que está previsto na legislação está sendo observado e vivenciado na profissão contábil.

ANÁLISE DE DADOS

A Dal Medico Digidados Ltda, mais conhecida por DM Contabilidade, é um escritório contábil, fundado em abril de 1991, na cidade de Novo Hamburgo, no Vale dos Sinos, por Walli e Fernando Dal Medico, mas a responsabilidade civil era da Sra. Walli. Todas as atividades da empresa eram desenvolvidas na sua residência e possuía 04 clientes.

Três anos se passaram e Sirlei Dal Medico torna-se sócia da empresa. No ano de 1998 o sócio Fernando conclui o curso Técnico de Contabilidade e através do seu registro no CRC/RS passou a assumir a responsabilidade técnica da empresa que já possuía 52 clientes.

No ano de 2003 as atividades foram transferidas para um local mais amplo. Através de financiamento junto a uma instituição financeira, as instalações físicas e os equipamentos de informática foram modernizados. O número de clientes continuava aumentando, sendo 66 no total. Atualmente a empresa

conta com 07 funcionários e 120 clientes, atendendo empresas tributadas pelo Lucro Real, Presumido, Simples Nacional e Micro Empreendedor Individual - MEI.

Assim, busca-se, através do estudo que será realizado em um escritório de contabilidade, atingir o objetivo geral do artigo, que é avaliar a aplicação da Lei de lavagem de dinheiro em uma organização contábil. Além disso, têm-se como objetivos específicos: verificar as exigências legais aplicáveis para organizações contábeis, identificar as principais etapas da prestação de serviços em uma organização contábil e identificar as etapas da prestação de serviço que necessitam gerar informações para o cumprimento das exigências legais estabelecidas.

Para iniciar a análise dos dados coletados, todas as informações obtidas foram transformadas em fluxogramas, que se subdividem em processos específicos. Pois, “um prestador de serviços deve desenhar um fluxograma e pensar nas etapas da prestação de serviços, objetivando satisfazer seus clientes de forma racional e lucrativa” (LAS CASAS, 2006, p. 80).

Os processos são definidos para facilitar a prestação de serviços do escritório. Os fluxogramas foram desenhados visando a fluidez e a eficiência, pois assim permitem que a prestação de serviços ocorra com o mínimo possível, ou de preferência sem interrupções, complicações e impedimentos nas etapas do processo (LAS CASAS, 2006). No fluxograma 01 está demonstrada a primeira etapa do processo denominada: Conhecendo o Cliente.

O processo de conhecer o cliente inicia-se quando o escritório recebe um cliente que já tem a empresa constituída e está trocando de prestador de serviço, ou quando uma pessoa física decide empreender e abrir seu próprio negócio. Esta etapa é de extrema importância para a organização contábil, pois é nesta fase que são diagnosticados e avaliados os clientes, atendendo assim o artigo 2º da Resolução CFC nº 1.445/2013, que trata da política de prevenção à lavagem de dinheiro.

O primeiro vínculo com o cliente é estabelecido pelo gestor do escritório, que também é o responsável pela parte comercial do mesmo. Quando a empresa já está estabelecida, o gestor do escritório marca uma visita e vai até ela para conhecer melhor as atividades que a mesma desenvolve, pois a realização de uma diligência para a qualificação dos clientes é abordada através do inciso I, do artigo 2º, da Resolução do CFC nº 1.445/2013. Ou seja, faz parte da política de prevenção à lavagem de dinheiro conhecer o cliente, saber quais são suas operações e como é o ambiente comercial.

Também é o gestor do escritório que o apresenta, elenca os serviços que serão prestados, esclarece as dúvidas e firma o compromisso da prestação de serviços, através da assinatura do contrato. No contrato estão descritos os direitos e as obrigações do escritório e do cliente e após assinado, cada parte fica com uma cópia.

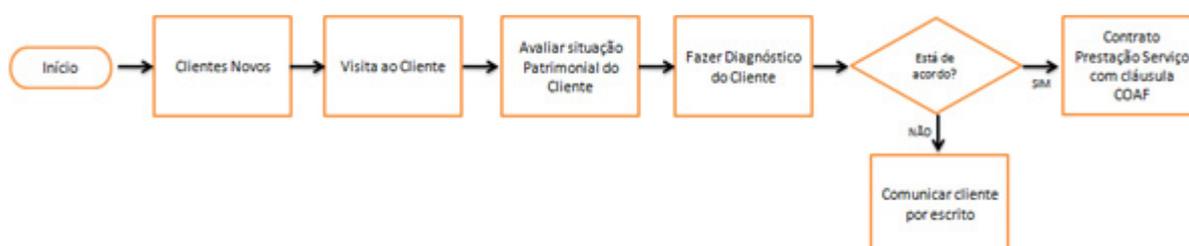
Quando a situação é de uma pessoa física que vai abrir um negócio, é importante esclarecer o empresário da responsabilidade que o mesmo está assumindo, deixando claro que há obrigações a serem cumpridas e que a contabilidade é de extrema importância para o bom andamento do negócio. Conforme o artigo 7º da Resolução CFC nº 1.445/2013, é importante averiguar se a empresa será aberta

em nome dos sócios, ou se serão utilizados terceiros, pois neste caso pode haver indícios de irregularidades.

Outro fator relevante que deve ser observado é a atual situação patrimonial do cliente, tanto na pessoa física quanto na jurídica, segundo o artigo 9º da Resolução CFC nº 1.445/2013, uma vez que as movimentações de bens e valores devem ser compatíveis com a realidade e com a natureza do negócio do cliente. Esta análise pode ser feita através da solicitação da última declaração de imposto de renda do cliente. Após o escritório receber as informações e o contador responsável fazer a devida análise, ele decide se o cliente está de acordo com o que o escritório propõe ou não.

Havendo inconsistências no processo, o contador responsável envia um comunicado por escrito ao cliente explicando as razões de não poder atendê-lo. Por outro lado, se a situação estiver de acordo e o escritório iniciar a prestação de serviço, será feito um Contrato de Prestação de Serviço entre o escritório e a empresa, conforme já mencionado anteriormente.

O Conselho Federal de Contabilidade disponibiliza em seu sítio eletrônico através da Resolução CFC nº 987/03 um modelo básico de Contrato de Prestação de Serviços Contábeis, Distrato de Prestação de Serviços e Transferência de Responsabilidade Técnica. Cabe ao contador explicar ao seu cliente a importância do contrato e dos propósitos da Lei nº 9.613/1998, inclusive incluindo uma cláusula tratando exclusivamente da Resolução CFC nº 1.445/2013. O fluxograma 01 mostra de forma resumida o processo de conhecer o cliente.



Fluxograma 01 - Conhecendo o Cliente
Fonte: Elaborado pelos autores

Após a assinatura do contrato, o escritório passa a receber as movimentações da empresa contratante. Com o contrato de prestação de serviços assinado, o escritório inicia as atividades com a empresa. É feito o cadastro do cliente no sistema do escritório, o qual deve sempre ser mantido atualizado atendendo assim ao artigo 4º da Resolução CFC nº 1.445/2013.

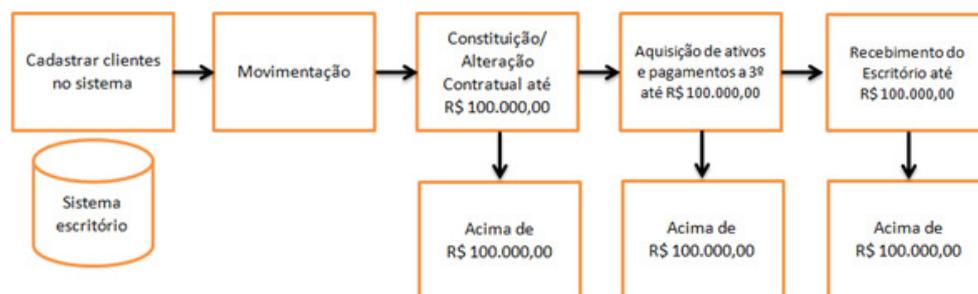
Na DM Contabilidade uma profissional fica responsável pelo setor de cadastros e verifica se as informações passadas pelos clientes são de fato verdadeiras. São solicitadas as cópias autenticadas dos documentos pessoais dos clientes e também os documentos da pessoa jurídica, como comprovante de endereço e carnê de IPTU, por exemplo.

O artigo 10 da Resolução CFC nº 1.445/2013, trata no seu inciso III das constituições de empresa ou alterações contratuais, com integralização em moeda corrente nacional, com valores acima de R\$ 100 mil. Ou seja, neste caso o contador deve comunicar ao COAF tal operação. No escritório analisado, o contador responsável pelos contratos e alterações contratuais solicita ao cliente cópia da última declaração de imposto de renda da pessoa física, para verificar as informações. Além disso, quando o cliente pretende abrir uma Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI) é alertado sobre os riscos ao qual está exposto, além de comprovar o capital social que será integralizado na empresa, por meio de depósito bancário.

Durante o percurso das atividades normais da empresa são observadas pelos profissionais da contabilidade todas as movimentações bancárias dos clientes. As aquisições de ativos bem como pagamentos realizados a terceiros, em espécie, acima de R\$ 100 mil, devem ser comunicadas ao COAF, segundo artigo 10, inciso IV, da Resolução 1.445/2013. No escritório a pessoa da contabilidade que realiza o lançamento contábil fica responsável por avisar o contador quando tal operação ocorre.

Quanto ao recebimento da prestação de serviço pelo escritório de contabilidade, ou pelo profissional contábil, que seja feito em moeda corrente nacional, em espécie, de valor igual ou maior a R\$ 30 mil, o fato deve ser comunicado ao COAF, atendendo assim o artigo 10, inciso I e II, da Resolução CFC 1.445/2013.

Portanto, conforme verifica-se no fluxograma 02, o escritório adota algumas medidas iniciais para cadastrar clientes no sistema e para fazer a parte burocrática de abertura de uma empresa. Também são observadas as aquisições de ativos, que muitas vezes são feitas logo no início das atividades das empresas, bem como pagamentos a terceiros e o próprio serviço que o escritório realiza.



Fluxograma 02 - Cadastro de clientes
Fonte: Elaborado pelos autores

Uma vez finalizada esta etapa, o cliente passa a ter movimentações mensais em sua empresa, desta forma o fluxograma 03 demonstra as atividades que são realizadas para cada empresa.

Além dos procedimentos exigidos pela Resolução do CFC nº 1.445/2013, o escritório procura identificar outros indícios de fraudes através dos lançamentos contábeis feitos mensalmente. Na escrita fiscal são conferidas as notas fiscais de compra e de venda e sempre é feito um comparativo entre

entradas e saídas de mercadorias, a fim de verificar o quanto a empresa está de fato vendendo para suprir seus custos.

Também são emitidos relatórios através do sítio eletrônico da Secretaria da Fazenda Estadual, para verificar se todas as notas fiscais de compra e de venda da empresa foram enviadas ao escritório e se não houve omissão de algum documento. Quando o cliente é prestador de serviços, a verificação é feita através do sítio eletrônico das prefeituras correspondentes.

Ainda na escrita fiscal são verificadas as notas fiscais de compra e observado se não há produtos que foram comprados que sejam incompatíveis com a atividade da empresa, atendendo assim aos requisitos do inciso VIII, do artigo 9º, da Resolução CFC nº 1.445/2013. O mesmo se dá nas vendas, analisando-se as notas fiscais de venda ou de prestação de serviço, para conferir se a empresa não está exercendo alguma atividade não contemplada no seu contrato social.

O escritório, ainda, mantém o hábito de, na escrita fiscal, observar se a empresa está agregando valor em seus produtos ou serviços. Ou seja, tem que haver certa margem de valor agregado, que possibilite uma geração de lucro para a empresa. Não podendo haver vendas de produtos ou serviços pelo mesmo valor da compra ou dos custos do serviço prestado. Desta forma, também verifica-se se não há indícios de superfaturamento ou subfaturamento, conforme inciso IX, do artigo 9º, da Resolução CFC nº 1.445/2013.

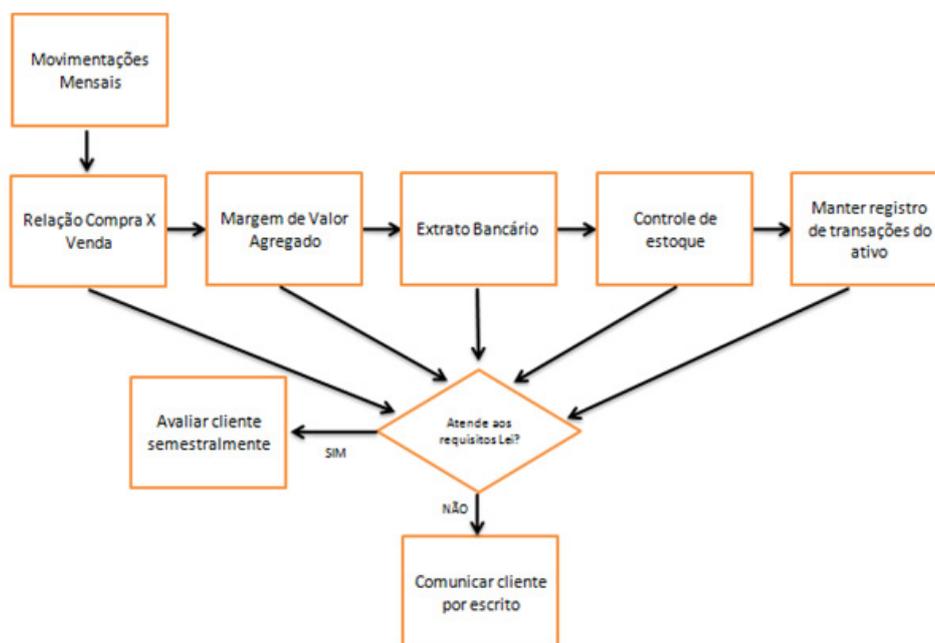
Importante ressaltar que todos os métodos adotados pelo escritório e citados anteriormente visam atender a Resolução do CFC nº 1.445/2013, que no seu artigo 9º trata das operações que podem configurar indícios de ocorrência de crimes. Ou seja, são alguns controles feitos internamente, a fim de antecipar o contador de futuros problemas ou erros que possam estar acontecendo.

Após finalizada a etapa da escrita fiscal, os documentos da empresa são encaminhados para a contabilidade, que faz os devidos lançamentos contábeis. Os extratos bancários são conferidos e é observado se há movimentações que não condizem com as atividades da empresa ou com sua capacidade econômica financeira, atendendo o inciso III, do artigo 9º, da Resolução CFC nº 1.445/2013. Confere-se, também, se há duplicidade nas duplicatas, empréstimos ou adiantamentos efetuados à entidade pelos proprietários, depósitos bancários não identificados, faturas pagas sem comprovação, entre outros.

Nem sempre algum dos itens citados é um indício de fraude, porém o contador deve ficar atento e pedir que o cliente comprove tais transações. Podem ocorrer algumas situações por falta de conhecimento do cliente, do funcionário que está desenvolvendo a atividade, ou mesmo algum erro no processo. Porém estes são alguns exemplos que podem de fato acontecer nas empresas e que o profissional deve examinar com atenção.

Também na etapa da contabilidade são verificados os valores de estoque declarados pelas empresas. Quando há uma diferença entre o estoque físico e contábil significa que a empresa não está emitindo notas fiscais de todas as vendas, neste caso o gestor do escritório faz um comunicado e envia para o cliente.

Quanto à aquisição de ativos, eles devem ser comprados através de nota fiscal, ficando clara a forma de pagamento das parcelas e são verificados se os bens adquiridos em nome da empresa realmente são para uso da mesma. Também são observadas se as condições econômicas da empresa são favoráveis para tal investimento. O fluxograma 03 demonstra de forma resumida o processo das movimentações mensais das empresas.

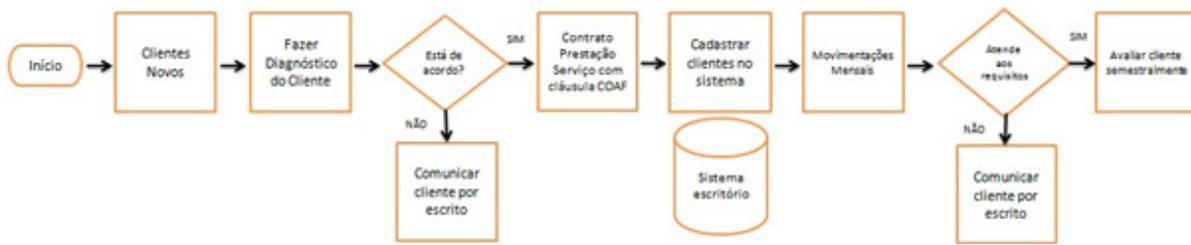


Fluxograma 03 - Movimentações mensais
Fonte: Elaborado pelos autores

Todas as movimentações listadas no fluxograma 03 são realizadas mensalmente e submetem-se aos requisitos estabelecidos pela Resolução CFC nº 1.445/2013. Quando não atendem os requisitos, as empresas são comunicadas por escrito pelo gestor responsável pelo escritório. Se atenderem os requisitos, são avaliadas semestralmente através de análise dos balancetes de verificação.

Silva (2007) elenca uma série de indícios de fraudes que podem ser facilmente verificados pelos escritórios de contabilidade, através dos documentos que são enviados mensalmente pelos clientes. Dentre os mais comuns cita-se: omissão de uma fonte de receitas, fatura de vendas sem registro, excesso inexplicável de custos e despesas sobre os recursos financeiros disponíveis, despesas pessoais registradas como despesas da entidade.

Somente através dos lançamentos contábeis o profissional consegue identificar problemas e alertar os empresários sobre os perigos de praticar tais operações, que por vezes podem ser exercidas por falta de conhecimento. O fluxograma 04 demonstra de forma resumida o processo que o escritório utiliza a fim de minimizar os riscos inerentes ao negócio.



Fluxograma 04 - Processo do escritório
Fonte: Elaborado pelos autores

O que se pode observar através do fluxograma 04 é que o escritório de contabilidade tem muitas etapas a seguir para a realização das tarefas diárias executadas pelo profissional. O objetivo principal é atender às exigências da Resolução CFC nº 1.445/2013, mas também atuar de forma preventiva e ativa. Preventiva quanto ao desenvolvimento de práticas de controle operacional e ativa estando atento às atividades suspeitas. Portanto, agindo desta forma, o contador terá uma atitude responsável e ao mesmo tempo irá contemplar as disposições oriundas da Lei.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A lavagem de dinheiro ocorre sempre que se busca incorporar na economia de cada país recursos, bens ou serviços que se originaram de atos ilícitos. Desta forma, introduzem-se na economia, de forma livre, recursos advindos de uma atividade ilícita. Após a imposição do Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução nº 1.445/2013, o contador tornou-se uma importante fonte de informações e ao mesmo ganhou dois papéis: o de prevenção e o de fiscalização de práticas ilícitas.

Neste contexto, esta pesquisa apresentou como objetivo geral avaliar a aplicação da Lei da lavagem de dinheiro em uma organização contábil. Acredita-se que o trabalho alcançou este objetivo, pois conseguiu demonstrar as medidas que podem ser adotadas pelos escritórios para a melhoria dos processos de controle interno, à luz da Resolução CFC nº 1.445/2013.

Como objetivo específico, buscou-se verificar as exigências legais aplicáveis para as organizações contábeis, advindas através da Lei nº 9.613/1998, que nasceu no ano de 1998, a partir da assinatura da Convenção de Viena. A Lei adverte para as penalidades previstas para quem ocultar ou dissimular a utilização de bens, direitos ou valores provenientes de ação penal, além de atribuir às pessoas físicas e jurídicas de diferentes setores a responsabilidade de comunicar aos órgãos competentes as operações suspeitas. Cria-se também o COAF, cuja atribuição é regulamentar e supervisionar alguns setores.

No próximo objetivo específico, identificaram-se as principais etapas da prestação de serviços em uma organização contábil. Ou seja, foram transcritas as atividades desenvolvidas pelo escritório através de fluxogramas que demonstram as etapas que devem ser observadas pelos profissionais, a fim de atender as exigências trazidas pela Resolução CFC nº 1.445/2013. Elas iniciam no momento que o

cliente conhece o escritório, passando pelo cadastro do cliente no sistema e encerrando nas movimentações mensais das empresas.

O último objetivo específico foi o de identificar as etapas da prestação de serviços que necessitam gerar informações para o cumprimento das exigências legais estabelecidas. Nesta etapa o escritório atende os requisitos da Lei, através das atividades diárias realizadas pelos profissionais. São firmados contratos de prestação de serviços, observam-se os quadros societários dos clientes, as movimentações bancárias, controle de estoque, aquisição de ativos, entre outros. Sempre que o profissional não conseguir identificar alguma atividade, ele interroga o cliente e, quando for o caso, comunica ao COAF a ocorrência de fatos duvidosos.

Foi possível verificar que o contador tem um grande papel na sociedade e este é de suma importância para a economia do país. Através das exigências trazidas pela Resolução CFC nº 1.445/2013, o contador deve atuar cada vez mais de forma preventiva, desenvolvendo práticas de controle que possibilitem evitar que os clientes da organização contábil utilizem práticas criminosas, estando atento para as atividades suspeitas ou pouco usuais.

Esta pesquisa apresentou algumas limitações quanto à coleta de dados. Também, o fato de a pesquisadora fazer parte da empresa estudada deve ser levado em consideração, pois pode ter trazido alguns vícios da autora. À medida que a pesquisa evoluiu, surgiram expectativas e desejo de aprofundá-la. Portanto, acredita-se que ainda há muito a ser explorado, até porque este trabalho não esgota o assunto e sugere-se que sejam feitas novas pesquisas desse tipo em outras organizações contábeis, uma vez que cada uma tem um método e organização diferente, o que pode levar a grandes avanços na prevenção à lavagem de Dinheiro.

REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. **Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998**. Dispõe sobre crimes de lavagem ou ocultação de bens, direito e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9613.html>>. Acesso em: 17 ago. 2016.

_____. **Lei nº 12.683, de 9 de julho de 2012**. Altera a Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, para tornar mais eficiente a persecução penal dos crimes de lavagem de dinheiro. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Lei/L12863.htm>. Acesso em: 17 ago. 2016.

_____. **Resolução CFC 987, de 11 de dezembro de 2003.** Regulamenta a obrigatoriedade do contrato de prestação de serviços contábeis e dá outras providências. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_987.doc>. Acesso em: 17 de ago. 2016.

_____. **Resolução CFC nº 1.445, de 26 de Julho de 2013.** Dispõe sobre os procedimentos a serem observados pelos profissionais e organizações contábeis quando no exercício de suas funções, para cumprimento das obrigações previstas na Lei nº 9.613/1998 e alterações posteriores. Disponível em: <www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2013/001445>. Acesso em: 18 ago. 2016.

CALLEGARI, André Luiz. **Imputação objetiva, lavagem de dinheiro e outros temas do direito penal.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2001.

CASTELLAR, João Carlos. **lavagem de dinheiro** - A questão do bem jurídico. Rio de Janeiro: Revan, 2004. 212 p.

COAF, Conselho de Controle de Atividades Financeiras. **Cartilha sobre lavagem de dinheiro:** Um problema mundial. Disponível em: <<http://www.coaf.fazenda.gov.br/menu/pld-ft/publicacoes/cartilha.pdf/view>>. Acesso em: 20 out. 2016.

Código de Ética do Profissional de Contabilidade. Resolução CFC nº 803/96. Disponível em: <http://cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_803.doc>. Acesso em: 08 nov. 2016.

CFC, Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC nº 1.445/2013: Comissão esclarece principais dúvidas sobre a Norma. **Jornal do CFC**, Brasília, jul./set. 2013. p. 15-16. Disponível em: <www.Portalcfc.org.br/jornal>. Acesso em: 08 de nov. 2016.

_____. **Resoluções e Ementas do CFC.** Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2013/001445&arquivo=Res_1445.doc>. Acesso em: 12 ago. 2016.

JUNG, Luiz Willibaldo. **lavagem de dinheiro e a responsabilidade do contador.** Revista Catarinense da Ciência Contábil. Florianópolis, 2007.

LAS CASAS, Alexandre Luzzi. **Marketing de Serviços.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006. 251 p.

lavagem de dinheiro: um problema mundial, legislação brasileira / coordenação geral: Enory Luiz Spinelli. Porto Alegre, RS: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2003. 184p.

lavagem de dinheiro: um problema mundial: legislação brasileira / coordenação, José João Appel Mattos. Porto Alegre, RS: CRCRS, 2000, 152p.

MAIA, Rodolfo Tigre. **lavagem de Dinheiro** - lavagem de ativos provenientes de crime. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1999. 206p.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa:** planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. 7. ed. - São Paulo: Atlas, 2012.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Trabalho de metodologia científica:** projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses. São Paulo: Pioneira, 2002. 320 p.

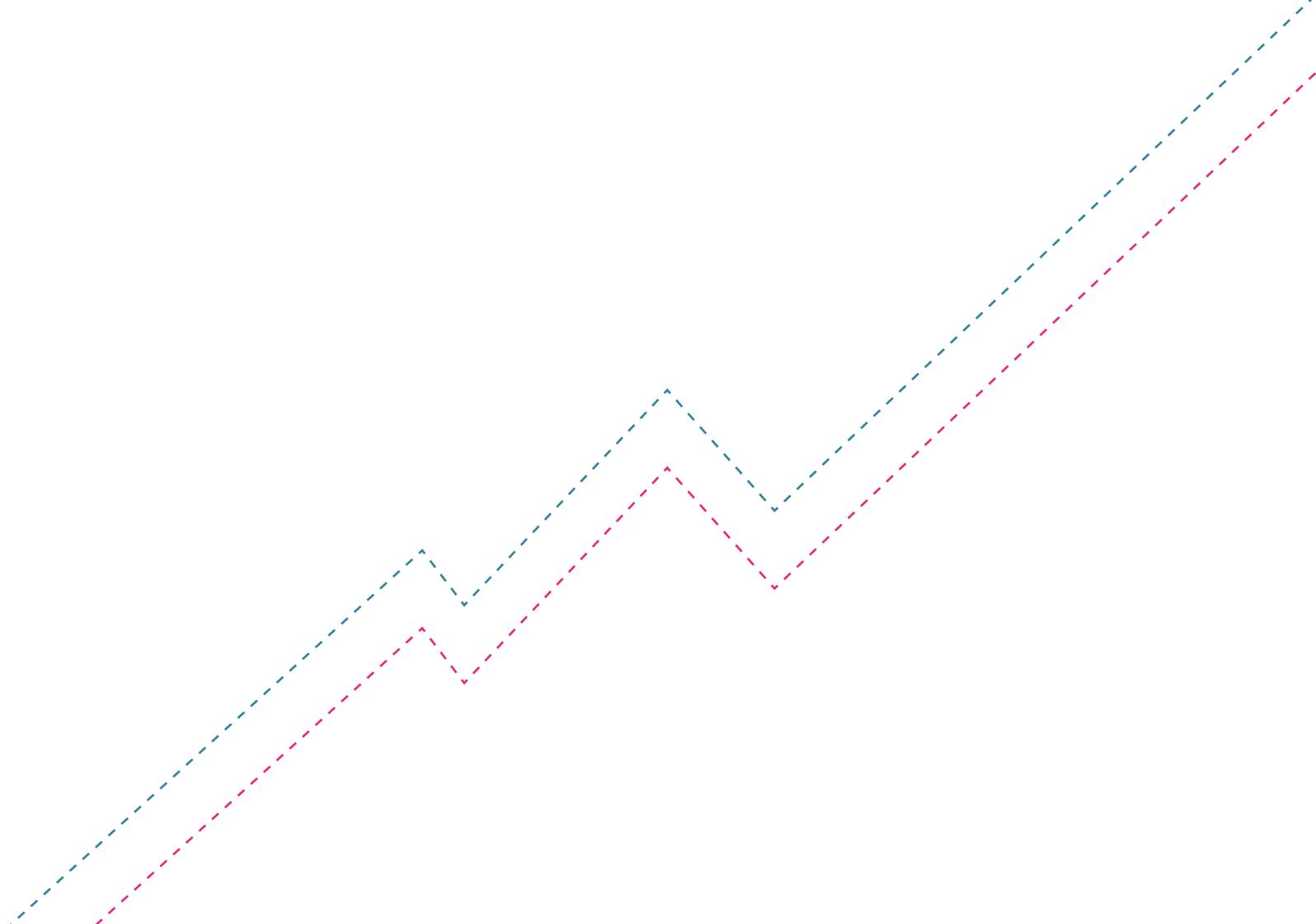
PEREIRA, José Matias. **Manual de metodologia da pesquisa científica.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PRODANOV, Cleber C; FREITAS, Ernani C. de. **Metodologia do Trabalho Científico:** Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. Disponível em: <<http://www.feevale.br/Comum/midias/8807f05a-14d0-4d5b-b1ad-1538f3aef538/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf>>. Acesso: 18 out. 2016.

SILVA, Lino Martins. Atuação dos Contadores e auditores na descoberta e na apuração de fraudes: Uma Reflexão. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 1, p. 1, jan./abr., 2007.

UNODC, United Nations Office on Drugs and Crime. **UNODC Annual Report 2015.** Disponível em: <<https://www.unodc.org/unodc/en/about-unodc/annual-report.html?ref=menutop>>. Acesso em: 08 nov. 2016.

VAZ, Paulo Afonso Brum; MEDINA, Ranier Souza. **Direito Penal Econômico e Crimes Contra o Sistema Financeiro Nacional.** São Paulo: Conceito Editorial, 2012. 270 p.



A INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE A DISPONIBILIZAÇÃO DE DADOS NA INTERNET

THE INCIDENCE OF ISS ON DATA
AVAILABILITY ON THE INTERNET

Rodrigo Zilles Petry

Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Feevale.
E-mail: rodrigo.zpetry@gmail.com.

Daniel Earl Nelson

Mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul.
Professor na Universidade Feevale.
E-mail: daniel@laufer.com.br.

RESUMO

O objetivo deste artigo é estudar a incidência da tributação do ISSQN sobre os serviços de *streaming*. Para isso, será apresentado o aspecto legal do imposto, evidenciando sua estrutura normativa, para compreender a sua aplicação. O *streaming* é o nome dado a uma ferramenta utilizada na *internet*, que disponibiliza aos usuários arquivos *on-line* como músicas e vídeos, sendo executados sem a necessidade de *download*. Com a crescente popularização desse modo de entretenimento, muitas empresas estão cobrando mensalidades para os usuários terem acesso ao conteúdo. Diante da atividade econômica percebida, o legislador decidiu tributá-la com o ISSQN. Para este estudo, foram realizadas pesquisas bibliográficas, pesquisas e análises legislativas, pesquisas documentais e análises de decisões do Superior Tribunal de Justiça. Dentre os resultados, pode-se citar que o *streaming* é, sim, considerado um serviço e desencadeará outra discussão, que será a do local de incidência do ISSQN.

Palavras-chave: ISSQN. *Streaming*. Serviço.

ABSTRACT

This article aims to study the incidence of ISSQN [Brazilian service tax] taxation on streaming services. In order to do that, the legal aspect of the tax will be presented, highlighting its normative structure, in order to understand its application. Streaming is the name given to a tool used on the Internet to provide users with on-line files such as songs and videos. It runs without the need to download the files. With the growing popularity of this mode of entertainment, many companies have been charging users monthly fees to have access to the content. Given the perceived economic activity, the legislature decided to tax it with ISSQN. Bibliographic research, legislative research and analysis, documentary research, and analyses of decisions of the Brazilian Supreme Federal Court were carried out for this study. Among the results, it is possible to mention that streaming is indeed regarded as a service, and that it will start another discussion, regarding the place of incidence of ISSQN.

Keywords: ISSQN [Brazilian Service Tax]. Streaming. Services.

INTRODUÇÃO

Nos dias atuais, temos a *internet* como peça-chave em nossas vidas. Ela é utilizada, por exemplo, na busca de conhecimento, relacionamentos, comunicação, como ferramenta de trabalho, entretenimento, etc. Em um mundo cada vez mais tecnológico, onde quase tudo é disponibilizado via *internet*, popularizou-se a busca por arquivos disponíveis via *internet*.

Nesse sentido, está se popularizando entre os usuários de *internet* o “serviço de *streaming*”, principalmente para entretenimento, que permite que as pessoas assistam vídeos e ouçam áudios sem a necessidade de fazer *download* do arquivo executado.

Podem-se citar vários exemplos dessa modalidade, como é o caso das empresas Netflix, Deezer, Spotify, Rdio, que têm armazenados em seus servidores diversos arquivos de filmes, séries, documentários e músicas, que ficam disponíveis aos seus usuários para acessá-los via aparelhos eletrônicos como celular, *SmartTV*, computador, *tablet*, etc.

O acesso ao usuário se dá de maneiras diferentes. Alguns dão aos usuários uma degustação gratuita, em que o usuário acessa apenas alguns conteúdos, ou dão acesso a todo o conteúdo, por um período de experiência. Mas a finalidade de todos é motivar o usuário a adquirir uma conta, para que, dessa forma, essas empresas possam lucrar com a assinatura, que é renovada mensalmente.

O crescente número de empresas que oferecem essas mídias pela *internet* chamou a atenção do legislativo brasileiro, que, por considerar ser um serviço prestado, decidiu taxar seus ganhos com o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Legislado a partir da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, o ISSQN é um imposto de competência municipal, com alíquota mínima de 2% e alíquota máxima de 5%, e é cobrado sobre as empresas prestadoras de serviços ao tomador.

Conforme a Lei Complementar referida, para o serviço ser tributado por esse imposto, ele precisa estar em uma lista de serviços, anexada a essa lei datada de 2003. À época dessa lei, já havia *internet* e várias ferramentas já eram utilizadas pelos usuários. Porém, os serviços de *streaming* ainda não existiam, e muito menos se considerava a hipótese de se transformar em uma atividade econômica. Por isso, essa atividade não se encontrava relacionada na lista que determina o fato gerador desse imposto.

Com os estados e municípios tendo que ter criatividade em suas arrecadações, a inclusão da tributação de ISSQN sobre o serviço de *streaming* é um tema que deve ser explorado para comprovar ou não sua aplicação.

Baseado nessas informações, constituiu-se o problema do estudo: “O *streaming* pode ser considerado um serviço? As empresas de tecnologia *streaming* podem ser tributadas pelo ISSQN?”

O objetivo geral deste artigo é investigar a possibilidade de aplicação de ISS sobre a atividade de disponibilização de conteúdo. Para atingir esse objetivo, têm-se os seguintes objetivos específicos:

- a) analisar os serviços previstos em leis para aplicação de ISS;
- b) demonstrar a atividade de *streaming*;
- c) analisar a Lei Complementar nº 116/2003;
- d) analisar o Projeto de Lei nº 366/2013;
- e) analisar decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre a tributação do ISS.

Os estudos indicados acima têm a missão de estudar a incidência da tributação do ISSQN sobre os serviços de *streaming*. Para isso, será apresentado o aspecto legal do imposto, evidenciando sua estrutura normativa, para compreender a sua aplicação.

REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Para embasar conceitualmente o estudo, apresenta-se o referencial teórico sobre o assunto mencionado, retratando a estrutura normativa do ISSQN no Capítulo 1.1. No Capítulo 1.2, apresenta-se o *streaming* e sua relação com o imposto estudado. Já o Capítulo 1.3 trata do local de incidência do ISSQN.

ESTRUTURA NORMATIVA DO ISSQN

O ISSQN é a sigla de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, ou seja, como o próprio nome diz, é o imposto exigido pelos municípios sobre o valor econômico cobrado pelos serviços prestados pelos prestadores de serviços ao respectivo tomador. Veem-se, no próprio nome do imposto, algumas características que o definem.

O conceito de serviços, por exemplo, caracteriza-se por duas correntes de definição distintas. A corrente econômica, que entende que o seu conceito vem da economia, ou seja, há um prestador, um tomador e o preço do serviço. Já a corrente jurídica ou civil, entende que o conceito seja estabelecido pelo Direito Civil, que vê a prestação de serviços como a antiga locação de serviços, fazendo referência à obrigação de fazer (MARTINS, 2006, p. 14).

Um detalhe chama a atenção na denominação desse imposto e é de grande importância para a sua compreensão. Ele é um imposto sobre serviços de qualquer natureza, e não um imposto sobre qualquer natureza de serviços. Os serviços de qualquer natureza tributados pelo imposto devem estar previstos em lei.

O ISS é um imposto sobre a circulação de bens que não sejam “produtos” ou “mercadorias”, ou melhor, que não sejam bens materiais. Seu objeto é a circulação econômica (venda) de bens imateriais (serviços). Tal conceito abrange gama enorme de bens, desde o simples trabalho (fornecimento de trabalho em favor de terceiros) até meros direitos (locação de bens móveis e cessão de direitos) (CASSONE, 2014, p. 368).

O fato gerador se refere ao acontecimento que origina a obrigação e é construído a partir de aquisição de renda, prestação de serviços, importação de mercadorias, transferência de propriedade, etc. E o imposto oriundo dessa operação envolve o sujeito ativo, credor da obrigação tributária, e o sujeito passivo, devedor da obrigação (AMARO, 2006, p. 289).

Porém, como definem Melo e Lippo (2008, p. 81), “o ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes na lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003”. Então, o artigo primeiro da referida Lei Complementar, no que se refere ao fato gerador do imposto sobre serviços, define que será considerado serviço tributado por esse imposto todos aqueles serviços que constarem em sua lista anexa.

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado (BRASÍLIA, 2003).

Em sua origem, a aplicação do ISSQN foi uma solução dos Estados modernos para substituir o imposto geral, que era aplicado sobre o volume de vendas, por um imposto proporcional ao preço dos bens e serviços. Esse modelo foi bem aceito pela Comunidade Econômica Europeia (CEE) na década de 1960, e assim, onerando as vendas de mercadorias e prestação de serviços, em diversos países europeus através de única lei. (MARTINS, 2001, p. 695)

Já no Brasil, na mesma época, conforme Martins (2001, p. 695), “em 1965, houve por bem onerar essas vendas de bens materiais e de bens imateriais através de dois impostos diferentes: o ICM (mais tarde ICMS) e o ISSQN”. E, a partir da legislação complementar, expediram-se as leis ordinárias municipais.

A partir disso, dividiram-se dois tipos de atividades econômicas entre vendas de mercadorias e venda de serviços. O ISSQN e o ICMS, então, são excludentes. Não podem ser aplicados sobre a mesma atividade.

Podem ser aplicados sobre uma mesma empresa, mas que tenha em sua atividade, por exemplo, a venda de máquinas e a manutenção de máquinas. Com isso, será aplicado o ICMS sobre a venda da mercadoria, e o ISSQN sobre a prestação do serviço.

O ISSQN é um imposto que exclui a possibilidade de aplicação de outros impostos. Como explicam Melo e Lippo (2008, p. 81), “a exclusividade do ISS deve apartar-se das incidências de outros tributos (como é o caso do ICMS, IPI, IOF), concernentes a específicas atividades, ainda que simultâneas ou complementares à prestação de serviços”.

Então, na Constituição Federal Brasileira de 1988, os impostos de competência dos municípios ficaram definidos no artigo 156. Nesse artigo, fica estabelecido o tributo municipal sobre os serviços de qualquer natureza, exceto os listados no artigo 155, que são de competência estadual.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
I - propriedade predial e territorial urbana;
II - transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (BRASÍLIA, 1988).

Conforme Martins (2006, p. 67), “a Constituição de 1988 veio determinar que o fato gerador dos impostos deve estar previsto em lei complementar (art. 146, III, a), como é considerada a Lei Complementar nº 116/03”. Essa Lei Complementar à Constituição veio para padronizar, de forma abrangente para toda a nação, uma lista de serviços que são tributados pelo ISSQN. Ao contrário da prática anterior à Constituição, não cabe mais ao estado, nem ao município definirem quais os serviços que se enquadrariam nessa tributação. Qualquer alteração ou adição de serviços deve ser feita mediante Lei Complementar.

Essa determinação se faz necessária, pois, como menciona Amaro (2006, p. 105), “os tributos são criados consoante a aptidão (competência tributária) que a Constituição Federal confere à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios”, e, como afirma Martins (2006, p. 33), “para que um tributo possa ser exigido, é necessária expressa previsão legal. Tal previsão foi denominada de princípio da legalidade, da reserva da lei, da legalidade tributária, da estrita legalidade tributária”.

Com isso, para considerar um serviço passível de tributação pelo ISSQN, deve-se consultar se a atividade em questão está incluída na lista da Lei Complementar.

Como explica Cassone (2014, p. 368), “a Lei Complementar, em vez de dar uma definição teórica de serviços, preferiu elaborar uma lista de serviços tributáveis pelo ISS, atualmente vigente a Lista anexa à LC nº 116, de 2003”. Ou seja, com uma lista definindo os tipos de serviços permitidos, tornou-se mais prática a decisão do que é ou não serviço tributável, sem espaço para discussões conceituais sobre a mesma questão.

Também com essa estrutura da legislação federal foram estabelecidos casos de não incidência do ISSQN como, por exemplo, a não tributação quando for prestação de serviço para o exterior. Nesse caso, a constituição exclui da incidência de ISSQN, pois a legislação brasileira não tem eficácia além fronteiras, não podendo legislar sobre isso. Somam-se a esse tipo de serviço os serviços realizados

por estado e União, pois a Lei também prevê que não podem ser tributados conforme dispões o artigo 2º da Constituição.

Art. 2º O imposto não incide sobre:

I - as exportações de serviços para o exterior do País;

II - a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III - o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior (BRASÍLIA, 2003).

Pode-se dizer, então, que, para ser tributado, um serviço deve estar expressamente disposto na lista de serviços prevista pela Constituição Federal. E que, como afirma Fonseca (2005, p. 68), “caso surja um novo serviço de qualquer natureza que esteja fora das restrições implícitas impostas na Constituição e potencialmente passível de tributação pelos Municípios, faz-se necessária a inclusão desse serviço na lista de serviço para que esse seja tributado pelos Municípios”.

Martins (2001, p. 707) considera o ISSQN um imposto de difícil análise em razão dos conceitos dados pela legislação complementar: exige que se identifique o objeto do ISSQN, o conceito de serviço para o imposto e o local onde o mesmo ocorre. Quanto mais conhecimentos possuir sobre esses elementos, maior será a facilidade para interpretar esse imposto.

No caso dos serviços de *streaming*, por se tratar de nova tecnologia, não foi previsto na Lei Complementar que determina a lista de serviços. Feitas essas considerações sobre a estrutura normativa do ISSQN, passe-se a tratar do *streaming*.

ISSQN E O STREAMING

Nos dias atuais, há muito conteúdo divulgado na *internet*. Vídeos e áudios são disponibilizados por diversos provedores nas redes de compartilhamento, e acessados por computadores e celulares. Esses arquivos disponíveis ao público são as chamadas mídias digitais, que podem ser consideradas, conforme Cannito (2010, p. 72), “um conjunto de técnicas de captação, finalização, distribuição, recepção e reprodução de imagens e sons em diversos suportes”.

Dentro dessas mídias digitais, entende-se a importância do *streaming*, ou o chamado de serviço de *streaming*. Há pouco tempo, tinha-se a necessidade de baixar, via *download*, completamente, um vídeo, um filme ou uma música para poder reproduzir a mídia.

A grande diferença entre o *download* e o *streaming* é que, ao contrário do áudio que foi baixado, o áudio *streaming* é ouvido no mesmo tempo em que

é entregue a informação ao usuário. É possível fazer uma analogia: o áudio streaming é como ligar o rádio e começar a escutar, e o download, como ir a uma loja, comprar um CD, e ouvi-lo somente depois que retornar a casa (FERREIRA, 2008).

Com o *streaming*, há a possibilidade de reproduzir o vídeo ou o áudio sem a necessidade de *download*, ou seja, ele fornece ao usuário o conteúdo disponível no servidor do provedor do arquivo sem a necessidade de baixar esse arquivo no computador ou celular.

Streaming é uma forma de transmissão de som e imagem (áudio e vídeo) por meio de uma rede qualquer de computadores sem a necessidade de efetuar downloads do que está sendo e/ou ouvindo, pois neste método a máquina recebe as informações ao mesmo tempo em que repassa ao usuário.

O nome streaming deriva da palavra “stream” que significa pacotes, pois a máquina recebe as informações em forma de pacotes para serem remontados e transmitidos aos ouvintes (PINOCHET, 2014).

Assim, apenas é repassado o conteúdo ao consumidor. De acordo com Mello e Goldenstein (2009, p. 136), “os serviços de streaming são prestados por sites nos quais os usuários não apenas podem ouvir música, como ainda podem selecionar seus repertórios em um processo interativo com o provedor do serviço”.

Para ser possível assistir ou ouvir mídias via *streaming*, o computador, ou o celular, tem que receber um *buffer* do arquivo transmitido. Um *buffer* pode ser definido como memória armazenada temporariamente e, conforme Pinochet (2014), “um mini-armazenamento do que será enviado logo em seguida. Este armazenamento ocorre sempre que a transmissão é iniciada ou na sua volta quando a mesma é interrompida”.

O streaming de vídeo funciona da seguinte maneira: O computador cliente conecta-se com o servidor e este começa a lhe enviar o arquivo de vídeo. O cliente começa a receber o arquivo de vídeo e constrói um buffer onde começa a salvar a informação. Quando o buffer é preenchido com uma pequena parte do arquivo, conhecido como stream, o cliente começa a executar e ver o arquivo em um player enquanto, simultaneamente, o download é continuado. Portanto, o sistema está sincronizado para que o arquivo possa ser visto enquanto se baixa o arquivo, podendo ser rápido ou não dependendo da banda de rede disponível do usuário (ALVAREZ, 2010 *apud* CARDOSO, 2010, p. 20).

O serviço de *streaming* pode ser oferecido de diversas formas. Uma delas é *streaming* armazenado, em que, conforme Forouzan (2010, p. 651), “arquivos são compactados e armazenados em um servidor”, disponibilizados em forma de diversas mídias para os consumidores.

Outra forma é o chamado *streaming* em tempo real, que é utilizado por rádios e TVs via *internet*. Nesse sistema, a transmissão é feita ao vivo, sem necessidade de armazenamento de arquivos. Ou seja,

como afirma Forouzan (2010, p. 652), “um usuário ouve uma transmissão de áudio ou vídeo pela internet”.

E ainda há o *streaming* interativo em tempo real, em que as pessoas se comunicam através de *streaming* via internet, usando-a para se comunicarem interativamente, como, por exemplo, as videoconferências e chamadas por aplicativos como *Whatsapp*.

Alguns exemplos de prestadores de serviços de *streaming* são mundialmente conhecidos. São os casos das empresas Netflix, Deezer, Spotify, Rdio, entre outros tantos. Essas empresas disponibilizam para seus clientes mídias digitais, sejam vídeos ou áudios a partir de uma interação, onde o usuário define o momento em que deseja visualizar a mídia que está disponível.

Esse conceito de “serviço” prestado ao consumidor de mídias começou no início do ano 2000, com o advento da internet e a transmissão instantânea de dados cada vez mais presente na vida das pessoas, seja por meio de computadores ou celulares. Como se pode observar nos casos trazidos por Cannito (2010):

Em 2004, o Terra foi o pioneiro ao lançar a TV Terra para usuários da Vivo. Por meio de uma assinatura mensal de R\$9,99, o cliente pode baixar cerca de cinquenta vídeos atualizados semanalmente. Nos primeiros quatro meses de operação, o serviço conquistou 6 mil assinantes.

Em 2006, a Claro lançou o “Ideias TV”, um pacote com 12 canais por assinatura disponibilizados aos celulares por transmissão feita via streaming pela própria rede da operadora. O usuário podia optar por três tipos de assinatura: diária, semanal ou mensal. Os preços iniciais eram de R\$ 3,30, R\$ 10 e R\$30, respectivamente (CANNITO, 2010, p. 105).

Como afirma Gosciola (2003, p. 222), “a internet está se formando como o canal de concentração de esforços das organizações que se interessam em promover melhorias nas comunicações e que vêm empregando à exaustão todos os recursos da hipermídia”. Essa tendência de mercado está cada vez mais se consolidando, pois as pessoas querem ter tudo ao seu alcance de forma instantânea.

À medida que esse mercado vem se expandindo, maior é o faturamento das empresas que praticam essa atividade. Porém, conforme abordado no capítulo anterior, esse serviço prestado ao consumidor não tem previsão para a tributação do ISSQN.

Nesse contexto, a disponibilização das mídias digitais via serviço de *streaming* chamou a atenção do senador do PMDB, do estado de Roraima, Romero Jucá. Ele encaminhou um requerimento para alteração da Lei Complementar que redige sobre os serviços previstos de tributação de ISSQN.

Com a crise financeira que os municípios brasileiros enfrentam, os estados e municípios estão usando toda a sua criatividade para cobrir o déficit da máquina fiscal. Assim sendo, propôs-se o Projeto de Lei nº 366/2013, visando alterar a Lei Complementar nº 116/2003. O Projeto de Lei teve como objetivo atualizar a Lei Complementar, que poderia estar defasada em função de alguns novos serviços que surgiram.

A iniciativa do Senador foi incluir alguns tipos de serviços que ainda não estavam previstos na Lei, em razão de não existirem na época em que a Constituição e posteriores Leis Complementares foram elaboradas. Dentre esses serviços, encontram-se alguns relacionados a atividades realizadas que envolvem *internet* e informática.

- 1 - Serviços de informática e congêneres.
 - 1.01 - Análise e desenvolvimento de sistemas.
 - 1.02 - Programação.
 - 1.03 - Processamento de dados e congêneres.
 - 1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.
 - 1.05 - Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.
 - 1.06 - Assessoria e consultoria em informática.
 - 1.07 - Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.
 - 1.08 - Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas (BRASÍLIA, 2003).

Poderia ser levantada a hipótese da atividade de *streaming* ser tributada pelo ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Prestação de Serviços de Transporte e de Comunicação), mas, vendo que o *streaming* é uma disponibilização temporária do conteúdo, não haveria base legal para essa aplicação.

Ora, se não é considerado serviço, por não constar especificamente esse tipo de serviço na lista de serviços compreendidos pelo imposto, também não é considerado produto tributado pelo ICMS, pois, para isso, deve haver uma transferência de direito sobre o bem, ou uma circulação de mercadoria para se ter o fato gerador (CASSONE, 2014, p. 195 e 187).

No interior da sigla ICMS encontram-se: a) a hipótese de incidência correspondente ao antigo ICM (operações relativas à circulação de mercadoria; b) a hipótese de incidência que recai sobre as prestações de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais; e c) hipótese de incidência relativa à prestação de serviços de comunicação (MELO; LIPPO, 2008, p. 32).

Caso similar a este já ocorreu no início dos anos 2000, quando se discutiu a tributação sobre *softwares*, ou programas de computador. Na época, a Lei Complementar nº 123/2003 previu na lista de serviços tributáveis pelo ISS o item “licenciamento ou cessão de uso de programas de computação”, conceituando que *software* seria prestação de serviço.

Porém, alguns estados, por considerarem o *software* como mercadoria, demandam a cobrança de ICMS sobre a operação, alicerçados no Convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária, o ICMS nº 181/2015, que autoriza tal cobrança com alíquota mínima de 5%.

Ficam os Estados [...] autorizados a conceder redução na base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de, no mí-

nimo, 5% (cinco por cento) do valor da operação, relativo às operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados (BRASÍLIA, 2015).

Como se percebe, a discussão sobre os *softwares* é parecida com a do *streaming*, pois se discute se esse bem material disponibilizado ao consumidor se enquadra como uma mercadoria ou serviço.

Até já foi tentada a classificação dos serviços de *streaming* como cessão ou distribuição de programas de computação. Isso se comprova a partir da Solução de Consulta feita pela empresa Netflix à prefeitura de São Paulo, e respondida em 6 de dezembro de 2012. Porém, a Netflix, por exemplo, não se enquadra como empresa desenvolvedora ou distribuidora de *software*, mas sim como empresa que disponibiliza conteúdos digitais através de um *software*.

8. Desta forma, no caso em questão não se verifica locação de bens móveis. O serviço descrito pela consulente, objeto do contrato apresentado, enquadra-se no item 1.05 da lista de serviços constante do art. 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, relativo ao código de serviço 02798 - Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, inclusive distribuição - da Instrução Normativa SF/SUREM nº 8, de 18 de julho de 2011.
8.1. Neste caso, há a incidência do ISS, calculado pela aplicação da alíquota de 2%, consoante art. 16, I, "a", da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, com a redação da Lei nº 15.406, de 8 de julho de 2011.
9. De acordo com a Lei nº 14.097, de 8 de dezembro de 2005, com as alterações introduzidas pela Lei nº 15.406, de 8 de julho de 2011, a consulente deverá emitir Nota Fiscal de Serviços Eletrônica - NFS-e, nos termos do Decreto nº 53.151, de 17 de maio de 2012 (SÃO PAULO, 2012).

No dia 14 de dezembro de 2016, o Projeto de Lei nº 366/2013 foi aprovado no Senado Federal. E, no dia 30 de dezembro de 2016, foi transformado em norma jurídica, com veto parcial, através da publicação da Lei Complementar nº 157/2016, que altera a Lei Complementar nº 116/2003. Os vetos feitos pela Casa Civil não se referem a nenhum item relacionado ao assunto em estudo, por isso não serão abordados.

Então, o Projeto de Lei nº 366/2013 propõe que a Lei Complementar nº 116/2003 passe a vigorar com a inclusão do serviço de "disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos", dentre os previstos de tributação por ISSQN. Nesse conceito se enquadram as empresas que prestam o "serviço de *streaming*", podendo, então, ser tributado pelo ISSQN.

Nesse sentido, foram incluídos à lista de serviços os itens 1.03, 1.04 e 1.09, que tratam de disponibilização de dados em plataformas de informática e *internet*. Foram adicionados ainda outros dez itens, que não serão apresentados por não terem relação com o assunto estudado. A redação utilizada nos novos itens da Lei Complementar foi a seguinte:

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003
1 - [...]

1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres.

1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres.

[...]

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS) (BRASÍLIA, 2013).

Evidentemente, deve-se observar o princípio da anterioridade para a aplicação dessas mudanças na Lei, conforme a Constituição Federal, e, conforme reiterado por Baleeiro (2010, p. 99), baseado no artigo 150, III, alíneas “b” e “c” da Constituição, que diz que é vetado exigir ou aumentar um tributo sem lei que o estabeleça. E que ela deve ser publicada no exercício anterior, respeitando noventa dias da data em que haja sido publicada.

Visto que o município é, conforme Melo e Lippo (2008, p. 87), o sujeito ativo da obrigação tributária, e a ele é dada a competência para tributar esse imposto, torna-se necessária a previsão de tributação desses novos itens de serviços em Lei Municipal.

O artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003 é o que define a responsabilidade tributária do ISSQN como sendo dos municípios, o que deu plena competência e autonomia para que pudessem legislar sobre ele, respeitando sempre as previsões da Lei Complementar nº 116/2003, da qual são subordinados, como, por exemplo, a existência do serviço em questão na lista de serviços.

O seu art. 6º autoriza os Municípios e o Distrito Federal a atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, que fica obrigada ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais. O contribuinte, ou seja, o prestador do serviço pode ficar desobrigado do imposto e encargos legais ou responder supletivamente, na forma que for disposta na lei municipal (FABRETTI, 2009, p. 131).

Como explica Machado (2012, p. 35), para que o tributo seja cobrado a partir de 1º de janeiro, não basta que a Lei seja publicada até o último dia útil do exercício anterior. O tributo precisa ser aprovado em Lei pelo menos 90 dias antes do encerramento do exercício anterior. Ou seja, como a Lei foi aprovada em dezembro de 2016, poderá entrar em vigência apenas em janeiro de 2018.

Por isso, com o Projeto de Lei nº 366/2013, votado e aprovado em dezembro de 2016 no Senado Federal, estará autorizada, do ponto de vista legal, a incidência do ISSQN sobre as empresas prestadoras dos serviços constantes na nova lista somente a partir de 1º de janeiro de 2018.

Porém, começa-se uma discussão conceitual, constitucional e tributária sobre esse tipo de atividade ser ou não ser serviço. A discussão sobre o assunto é pertinente, pois há maneiras diferentes de entender essa atividade como serviço.

O LOCAL DE INCIDÊNCIA DO ISSQN

Com a efetivação dessa tributação, outra discussão que deverá ser debatida exaustivamente deverá ser o local de tributação do ISSQN. Isso porque o artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003 deixa claro que “o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador”. Conforme Machado (2012, p. 412), “considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar o serviço”.

Porém, o artigo expõe algumas atividades em que a tributação se dará no município em que a prestação do serviço ocorreu de fato, “nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local”.

Percebe-se que há uma divergência quanto ao entendimento da definição do local da tributação, e não há unanimidade quanto ao recolhimento do ISS em qual município. Paixão (2012, p. 52) apresenta que percebeu dois posicionamentos distintos, analisando “fóruns especializados: um, defendendo a prevalência do local do estabelecimento prestador como sendo devido o tributo; outro, preconizando que o ISS é devido no local onde foi prestado o serviço”.

Com isso, tem-se, como regra, que o local do prestador será onde se dará a tributação e apenas em caso de exceção a tributação será no município em que a prestação de serviços é realizada.

No que toca ao aspecto espacial, indica os dois sítios específicos, ou seja, tanto o do local do estabelecimento (ou domicílio) do prestador (regra geral do caput do art. 3º), como ainda onde o serviço é executado (exceção à regra geral de situação do local do estabelecimento ou domicílio: incisos I a XXII), o que temos, por certo, é que a tendência se firmou em considerar a exceção (local da efetiva prestação), como regra (PAIXÃO, 2012, p. 52).

Para se caracterizar o recolhimento do imposto pelo tomador da prestação do serviço, deve-se fazer uma retenção sobre o valor da nota fiscal. Para isso, deve-se consultar a alíquota aplicada sobre o serviço em questão no município de destino, e subtrair o valor do ISSQN do valor total do serviço.

No ISS, ocorre a responsabilidade tributária de terceiros, quando o Fisco Municipal determina a uma pessoa, que tenha relação com o fato gerador - normalmente tomador do serviço, que realize a retenção do valor do imposto incidente sobre um serviço e o repasse ao Fisco no prazo estipulado (GOMES, 2010, p. 33).

Com a inclusão da atividade de serviços de *streaming* à lista de serviços tributados pelo ISSQN, a sua adição nessa lista de exceção também será questionada.

No caso dos serviços de *streaming* poderá ter uma espécie de guerra fiscal entre os municípios, pois essas empresas geralmente possuem um servidor localizado em um único local, que distribui o conteúdo para todo o País. Assim, se o serviço não estiver na lista de exceção, apenas um município ficaria com toda a arrecadação do imposto.

METODOLOGIA

O presente trabalho apresenta um tipo de pesquisa exploratória, pois se trata de assunto novo que ainda deve ser estudado e debatido. Segundo Lakatos e Marconi (2003, p. 189), esse tipo de pesquisa acaba tendo tripla finalidade: “desenvolver hipóteses, aumentar a familiaridade do pesquisador com um ambiente, fato ou fenômeno, para a realização de uma pesquisa futura mais precisa ou modificar e clarificar conceitos”.

E conforme Kauark, Manhães e Medeiros (2010, p. 28), “envolve levantamento bibliográfico; entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; análise de exemplos que estimulem a compreensão”.

A pesquisa se deu de forma bibliográfica e documental. Conforme Prodanov e Freitas (2009), a pesquisa bibliográfica é elaborada a partir de materiais já publicados como, por exemplo, livros, revistas e artigos, e tem como objetivo deixar o pesquisador a par de tudo que já foi escrito sobre o tema. Já a pesquisa documental baseia-se em materiais que não receberam tratamento analítico, em que se pode organizar informações que se encontram dispersas, para se tornar melhor fonte de consulta como, por exemplo, documentos oficiais, reportagens de jornais, entre outros.

Então, nesse contexto, a pesquisa foi feita através de levantamento bibliográfico e legislativo, examinando e analisando as Leis que tratam do ISSQN e suas variáveis, bem como os conceitos que os doutrinadores da matéria estudada abordam em suas obras. A abordagem desta pesquisa é qualitativa.

Pesquisa documental: é a que efetuamos tentando resolver um problema ou adquirir conhecimentos a partir do emprego de informações retiradas de material gráfico e sonoro. O objetivo da pesquisa documental é recolher, analisar e interpretar contribuições teóricas já existentes sobre determinado fato, assunto ou idéia. Engloba todos os materiais escritos ou não, que podem servir como fonte de informação para a pesquisa científica (PRODANOV; FREITAS, 2009, p. 64).

Também foram analisadas leis publicadas em diário oficial, bem como algumas decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre o assunto estudado, que se encontravam publicadas em seu *site*. Portanto, foi realizada pesquisa documental para coletar tais informações.

Para a análise das informações estudadas, foi utilizada a técnica de análise de conteúdo, que segue três fases para chegar à análise final. Na pré-análise, organizou-se o que seria analisado através de diversas leituras de ementas de acórdãos, decisões monocráticas e relatório de votos de ministros do STJ. Na ex-

ploração do material, separou-se tudo que realmente interessava ao objeto da pesquisa. E, por fim, chegou-se ao tratamento dos resultados, que visou analisar tudo que foi pesquisado durante o processo.

Pré-análise: organização do que vai ser analisado; exploração do material por meio de várias leituras; também é chamada de “leitura flutuante”.

Exploração do material: é o momento em que se codifica o material; primeiro, faz-se um recorte do texto; após, escolhem-se regras de contagem; e, por último, classificam-se e agregam-se os dados, organizando-os em categorias teóricas ou empíricas.

Tratamento dos resultados: nesta fase, trabalham-se os dados brutos, permitindo destaque para as informações obtidas, as quais serão interpretadas à luz do quadro (GERHARDT; SILVEIRA, 2009, p. 84).

As decisões foram pesquisadas integralmente e demonstradas as análises das partes mais úteis à pesquisa. Também são transcritos alguns trechos dos votos dos ministros votantes no processo, e averiguados os dados levantados no referencial teórico já apresentado.

ANÁLISE DE DADOS

Conforme descrito anteriormente, a análise de dados foi feita através de pesquisa nas decisões disponibilizadas pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) e confrontada com a fundamentação teórica apresentada anteriormente.

O Superior Tribunal de Justiça é quem interpreta a Lei brasileira de maneira uniforme em casos judiciais civis e criminais, não dando margem a interpretações diferentes em outros tribunais. Quando dois tribunais de estados diferentes, julgando casos parecidos, chegam a decisões distintas, é o STJ que analisa e julga o caso. Pode-se dizer que padronizam a Lei nacional.

O STJ é o Tribunal de última instância, é composto por 33 ministros, e suas decisões podem ser monocráticas, quando julgadas por um único ministro, ou por acórdãos, quando são decididas por dois ou mais ministros.

Foram analisados acórdãos em dois tipos de processos: sobre incidência ou não de ISSQN sobre serviços que não estão explícitos na lista da LC nº 116/03, e sobre o local de incidência de ISSQN, em casos em que não fica claro qual o local do serviço prestado.

Analisando o recurso especial nº 1.496.074 - DF (2014/0292427-0), que trata da tributação ou não pelo ISSQN sobre a atividade de cessão de uso do direito de marca, pôde-se verificar algumas conclusões relevantes. A ação foi movida pela empresa ACEL - ADMINISTRAÇÃO DE CURSOS EDUCACIONAIS S/C LTDA., e o relator do processo no tribunal foi o ministro Gurgel de Faria. A seguir, apresenta-se parte do voto feito pelo relator do processo:

Do que se observa, o recurso especial não pode mesmo ser conhecido, porquanto, embora o imposto sobre serviços de qualquer natureza esteja disci-

plinado na LC nº 116/2003, a matéria referente à incidência do ISSQN sobre a cessão do direito de uso de marca, à luz do art. 156, § 3º, da Constituição Federal e do art. 110 do CTN, tem natureza constitucional, uma vez que a manifestação judicial a respeito do item 3.02 da lista anexa à LC nº 116/2003 enseja delineamento do alcance de conceito de serviço utilizado expressamente pela Constituição Federal.

Com efeito, o art. 156, § 3º, da Constituição Federal estabelece que os serviços a serem alcançados pelo ISSQN são aqueles definidos em lei complementar, enquanto o art. 110 do Código Tributário Nacional dispõe que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias” (GURGEL DE FARIA, 2014, p. 2).

Pode-se verificar que o relator, Gurgel de Faria, faz menção à lista da Lei Complementar nº 116/2003, dizendo que o serviço tributado pelo ISSQN necessariamente deve estar na lista prevista nessa Lei. Então, mesmo que se considere um serviço prestado ao entendimento comum, aos olhos da Lei não é serviço, pois não integra a lista de serviços previstos. Ao final do acórdão, se entende que não poderá ser devido o ISSQN, pois a matéria é eminentemente constitucional.

Também analisou-se o acórdão do agravo em recurso especial nº 118.207 - SP (2011/0245683-3), julgado pela Ministra Assusete Magalhães. No processo, uma empresa discute a aplicação do ISSQN sobre os serviços prestados por ela, por não entender que sua atividade se enquadre em nenhuma das constantes na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

IV. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.111.234/PR, sob o regime do art. 543-C do CPC (DJe de 08/10/2009), proclamou o entendimento de que é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, posteriormente substituído pela LC nº 116/2003, para efeito de incidência de Imposto sobre Serviços. Contudo, admite interpretação extensiva para serviços congêneres, no caso em que os serviços forem apresentados com outra nomenclatura, “devendo ser perquiridos quanto à substância de cada um deles”.

V. A Corte de origem, após o exame do conjunto fático-probatório dos autos, reconheceu, em interpretação extensiva para serviços congêneres, a incidência do ISS sobre a prestação de serviço de fumigação, ao examinar o item 7.13 da Lista de Serviços anexa à LC nº 116/03 e à Lei Municipal nº 1.054/2003.

VI. Não cabe ao STJ, em sede de Recurso Especial, alterar ou modificar o entendimento da Corte de origem, que, considerando a natureza do serviço, enquadrado o procedimento denominado fumigação no item 7.13 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003 e à Lei Municipal nº 1.054/2003, uma vez que tal demandaria, necessariamente, exame do conjunto fático-probatório dos autos e análise da Lei Municipal, o que atrai a incidência das Súmulas 7 do STJ e 280 do STF.

VII. Agravo Regimental improvido (ASSUSETE MAGALHÃES, 2014, p. 2).

Como se pode observar no conteúdo de parte da ementa reproduzida acima, a Ministra afirma que o serviço em questão está, sim, compreendido entre os serviços previstos em Lei passíveis de cobrança de ISSQN. Destaca em seu voto que o serviço de fumigação, discutido nesse processo, enquadra-se no item 7.13 da lista, classificado como congêneres, ainda que no item não se descreva o nome específico do serviço.

Além da previsão do serviço prestado na lista anexa à Lei de competência federal, a cobrança do ISSQN também está submetida a uma previsão em lei municipal. Os municípios também têm que prever em suas leis uma lista contendo os serviços tributados por eles.

Analisando o acórdão do agravo em recurso especial nº 713988/SP (2015/0107950-8), também tendo como relatora a Ministra Assusete Magalhães, percebe-se, nesse processo, um exemplo da obrigatoriedade dessa previsão legal do município. No processo, o município de São Paulo tentava aplicar o ISS sobre o faturamento de uma empresa de hospedagem de *websites*, que, por sua vez, defendia-se, refutando a aplicação do imposto, alegando que o serviço não estava previsto expressamente em lei municipal.

I. No caso concreto, o Tribunal de origem, diante do contexto fático-probatório dos autos, reconheceu o direito líquido e certo da autora, ora agravada, de não recolher o ISS sobre os serviços de acesso à Internet e hospedagem em web site, ante a ausência de previsão em lei complementar e o não enquadramento dessas atividades no item 21 da Lei municipal nº 10.423/87

II. Nesse contexto, os argumentos utilizados pela parte recorrente somente poderiam ter sua procedência verificada mediante o necessário reexame de matéria fática e análise de Lei municipal, o que atrai a incidência das Súmulas 7 do STJ e 280 do STF. Precedentes (STJ, AgRg no AREsp 813.378/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 14/12/2015; STJ, AgRg no AREsp 684.537/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/05/2015; STJ, AgRg no AREsp 586.402/RJ, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 30/06/2015; STJ, AgRg no AREsp 768.845/BA, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em DJe de 04/02/2016).

III. Agravo Regimental improvido (ASSUSETE MAGALHÃES, 2016, p. 1).

Como se pode verificar no item III da ementa acima, o STJ julgou negado o provimento ao agravo regimental requisitado pelo município. E como a ementa explica, nos dois itens anteriores, o município terá competência para tributar o serviço dessa empresa apenas quando constar prevista a atividade econômica na lista de serviços tributáveis pelo ISSQN do município de São Paulo.

No que se refere ao local de tributação do imposto sobre o serviço, há que se levar em conta alguns aspectos como o local da prestação do serviço e o local da sede da empresa. Conforme verificado no Capítulo 1.3, o local de incidência é definido pelo local de estabelecimento do prestador do serviço, exceto algumas atividades previstas na lista do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003.

Ou seja, se o tipo de serviço prestado não estiver na lista de exceções, será o município do prestador do serviço que terá o poder de tributar o ISSQN. E, por outro lado, somente se a atividade constar na sua lista de exceções é que o município do tomador do serviço terá autonomia para cobrar o tributo.

O STJ julgou diversos processos com esse tipo de discussão. A seguir, a análise do agravo recurso especial nº 392.416 - MS (2013/0299653-9), no qual a empresa Digithobrasil Soluções Em Software Ltda. questiona a cobrança de ISSQN, bem como o local de incidência se o imposto for cobrado:

Na análise detida dos autos, verifica-se que o fato gerador é a prestação de serviços de informática (comércio de produtos novos e usados de informática, prestação de serviços e locação de equipamentos), ocorrido sob a égide da Lei Complementar nº 116/2003, que passou a competência para o local da sede do prestador do serviço, com as exceções previstas nos incisos I a XXII do art. 3º do normativo federal em comento.

No caso, constata-se ainda que tais serviços, desenvolvidos pela empresa, não figuram entre as exceções contidas no art. 3º da LC nº 116/2003, o que significa dizer que a eles seria aplicável a regra geral de competência territorial para a cobrança do ISS, ou seja, o imposto considera-se devido no local do estabelecimento do prestador (MINISTRO HERMAN BENJAMIN, 2013, p. 3).

Pode-se verificar, por esse trecho da transcrição do voto do Ministro Herman Benjamin no processo em análise, que não estando o serviço na lista de exceções o tributo sobre ele deverá ser devido no local do estabelecimento do prestador.

Em outro caso, julgado pelo Ministro Herman Benjamin, no agravo em recurso especial nº 299.489 - MS (2013/0043593-8), determinada empresa prestou serviços fora da cidade em que sua sede está localizada. A empresa argumenta que o imposto não pode ser devido ao município de sua sede, visto que os serviços foram prestados em outro município.

1. O STJ definiu o sujeito ativo do ISS incidente sobre serviço prestado na vigência da LC nº 116/2003 nos seguintes termos: a) “como regra geral, o imposto é devido no local do estabelecimento prestador, compreendendo-se como tal o local onde a empresa que é o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação, contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas; b) na falta de estabelecimento do prestador, no local do domicílio do prestador. Assim, o imposto somente será devido no domicílio do prestador se no local onde o serviço for prestado não houver estabelecimento do prestador (sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação); c) nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, acima transcritos, mesmo que não haja local do estabelecimento prestador, ou local do domicílio do prestador, o imposto será devido nos locais indicados nas regras de exceção”.

2. Orientação adotada no julgamento do RESP 1.117.121/SP, no regime do art. 543-C do CPC.

3. No caso dos autos, a empresa não possui unidade autônoma (filial, agência, sucursal, etc.) fora do Município de Campo Grande, onde instalada sua sede, razão pela qual a própria agravante esclarece que os serviços foram prestados mediante deslocamento de recursos humanos e materiais do seu

estabelecimento para as outras praças. Essa informação é corroborada pelas notas fiscais de prestação de serviços, onde consta que o prestador é o estabelecimento sediado no Município de Campo Grande (se houvesse unidade autônoma, a nota fiscal de prestação de serviços indicaria a respectiva inscrição no CNPJ e o endereço da filial ou sucursal).

4. Dessa forma, inexistindo estabelecimento/unidade autônoma nas diversas municipalidades em que os serviços de informática são prestados (mediante deslocamento de recursos humanos e materiais), o ISS é devido ao Município de Campo Grande.

5. Agravo Regimental não provido (MINISTRO HERMAN BENJAMIN, 2015 p. 1).

Na ementa da decisão do STJ, pode-se verificar que o que norteia o julgamento é o fato do serviço em discussão não constar entre os serviços passíveis de tributação no município onde foi realizado o serviço. Como se pode observar no primeiro item da ementa, o Ministro cita a Lei Complementar nº 116/2003, afirmando que a regra geral é o ISS ser cobrado no município em que o prestador está estabelecido, sendo exceção à regra somente os serviços registrados na lista citada no artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003.

Com a análise destes acórdãos, verifica-se o fato gerador do ISSQN entendido nos processos do STJ, o procedimento para a definição do local de incidência do imposto, se for o caso, bem como a necessidade de previsão de aplicação do imposto na Lei Municipal.

Baseadas nessa análise de dados, realizada através do estudo de diversos acórdãos e neles analisando os votos dos Ministros, bem como as ementas e relatórios apresentados em cada decisão, são apresentadas, a seguir, as considerações finais deste artigo.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo teve como objetivo estudar a incidência da tributação do ISSQN sobre os serviços de *streaming*, que é o nome dado a uma ferramenta utilizada na *internet*, que disponibiliza para os usuários arquivos *on-line*, como músicas e vídeos, sendo executados sem a necessidade de *download*.

Para isso, foi apresentada fundamentação teórica para conceituar o serviço prestado pelo prestador ao tomador, bem como a apresentação do serviço de *streaming*. Para evidenciar o aspecto legal da tributação do serviço, evidenciou-se a estrutura normativa da Lei, baseada em análise legislativa e de decisões tomadas pelo Superior Tribunal de Justiça.

Ao analisar a legislação brasileira quanto a serviços, conclui-se que a Lei Complementar nº 116/2003 é que define, a partir de uma lista de atividades, o que é ou não considerado serviço tributado pelos municípios através do ISSQN. Ou seja, há serviços que não estão na lista e, portanto, não podem ser tributados.

Durante a elaboração do artigo, foi votado o Projeto de Lei nº 366/2013, aprovado no Senado Federal e, posteriormente, publicado, alterando a LC nº 116/2003 através da Lei Complementar nº 157/2016,

publicada em 30 de dezembro de 2016, definindo, assim, que os serviços de disponibilização de dados via *internet* são considerados serviços. Então, com este texto, a partir de janeiro de 2018, o *streaming* é um serviço tributado pelo ISSQN.

A partir disso, outra discussão que pode ser levantada é em qual município o serviço ocorre de fato, para saber quem terá direito ao valor arrecadado. Como estudado na legislação, para que o município do tomador do serviço possa receber o valor da tributação, o serviço precisa estar na lista de exceções. Prevê-se que uma discussão poderá acontecer entre os municípios, podendo acontecer uma guerra fiscal sobre o ISSQN desse serviço.

Nos serviços realizados via *internet*, como o caso do *streaming*, surge a seguinte situação: a empresa está situada no município “A”, seu servidor, com os dados disponibilizados, está no município “B”, e o consumidor, que reproduz os dados disponibilizados, está no município “C”.

Nesse caso, pode-se deparar com três situações: supondo que o serviço “disponibilização de dados” seja incluído na lista de exceções, o ISSQN será tributo no município “C”. Não estando na lista de exceções, surgirão as outras duas possibilidades: ou é tributado na origem do serviço, ou seja, município “B”, ou será tributado no município “A”, onde a empresa está estabelecida.

Também se conclui com este artigo, que, na análise do STJ, em decisões sobre a cobrança ou não do ISSQN, o serviço em questão não precisa estar expressamente citado na lista de serviços. Ele apenas tem de se enquadrar no texto de algum dos itens destacados pela Lei, como foi o caso do serviço de fumigação, destacado na análise de dados.

Assim como o serviço deve estar na lista constante na Lei de abrangência Federal, também deve estar prevista a cobrança do ISSQN nas Leis Municipais de cada município. Para a cobrança desse imposto, os municípios devem destacar quais os serviços previstos para essa tributação.

O presente artigo teve como objetivo estudar e analisar a incidência do ISSQN sobre os serviços de *streaming* e os objetivos foram alcançados, uma vez que, foram analisadas as Leis que regulam o ISS, bem como foi demonstrada a atividade *streaming* e analisadas decisões do STJ sobre o assunto estudado.

Também verificou-se a abrangência ampla do assunto e o claro interesse de passar a tributar o *streaming*, inclusive com a publicação da Lei Complementar nº 157/2016 que alterou a Lei Complementar nº 116/2003, aprovada durante o curso deste estudo.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. Disponível em: <<https://thaisandrade.files.wordpress.com/2011/03/luciano-amaro-direito-tributario-brasileiro-12c2aa-ed-2006.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2016.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BENJAMIN, Herman. **AgRg no Agravo Em Recurso Especial Nº 299.489 - MS (2013/0043593-8)**. Brasília: STJ, 2015. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=29809298&num_registro=201300435938&data=20140618&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 25 fev. 2017.

BENJAMIN, Herman. **AgRg nos EDcl no Agravo Em Recurso Especial nº 392.416 - MS (2013/0299653-9)**. Brasília: STJ, 2013. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=34445395&num_registro=201302996539&data=20150406&tipo=51&formato=PDF>. Acesso em: 10 fev. 2017.

BRASÍLIA. Assembleia Legislativa. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 dez. 2016.

BRASÍLIA. Assembleia Legislativa. **Lei Complementar PLC 116/2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 21 set. 2016.

BRASÍLIA. Assembleia Legislativa. **Projeto de Lei Complementar PLC 366/2013**. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza; a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa); e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidas, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1207621&filename=PLP+366/2013>. Acesso em: 09 nov. 2016.

BRASÍLIA. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS 181**, de 28 de dezembro de 2015. Autoriza as unidades federadas que especifica a conceder redução de base de cálculo nas operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres na forma que especifica. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv181_15>. Acesso em: 19 jan. 2017.

CANNITO, Newton Guimarães. **A televisão na era digital**: interatividade, convergência e novos modelos de negócio. São Paulo: Summus, 2010.

CARDOSO, Felipe Cesar. **Conceitos de Rede Virtual Privada para Streaming Seguro de Vídeo**. Disponível em: <<http://lyceumon-line.usf.edu.br/salavirtual/documentos/1891.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2016.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Direito tributário aplicado** - impostos e contribuições das empresas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FERREIRA, Daniela Carvalho Monteiro. **O áudio na internet**: uma orientação aos profissionais de comunicação e de tecnologia. Uberlândia, MG: Edibrás, 2008. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=9RdNAAQBAJ&pg=PT23&dq=streaming&hl=pt-BR&sa=X&ved=0ahUKEwiZjc-fh-rjSAhXDEZAKHXn5B3E4ChDoAQgZMAA#v=onepage&q=streaming&f=false>>. Acesso em: 11 fev. 2017.

FONSECA, Maria Juliana de Almeida. **Conflitos de competência tributária** - ICMS e ISSQN. Os novos conceitos de mercadoria e serviço. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=UFiuZvdKsiQC&printsec=frontcover&dq=issqn&hl=pt-BR&sa=X&ved=0CBw-Q6AEwAGoVChMI9LeWqPicyQIVxCuQCh0yNg3P#v=onepage&q&f=false>>. Acesso em: 14 out. 2016.

FOROUZAN, Behrouz A. **Protocolo TCP/IP** [recurso eletrônico]. Tradução: João Eduardo Nóbrega Tortello. 3. ed. Porto Alegre: AMGII, 2010. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=fNvlgp3kkyQC&pg=PA651&dq=streaming&hl=pt-BR&sa=X&ved=0ahUKEwjXsbj-Z-rjSAhXBHpAKHVmdCz8Q6AEIPjAH#v=onepage&q=streaming&f=false>>. Acesso em: 11 fev. 2017.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: UFRGS, 2009. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf>>. Acesso em: 10 jan. 2017.

GOMES, Francisco J. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. [s.l.]: CRC-CE, 2010. Disponível em: <http://www.crc-ce.org.br/crcnovo/files/aspectos_teoricos_praticos_do_issqn.pdf>. Acesso em: 11 mar. 2017.

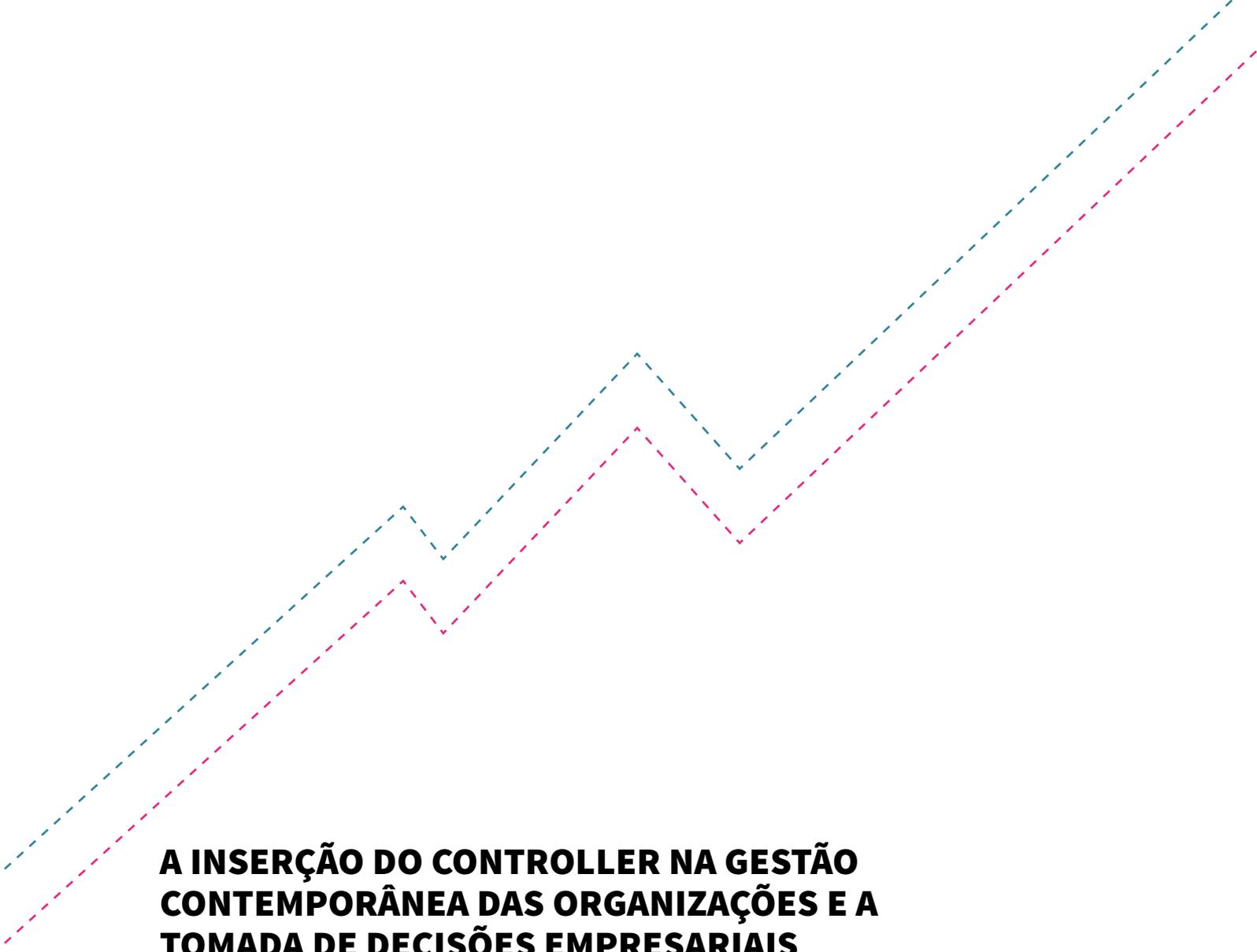
GOSCIOLA, Vicente. **Roteiro para as novas mídias**: do game à TV interativa. São Paulo: Senac SP, 2003.

FARIA, De Gurgel. **AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 1.496.074 - DF (2014/0292427-0)**. Brasília: STJ, 2014. Disponível em : <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=65688990&num_registro=201402924270&data=20161124&tipo=51&formato=PDF>. Acesso em: 10 fev. 2017.

KAUARK, Fabiana; MANHÃES, Fernanda Castro; MEDEIROS, Carlos Henrique. **Metodologia da pesquisa**: guia prático. Itabuna: Via Litterarum, 2010.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- MAGALHÃES, Assusete. **AgRg no Agravo Em Recurso Especial nº 713.988 - SP (2015/0107950-8)**. Brasília: STJ, 2016. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=57746176&num_registro=201501079508&data=20160317&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 20 fev. 2017.
- MAGALHÃES, Assusete. **AgRg no Agravo Em Recurso Especial nº 118.207 - SP (2011/0245683-3)**. Brasília: STJ, 2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=35767613&num_registro=201102456833&data=20140923&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 12 fev. 2017.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do imposto sobre serviços**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2008.
- MELLO, Gustavo; GOLDENSTEIN, Marcelo. A música em metamorfose: um mercado em busca de novos modelos de negócio. **Revista BNDES Setorial 32**, 2009.
- PAIXÃO, Antônio Dionysio Carvalho. **Código Tributário de Manaus** - comentado. Manaus: Clube de Autores, 2012. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?id=yqdJBQAAQBAJ&pg=PA100&dq=incidencia+issqn&hl=pt-BR&sa=X&redir_esc=y#v=onepage&q=local&f=false>. Acesso em: 20 fev. 2017.
- PINOCHET, Luis Hernan Contreras. **Tecnologia da Informação e Comunicação**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?id=plgaBQAAQBAJ&pg=PT186&dq=streaming&hl=pt-BR&sa=X&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false>. Acesso em: 04 fev. 2017.
- PRODANOV, Cleber C.; FREITAS, Ernani C. de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. Novo Hamburgo: Feevale, 2009.
- SÃO PAULO. Prefeitura de São Paulo. **Solução de consulta SF/DEJUG nº 65, de 6 de dezembro de 2012**. ISS - Subitem 1.05 da Lista de Serviços da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003. Código de serviço 02798. Licenciamento de software. Disponível em: <<http://www.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/financas/consultas/SC065-2012.pdf>>. Acesso em: 21 jan. 2017.



A INSERÇÃO DO CONTROLLER NA GESTÃO CONTEMPORÂNEA DAS ORGANIZAÇÕES E A TOMADA DE DECISÕES EMPRESARIAIS

THE CONTROLLER INSERTION ONTO THE
COMTEMPORANIUS ORGANIZATIONS
MANAGEMENT AND BUSINESS DECISION- MAKING

Ismael Darci Kaiser

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Feevale.
E-mail ismaelkaiser@sinos.net.

Marcelo Paveck Ayub

Mestre em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul.
Docente na Universidade Feevale.
E-mail: mayub@feevale.br.

RESUMO

O mundo competitivo vive mudanças constantes às quais é preciso adaptar-se a cada momento. O mesmo ocorre no ambiente das organizações onde a gestão deve ser fator fundamental para a continuidade das empresas, dessa forma, este artigo apresenta como tema central o controller na gestão contemporânea; tem por objetivo analisar as atribuições do controller no atual cenário econômico, financeiro e administrativo empresarial identificando o nível de confiança e a utilização dos controles e informações fornecidos pelo Controller para a tomada de decisões empresariais. Essa abordagem desenvolveu-se a partir da pesquisa sobre as atribuições assumidas pelo Controller no atual cenário empresarial, identificando as atribuições que esse profissional desempenha na atualidade. Para o desenvolvimento do artigo, foram utilizadas a pesquisa descritiva e a bibliográfica, com abordagem quantitativa que se desenvolveu a partir de questionário para a coleta de dados. Como indicativo do resultado do estudo, tem-se que a função do profissional Controller evoluiu significativamente e na atualidade desempenha atividades e tem atribuições mais voltadas ao planejamento auxiliando a tomada de decisões pela administração da empresa.

Palavras-chave: Controller. Gestão Contemporânea. Gestor. Perfil Profissional.

ABSTRACT

The competitive world lives constants changes, for that reason it is necessary has adapt to every moment. The same applies onto the organizations environment where the management should be fundamental factor to the continuity of the companies, likewise, this article present as the main theme the controller onto the contemporaneous management, the main purpose is analyze the controller attributions on the current economical scenario, financial and administrative of the business identifying the level of confidence and the use of the controls and the information supplied for Controller to the business decision-making. That approach was developed from the search of the Controller attributions on the current business scenarios, identifying the current attributions assumed by this professional. To develop this article, it was used the descriptive research and the bibliographic one, with quantitative approach that it was developed from the survey to the data collection. The study result indicate that the Controller function has evolved significantly and in the actuality it plays activities and it has attributions more directed to planning and helping the company administration into the decision-making.

Keywords: Controller. Contemporaneous management. Manager. Professional Profile.

INTRODUÇÃO

O mundo evolui e passa por transformações constantes, pois a cada minuto surgem situações novas, notícias reveladoras e descobertas científicas que revolucionam nosso dia-a-dia, bem como o mundo dos negócios e das organizações empresariais. Assim há, também como a história tem demonstrado ao longo dos anos, toda uma evolução de conhecimento e aprimoramento do ser humano, transformando nossas vidas e as profissões, em âmbito geral, com novas técnicas, métodos e possibilidades de utilização do conhecimento em cada área.

Este artigo apresenta como tema principal a inserção do controller na gestão contemporânea das organizações e sua importância na tomada de decisões empresariais, visando a análise do perfil do controller e sua função na gestão empresarial moderna. A relevância do estudo desse tema justifica-se pela ligação direta do profissional controller com a gestão das empresas, e sua importância dentro das organizações empresariais na atualidade.

Dessa forma, pretende-se demonstrar a evolução histórica da profissão contábil, chegando ao perfil atual do controller e sua função na gestão contemporânea; nessa trajetória houve um natural aprimoramento, passando a ser um profissional moderno, atual, inovador, demonstrando seriedade, capacidade, conhecimento e ética; sendo assim, torna-se importante, dentro do contexto organizacional, passando a ser respeitado e dessa forma podendo assumir cargos de gestão e controle nas organizações empresariais.

Toda essa evolução, segundo Chiavenatto (1999), deu-se a partir do momento e da necessidade de algo mais, de mostrar a real possibilidade da utilização das demonstrações contábeis, de suas interpretações e de toda a aplicação de suas variáveis gerenciais no dia-a-dia das empresas, demonstrando custos, falhas e excessos, bem como os pontos fortes e rentáveis para a tomada de decisões precisas, por parte da pessoa que tem o poder de decidir.

Como objetivo geral deste trabalho, busca-se analisar o perfil profissional atual do controller e sua função na gestão contemporânea das organizações, buscando subsídios confiáveis e sólidos para serem apresentados na análise de dados, de modo que se torne possível alcançar os propósitos concebidos no estudo ora desenvolvido.

Chega-se, assim, à problematização deste trabalho, cuja questão busca responder qual o perfil profissional atual do Controller, quais as atribuições exercidas pelo controller na contemporaneidade e quais são as qualidades e exigências requeridas deste profissional na moderna sociedade empresarial.

A metodologia de pesquisa utilizada para o desenvolvimento deste estudo foi a descritiva e a bibliográfica, bem como a utilização de questionário para obter as respostas aos questionamentos, com abordagens quantitativas, através das quais serão elaboradas análises sob forma de gráficos e quadros para melhor visualização e compreensão do processo analítico. O referido questionário foi respondido por profissionais Controllers de grandes empresas sediadas no Vale dos Sinos.

Este artigo pode vir a ser o marco referencial introdutório e delimitador do despertar daqueles profissionais que o lerem, interiorizando e compreendendo que podem algo mais, que são capazes, que têm todas as possibilidades de aliar conhecimento, experiência e disposição para algo inovador, instigador e desafiador em suas carreiras, transformando-se, assim, em profissionais do futuro.

A partir das próximas seções é apresentada a fundamentação teórica sobre o assunto em questão, pesquisando assim a teoria através de um contexto histórico, clássico e também inovador, demonstrando o embasamento necessário e existente para chegar às conclusões sobre o problema e os objetivos propostos. O artigo foi estruturado em três seções, uma destinada à revisão bibliográfica, subdividida em três subseções sendo a primeira sobre a Gestão Contemporânea, a segunda sobre a Controladoria e a terceira sobre a inserção da Controladoria no processo de Gestão Empresarial. Já a segunda seção é destinada ao detalhamento de toda metodologia utilizada no transcorrer do estudo e a terceira seção à apresentação e análise de dados obtidos através das respostas aos questionários enviados, por fim são feitas as considerações finais.

REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

GESTÃO CONTEMPORÂNEA

Neste tópico são apresentados os conceitos básicos, os princípios e as particularidades que caracterizam a gestão contemporânea, ou seja, o trabalho gerencial no mundo atual, podendo, assim, ser estudado o perfil do profissional que pode desempenhar essa função e, também, o conhecimento e as habilidades necessárias requeridas para a função gerencial.

Neste contexto, Chiavenato (1999, p. 71) traz a dimensão das alterações sofridas nos últimos anos pela sociedade, demonstra grandes exemplos de mudanças, como quedas de barreiras políticas entre países devido à globalização, a expansão do comércio internacional e com isso mudanças estruturais e comportamentais advêm de modo contínuo e ininterrupto para dentro das empresas, fomentando, assim, a mudança, a criação e a busca de algo novo, a modernidade, e dessa maneira, também, novas formas de gestão.

Sobre as tendências do mundo contemporâneo, Chiavenato (1999, p. 136) esclarece que o mundo está passando por “transformações revolucionárias que estão mudando o modo como as organizações operam, empresas, produtos, serviços e pessoas que não estiverem antenados e plugados nessas transformações vão rapidamente se tornar obsoletos e talvez não sirvam mais para as suas antigas funções”. Dessa maneira, como as organizações precisam se adequar, a força motriz do material humano também precisa se aprimorar e encontrar seu espaço nesse mundo competitivo e tecnológico. Pode-se então pensar sobre a probabilidade, a partir de tantas mudanças e quebras de paradigmas, da real possibilidade de o profissional Controller vir a ocupar, no mundo dos negócios e da gestão, uma posição não somente de atuação contábil, mas também de tomada de decisões na gestão empresarial.

A mudança é um processo constante e faz parte de nossas vidas, nas empresas ela também acontece e pode ser influenciada diretamente por inovações ou por aprendizados novos, o que pode, então, determinar a possibilidade do exercício da gestão empresarial por parte de um profissional contábil.

Definindo gestão, Santos *et al.* (2004, p. 58) referem que “trata-se do conjunto de acontecimentos, oriundos de decisões administrativas, que envolvem a entidade, isto é, a administração, gerência, ato de gerir a empresa”; portanto, para esses autores, atuantes na esfera da ciência contábil, mas afinados com o conhecimento administrativo, a gestão é o ato de gerir, administrar a empresa, através de todos os acontecimentos e fatos que surgirem ao longo do percurso do processo administrativo.

No aspecto da gestão, a empresa é analisada como um todo, no entanto, para a contabilidade ela pode ser vista sob três aspectos: econômico, financeiro e patrimonial, melhorando assim a visualização e análise dos dados necessários para a tomada de decisões por parte dos gestores da empresa.

Segundo Franco (1997, p. 43), “ao conjunto dos acontecimentos verificados na entidade, sejam fatos contábeis ou meramente atos administrativos, chamamos gestão”; o mesmo autor complementa dizendo que “[...] em todas as entidades a gestão se divide em duas partes, uma de caráter econômico-financeiro e outra de natureza puramente técnica ou administrativa”. Franco (1997) destaca a gestão como um conjunto dos fatos contábeis e dos atos administrativos em que um complementa o outro, em função de seus aspectos econômicos, financeiros e administrativos.

Chiavenato (1999, p. 11) relata que o “administrador é uma figura essencial e indispensável para as organizações, qualquer que seja o seu tamanho ou tipo, e dentro das organizações o administrador pode ser um presidente ou diretor, um gerente ou um supervisor, dependendo do nível que ocupa”. A figura do administrador, do gestor, pessoa de suma importância nas organizações empresariais, pode estar vinculada a várias nomenclaturas de cargos e subordinações, bem como a vários setores dentro da empresa.

Motta (2000) faz uma comparação assemelhando o gigantismo das organizações contemporâneas a grandes monstros que precisam ser domados e direcionados, ou seja, o dirigente, possuidor de algumas habilidades, deve tatear esse monstro, apreendendo-lhe a forma e indicando algum caminho. E acrescenta:

Existem habilidades gerenciais que têm de ser conquistadas na experiência do dia-a-dia, enfrentando-se as contradições e mutações da empresa moderna. Outras sistematizadas e já em grande número podem ser ensinadas e aprendidas por aqueles que se dedicam à gerência como profissão (2000, p. 23).

Portanto, as habilidades necessárias a um gestor contemporâneo são conquistas diárias e permanentes, adquiridas através de ensinamentos pré-concebidos e divulgados através de livros, estudos e cadeiras acadêmicas pertinentes ao tema em questão, bem como através do aprendizado empírico pelas práticas e rotinas aplicadas e executadas diariamente.

Sendo assim, o dirigente, administrador ou gestor da organização contemporânea seria determinado não por uma profissão específica, mas sim pelas habilidades, atitudes e experiências do indivíduo que mostrar capacidade e discernimento para assumir esse posto de trabalho e ação.

Assim, na sequência, apresenta-se no próximo tópico, que aborda o setor de Controladoria, suas características e atribuições.

CONTROLADORIA

A partir do momento que os dados básicos da contabilidade forem transformados em informações que servem para a tomada de decisões, por parte dos administradores, surge a controladoria, que tem como ponto fundamental a utilização dos dados contábeis como ferramenta de administração.

Segundo Schmidt (2002, p. 243), “a controladoria vem se tornando cada vez mais imprescindível para que os gestores de uma organização exerçam adequadamente a sua governança” destacando, assim, a importância deste setor nas empresas, complementando, ainda, que tal fato visa buscar a maximização do potencial do lucro, percebendo a necessidade de atualizar suas estratégias para assegurar o equilíbrio com o meio que a cerca.

Revela-se como extremamente importante esse setor na organização como fonte de informações para que os gestores as utilizem em suas estratégias e, conseqüentemente, na manutenção da empresa.

Para Bulgacov (1999, p. 239), “controladoria é o processo de planejamento econômico-financeiro que visa assegurar o alcance dos objetivos estabelecidos pelos proprietários da empresa”; sendo assim, o profissional ao desenvolver a atividade da controladoria estará literalmente inserido no planejamento da empresa e de seus objetivos.

Kanitz (1976, p. 5) afirma que “os primeiros controladores foram recrutados entre os indivíduos das áreas de contabilidade e finanças das empresas, por possuírem, em função do cargo que ocupam, uma visão ampla da empresa que os habilita a enxergar as dificuldades como um todo e propor soluções gerais”.

Conforme afirma o autor, pode-se observar que o processo de escolha do profissional que atua na controladoria está diretamente ligado à visão que deve ter da empresa como um grande conjunto, com a finalidade de alcançar os objetivos e possuindo capacidade, também, de propor soluções.

Ainda conforme Schmidt (2002, p. 81), “na área de controladoria, os sistemas de informações contábil-financeiros são análogos ao sistema da empresa; recebem diversos impactos do ambiente externo, bem como recebem influências diretas do ambiente interno”, pois assim como na contabilidade financeira, as informações geradas pela controladoria tem por base os fatores internos e externos à organização.

Para Figueiredo (1995), em seu artigo publicado na Revista Brasileira de Contabilidade:

O aumento da complexidade na organização das empresas, o maior grau de interferência governamental através de políticas fiscais, a diferenciação das fontes de financiamentos das atividades, a percepção das necessidades de consideração dos padrões éticos na condução dos negócios e, principalmente, a demanda por melhores práticas de gestão, têm criado a necessidade de um sistema contábil mais adequado para o controle gerencial mais efetivo.

Demonstrando assim que inúmeros fatores estão contribuindo para uma maior complexidade e um nível de exigência maior, com relação a informações precisas e confiáveis, gerando práticas de gestão éticas e assertivas.

O setor da controladoria tem funções específicas e próprias, bem como uma missão, assuntos esses que são abordados no transcorrer do próximo tópico.

MISSÃO E FUNÇÃO DA CONTROLADORIA

Assim como os demais setores da empresa, a controladoria também possui as suas finalidades, suas tarefas e objetivos específicos, necessários e fundamentais para o bom andamento e a sustentabilidade da saúde econômica e financeira da organização empresarial.

Para Mosimann e Fisch (1999), a controladoria, assim como todas as áreas de uma empresa, deve esforçar-se para garantir o cumprimento da missão e a continuidade da organização; seu papel consiste em coordenar os esforços para conseguir um melhor resultado global, portanto, o papel da controladoria é assessorar a gestão da empresa fornecendo mensuração de dados e de alternativas viáveis, de maneira que exerça influência na organização na medida em que norteia os gestores para que mantenham a eficácia da empresa.

Schmidt (2002, p. 20) relata que a finalidade da controladoria é de “realizar um rígido controle de todos os negócios das empresas relacionadas, subsidiárias e/ou filiais”; deixa claro, assim, o relevante papel do setor, bem como do profissional que deverá ter todas as informações da empresa para, a partir delas, informar as necessidades e os ajustes quando se fizerem necessários.

De acordo com Figueiredo e Caggiano (1997, p. 28),

O controller é o gestor encarregado do departamento de controladoria; seu papel é, por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes, fazendo com que as atividades desenvolvidas conjuntamente alcancem resultados superiores aos que alcançariam se trabalhassem independentemente.

Portanto, a partir desse comentário, observa-se a relevante importância do setor de controladoria e do profissional que atua nessa área, sua responsabilidade como gestor encarregado pela obtenção das informações e resultados para a continuidade da empresa. O *controller* deve estar constantemente alerta, controlando, informando, influenciando e otimizando os resultados econômicos e financeiros, pois sua responsabilidade maior é fazer acontecer o que foi planejado e delimitado anteriormente.

Conforme Schmidt (2002, p. 90), “para a função de controladoria, torna-se importante o conhecimento do ambiente global dos sistemas de informação, para identificar as necessidades e saber localizar as informações para gerenciar os negócios da organização”; sendo assim, o profissional deve estar atento às informações que se tornem relevantes no processo operacional e administrativo, devendo utilizar-se delas para a gerência da empresa.

Dando continuidade, no próximo tópico é abordada a controladoria no processo de gestão empresarial, suas tendências e enfoques nesse mundo que se transforma a cada momento.

A CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO EMPRESARIAL

A partir deste momento são estudados o perfil da controladoria na gestão contemporânea, suas atribuições e atividades na gestão das organizações, bem como a possibilidade do profissional “controller” vir a exercer a função de gestor dentro das empresas, ou mesmo de tomada de decisões junto à administração da entidade.

Para Chiavenato (1999, p. 1), “o mundo está mudando com uma rapidez incrível, tal como uma imensa bola de neve que aumenta incessantemente o seu tamanho e velocidade à medida que rola montanha abaixo, no decorrer das últimas décadas, o ritmo das mudanças se caracterizou por uma incrível aceleração”; sendo assim, tem-se, constantemente, que evoluir e aprimorar os conhecimentos em busca de novos ideais e de novas conquistas, em busca de objetivos maiores e sonhos a realizar.

Segundo Schmidt (2006, p. 53), quando o Controller reporta-se diretamente ao gerente de sua unidade, o seu poder decisório aumenta gerando uma responsabilidade diferenciada e maior, seguindo seu raciocínio o autor relata que “o papel” do controller de unidade passa a ser fundamental, não apenas como o responsável pelo reporte de informações para a divisão e para a matriz, mas como o responsável pela geração de informações para as decisões locais dos gestores da unidade”, demonstrando, assim, a importância da figura deste profissional alicerçando a base das decisões gerenciais da empresa.

Barreto (2008, p. 21) destaca em sua obra que “na modernidade, a Controladoria assume a função de assessoria do executivo principal da organização, além de ter a responsabilidade pelo estabelecimento de um sistema de controles que viabilize a ação administrativa”, demonstrando, dessa forma, a integração que deve existir para as corretas tomadas de decisões e ações administrativas.

No artigo publicado por Giongo (2005) após o IX Congresso Internacional de Custos realizado em Florianópolis, SC, Brasil, o autor estabelece a participação do setor de controladoria diretamente ligado à formulação e escolhas das estratégias empresariais e o fornecimento de informações históricas aos participantes do processo decisório. E em suas conclusões finais afirma que “depreende-se dos dados analisados que a área de controladoria contribui de forma direta para todas as etapas do processo de gestão das organizações”.

A partir deste estudo científico pode-se verificar que, cada vez mais, o setor de controladoria e o profissional responsável por esta área estão desempenhando papéis essenciais dentro das organizações onde estão inseridos e atuantes, evidenciando a participação no processo de gestão.

Nesta mesma linha de pensamento Bianchi, Backes e Giongo (2006) em artigo publicado após profundo estudo, destacam que “a controladoria atua no processo de gestão com o objetivo de proporcionar aos gestores os meios que os levem a atingir a eficácia organizacional, de modo que todas as decisões estejam voltadas à harmonia operacional”, e concluem em seu artigo que o processo de

gestão envolve todas as áreas da empresa, com atos contínuos de tomadas de decisões e que a eficácia das decisões pode ser facilitada pela existência de um setor que delegue responsabilidades pelas integrações e monitoramentos dos processos, ou seja, a controladoria.

Beuren (2002) destaca que, como órgão administrativo, é necessário o envolvimento da área de controladoria no processo de gestão da empresa, com o objetivo de melhorar a tomada de decisões, ratificando, desse modo, a crescente participação do setor na gestão.

Com estas mesmas conclusões Nascimento *et al.* (2005) afirmam que após análise de uma empresa de comércio varejista que implantou o setor de controladoria, percebeu-se que a controladoria “passou a exercer forte influência nas decisões da empresa, incluindo o controle das informações sobre sua gestão econômica” e também que “com a implantação da controladoria na empresa pesquisada, houve fortes evidências de obtenção de melhoria nos processos, atividades e decisões, refletindo positivamente nos resultados, de forma genérica”, destacando, assim, a importância de instauração e manutenção do setor de controladoria como fonte geradora de informações para tomada de decisões no contexto da gestão empresarial.

Ainda conforme Nascimento (2007):

Em um ambiente empresarial constituído por uma economia de mercado, empreender negócio pode tornar-se um atrativo, porém, fazê-lo prosperar de forma contínua e sustentável é um desafio, o que requer de sua administração constante preocupação com a otimização do uso dos recursos necessários para a geração de resultados. É nesse cenário que se insere o tema Controladoria, que busca ampliar os conhecimentos que possibilitem aos gestores melhor compreenderem o processo decisório em toda a sua amplitude, facilitando, assim, o alcance da eficácia gerencial necessária para a condução da empresa a resultados econômicos otimizados e a própria continuidade.

Percebe-se, assim, a grande responsabilidade deste setor em suprir e auxiliar a administração com os recursos e informações necessárias para a correta tomada de decisões, que visam a geração de resultados positivos e inclusive a perpetuidade da própria organização ao longo do tempo.

Informações estas alicerçadas em uma contabilidade bem estruturada, que possa fornecer as devidas demonstrações contábeis que servirão de base para as análises e projeções, que devem ser organizadas e montadas pela controladoria para apresentar informações fidedignas e corretas, para que as ações a serem tomadas sejam assertivas na busca de soluções que tragam os resultados almejados pelos sócios ou acionistas da entidade empresária.

METODOLOGIA

No que se refere aos aspectos metodológicos, o presente artigo se caracteriza pela utilização de uma metodologia específica para tal procedimento, pois, segundo Prodanov (2006), a metodologia deve ser definida como elemento facilitador da produção de conhecimento, uma ferramenta capaz de auxiliar a

entender o processo de busca de respostas e o próprio processo de posicionar-se, adequadamente, a perguntas importantes, ou seja, a metodologia será utilizada para que o trabalho fique coerente, seguindo uma linha lógica de pensamento e pesquisa, adequados para o bom desenvolvimento deste projeto.

Ainda, segundo Prodanov (2006), pesquisar é buscar conhecimento. Pesquisa-se a todo o momento, no nosso cotidiano, mas, certamente, não se faz sempre de modo científico. Pesquisar cientificamente significa realizar esta busca de conhecimentos, apoiando-se em procedimentos capazes de dar confiabilidade aos resultados, sendo assim, através das técnicas que serão utilizadas, descritas abaixo, buscar-se-á o conhecimento e o esclarecimento, na certeza da confiabilidade dos resultados obtidos.

O presente artigo está fundamentado através dos seguintes procedimentos metodológicos:

DELINEAMENTO DO ESTUDO

A presente pesquisa quanto aos seus objetivos é exploratória, pois segundo diz Beuren (2003, p. 81), “explorar um assunto significa reunir mais conhecimento e incorporar características inéditas, bem como buscar novas dimensões até então não conhecidas”; complementando com o que diz Gil (1996, p. 45), “a pesquisa tem como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições”, portanto, é utilizado este tipo de pesquisa para agregar-se mais conhecimento ao assunto e aprimorar as técnicas e objetivos.

Quanto aos procedimentos, o tipo de pesquisa é bibliográfica, sendo empregado para o conhecimento dos métodos e técnicas de controladoria e gestão utilizadas, bem como sua evolução ao longo dos anos. O material utilizado é composto por todo e qualquer acervo possível de ser empregado empenhando esforços para que se possa usufruir o maior proveito possível de todos eles. Além da pesquisa bibliográfica é utilizado um questionário estruturado para responder às questões pertinentes a esta pesquisa.

Sendo assim, o estudo é delimitado na pesquisa e análise quanto ao nível de utilização dos controles e informações fornecidas pela Controladoria para a tomada de decisões empresariais no cenário da gestão contemporânea, busca identificar o nível de confiança junto à gestão e sua tomada de decisões e, ainda, as atribuições e exigências dos profissionais.

POPULAÇÃO E AMOSTRA

Para o satisfatório desenvolvimento da pesquisa quanto ao seu problema, é utilizada a pesquisa quantitativa para a resolução e verificação dos objetivos propostos, através de um questionário elaborado com esta finalidade. O referido questionário é direcionado a Controllings residentes e domiciliados na região do Vale dos Sinos - RS, via email, e é solicitado que a resposta seja retornada ao e-mail do solicitante.

Com relação à amostragem, essa é não probabilística, pois o pressuposto dessa técnica, segundo Beuren (2003, p. 125), “é constituir um subconjunto de população que possibilite reproduzir o mais

adequado possível as características de uma população em investigação”. Complementa Beuren (2003, p. 125): “fazem uso do raciocínio, dependendo exclusivamente dos critérios do pesquisador para construir as amostras”.

O tipo de amostragem foi o de acessibilidade ou conveniência, que Gil (*apud* BEUREN, 2003, p. 126) “advoga que nesse tipo de amostragem o pesquisador apenas obtém os elementos a que tem maior facilidade de acesso, admitindo que eles possam efetivamente representar de forma adequada a população”.

COLETA DE DADOS

A coleta de dados foi através de um questionário formulado de maneira que o grupo de pessoas que o receba se sinta motivado e instigado a respondê-lo, colaborando para o esclarecimento das questões perguntadas.

O questionário está estruturado com perguntas de múltipla escolha e uma questão segmentada, na forma de tabela, cuja série de perguntas são com respostas escalonadas, conforme Beuren (2003, p. 131), “apresentam aos respondentes um conjunto de alternativas de respostas para que seja escolhida a que melhor evidencia a situação ou ponto de vista do respondente”. Essas questões foram formuladas com alternativas de respostas escalonadas da menor à maior importância, direcionadas a responder a identificação das qualidades e exigências pessoais e profissionais requeridas ao profissional de controladoria.

A partir destes conceitos, é que são utilizados os dois métodos de pesquisa, aliando-os, justamente, para aprofundar o conhecimento e, a partir de uma base de dados estatística, quantitativa, chegar às pertinentes conclusões.

ANÁLISE DE DADOS

Após a coleta de dados, os mesmos foram compilados e analisados onde os resultados estão demonstrados através de números percentuais apresentados em forma de gráficos, quadros e considerações, visando responder os objetivos formulados e direcionando a conclusão da presente pesquisa científica quanto à relevância do profissional de controladoria na gestão contemporânea.

CARACTERIZAÇÃO DO PERFIL DAS EMPRESAS E CONTROLLERS

(continua)

Identificação das Empresas		
Empresa	Setor de Atuação	Nº de Funcionários
01	Indústria Moveleira	6200
02	Calçadista	3500

Identificação das Empresas		
Empresa	Setor de Atuação	Nº de Funcionários
03	Distribuidora	470
04	Educação	1500
05	Calçadista	12000

Quadro 01 - Identificação das Empresas**Fonte: Dados da Pesquisa**

Identificação dos Profissionais/Controllers				
Empresa	Idade	Sexo	Formação	Tempo de Atuação
01	33	F	Pós-graduada e MBA em andamento	03 Anos
02	47	M	Bacharel em Administração de Empresas	04 Anos
03	45	M	Bacharel em Ciências Contábeis	15 Anos
04	36	M	Bacharel em Contabilidade e Especialização em Controladoria	03 Anos
05	35	M	Pós-Graduado	10 Anos

Quadro 02 - Identificação dos Profissionais**Fonte: Dados da Pesquisa**

Observa-se a partir do Quadro 01 e Quadro 02 a diversidade dos ramos de atuação das empresas dos respondentes, bem como o número de funcionários das mesmas com uma predominância de um número expressivo de funcionários. Quanto aos respondentes pode-se afirmar que são todos graduados, em sua maioria com especializações e todos com idade acima dos 30 anos, demonstrando uma tendência de maturidade na escolha destes profissionais, além de um tempo de atuação na atual empresa acima de 03 anos.

IDENTIFICAÇÃO DAS FUNÇÕES, ATRIBUIÇÕES E ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA CONTROLADORIA

A segunda parte do questionário foi destinada à identificação das funções, atribuições e atividades desenvolvidas pela Controladoria, nas diversas áreas de atuação, com objetivo de identificar se as mesmas são desenvolvidas pelo setor de Controladoria ou não, onde os resultados obtidos são apresentados a partir dos gráficos a seguir:

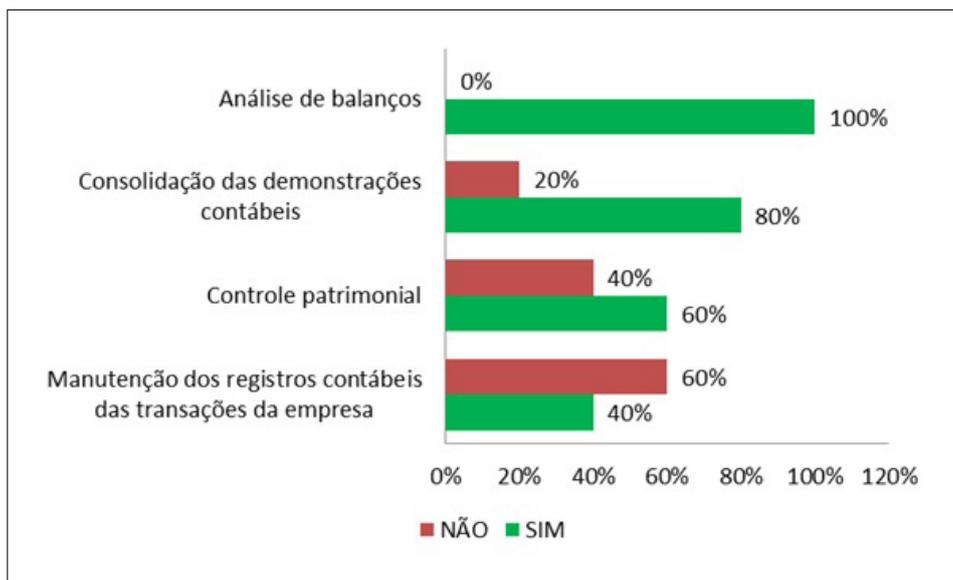


Gráfico 01 - Contabilidade Societária/Financeira

Fonte: Elaborado pelos autores

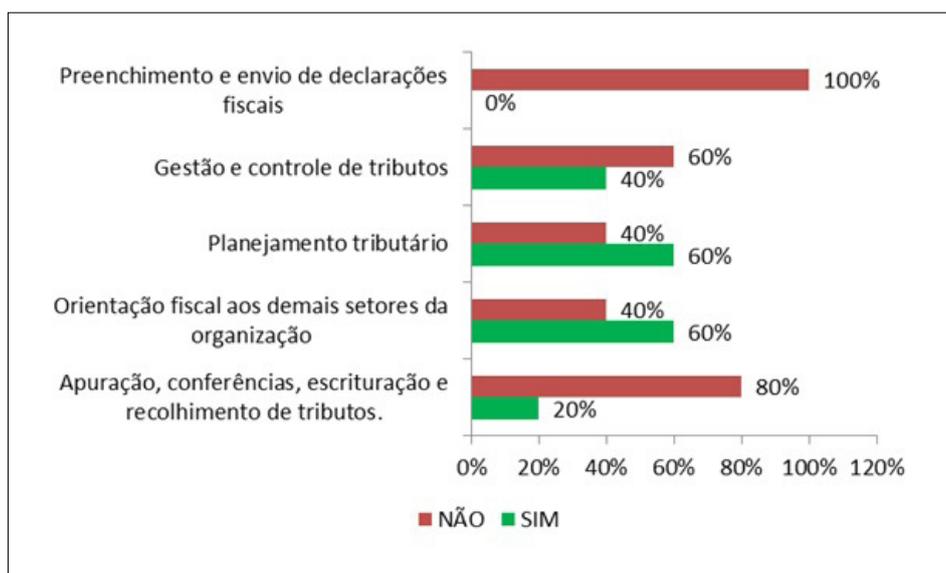


Gráfico 02 - Contabilidade Fiscal

Fonte: Elaborado pelos autores

De acordo com o gráfico 01, as atividades inerentes à contabilidade societária/financeira estão dentre as atribuições da Controladoria, sendo a análise de balanços desempenhada em 100% das empresas e a consolidação das demonstrações contábeis em 80% das mesmas. Destaca-se que a manutenção dos registros contábeis em 60% das entrevistas apresentou resposta negativa para atribuição da Controladoria.

Para Schmidt (2002), o papel do Controller não compreende somente funções e relatórios contábeis, mas também apoio na tomada de decisões, em linha com o gráfico acima que demonstra a tendência

maior de análise e consolidações das demonstrações contábeis e não propriamente a manutenção dos registros, atividade mais operacional.

Assim como no Gráfico 01, o gráfico 02 também demonstra que o setor de Controladoria atua mais especificamente em atividades de gestão e orientação fiscal com 60% das respostas e não com atividades operacionais como apurações e preenchimentos de declarações fiscais.

Em consonância com este resultado, afirma Padoveze (2009) que a controladoria exerce uma tendência natural direcionada a utilizar as informações geradas pela contabilidade, relativo aos tributos, tendo também a particularidade de orientação sobre tributação aos demais setores da organização.

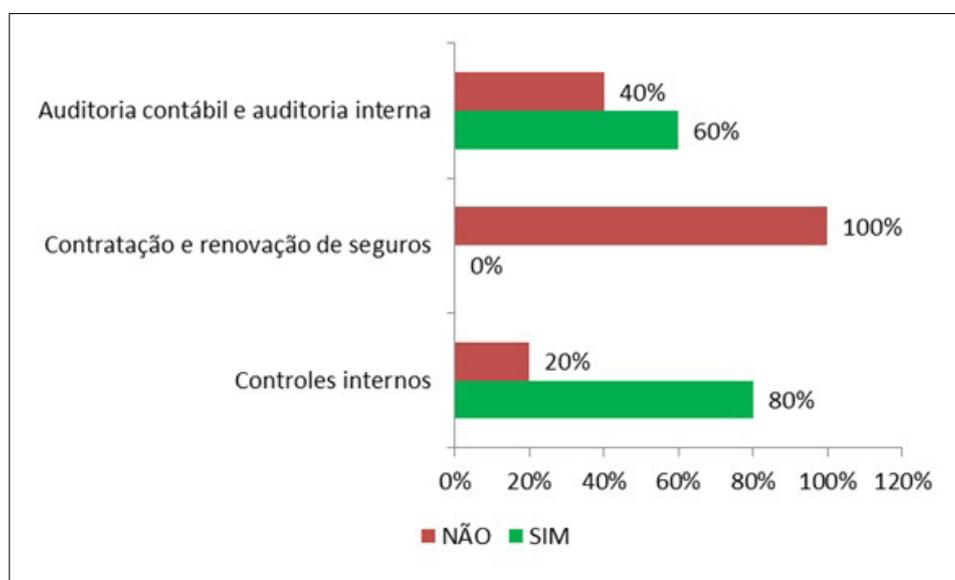


Gráfico 03 - Proteção dos Ativos da Empresa
Fonte: Elaborado pelos autores

Segundo as respostas obtidas para a questão 03, o gráfico correspondente demonstra que, com relação à proteção dos ativos da empresa, a Controladoria atua nos Controles Internos com 80% de respostas afirmativas e 60% na auditoria contábil e interna, novamente atividades ligadas à gestão e controle. Na contramão destes resultados, 100% das respostas foram negativas quanto à atividade de contratação e renovação dos seguros da empresa, novamente demonstrando a tendência das atividades operacionais não estarem ligadas diretamente a controladoria, somente a posterior verificação através dos controles necessários.

Segundo Barreto (2008, p. 21) declara em sua obra “na modernidade, a Controladoria assume a função de assessoria do executivo principal da organização, além de ter a responsabilidade pelo estabelecimento de um sistema de controles que viabilize a ação administrativa”, demonstrando, assim, que a controladoria deve existir para controlar e auxiliar nas ações da administração.

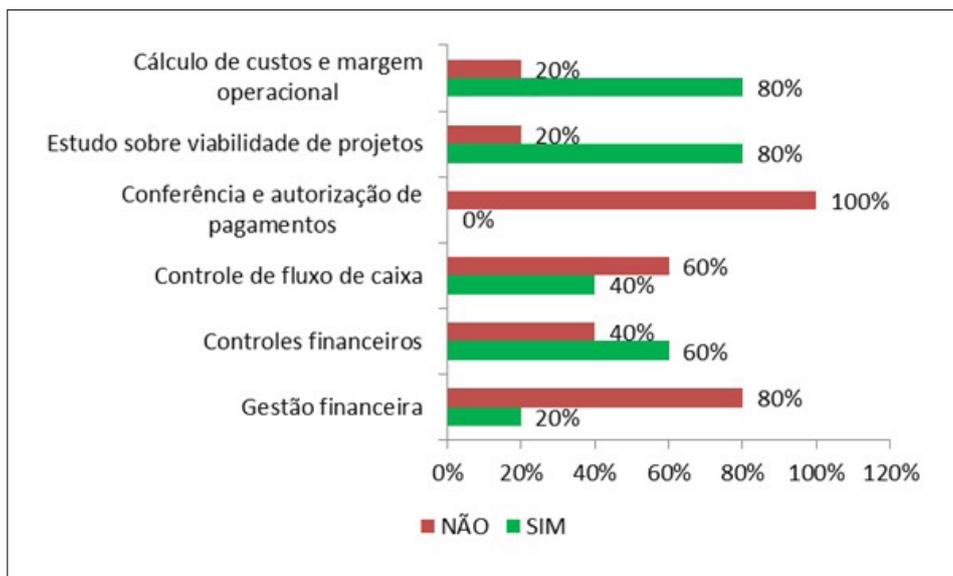


Gráfico 04 - Finanças

Fonte: Elaborado pelos autores

Novamente, a partir das respostas demonstradas no Gráfico 04, com questionamentos relacionados à atuação da Controladoria no setor de finanças da empresa, as respostas seguem a mesma tendência verificada até o presente momento, onde os profissionais da Controladoria desenvolvem atividades de controle, estudos de viabilidade e cálculo de custos, atividades estas que auxiliam na tomada de decisões estratégicas para a organização. Não atuando na Gestão Financeira propriamente dita em 80% das empresas e em 100% das entidades não fazendo a conferência e autorização dos pagamentos, atividades destinadas a outros profissionais do setor financeiro das empresas.

Para Franco (1997) a gestão é um conjunto dos fatos contábeis e dos atos administrativos em que um complementa o outro, em função de seus aspectos econômicos, financeiros e administrativos. Demonstrando, assim, fatores operacionais e estratégicos de decisão interligados para conseguirem chegar à eficácia da gestão empresarial.

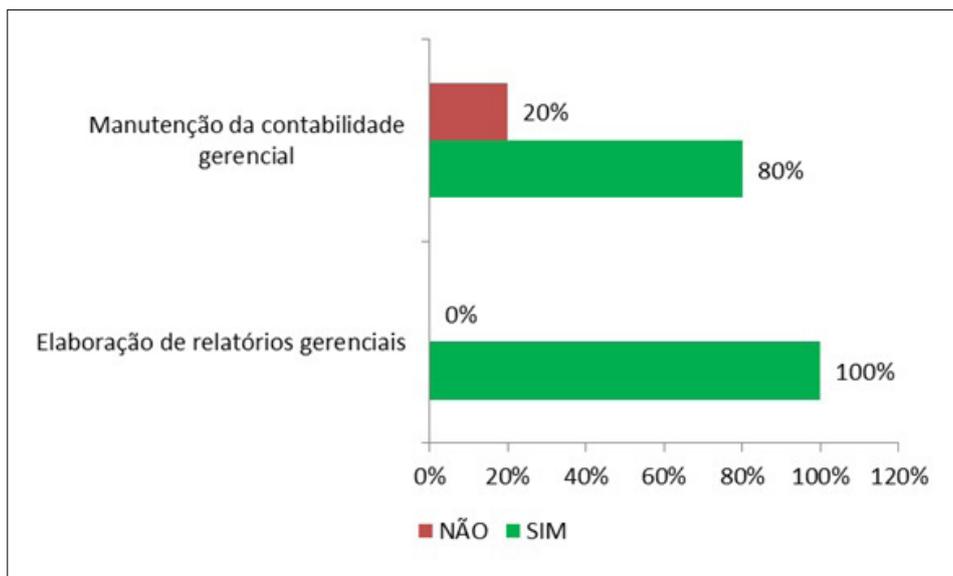


Gráfico 05 - Contabilidade Gerencial

Fonte: Elaborado pelos autores

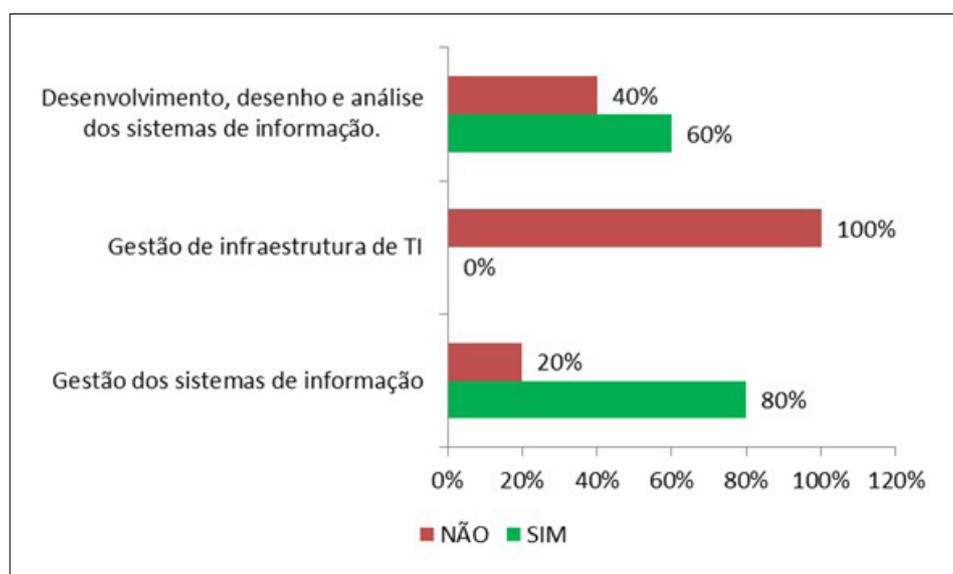


Gráfico 06 - Sistemas de Informação

Fonte: Elaborado pelos autores

A questão 05, através do gráfico apresentado, demonstra claramente a elaboração e manutenção da contabilidade gerencial ligado à controladoria, ou seja, após a contabilidade tradicional fazer seus registros e gerar as demonstrações, a Controladoria atua na elaboração de relatórios gerenciais na totalidade das empresas entrevistadas, gerando informações importantes para a manutenção da gestão da empresa. Destaca Padoveze em sua obra de 2009 que a contabilidade gerencial é uma ferramenta para a administração da empresa, por atentar para a interpretação das informações financeiras e contábeis, facilitando a tomada de decisões. Então, a elaboração dos relatórios gerenciais corrobora

para a administração empresarial se utilizar dos mesmos, alicerçando decisões de maneira assertiva na continuidade dos negócios.

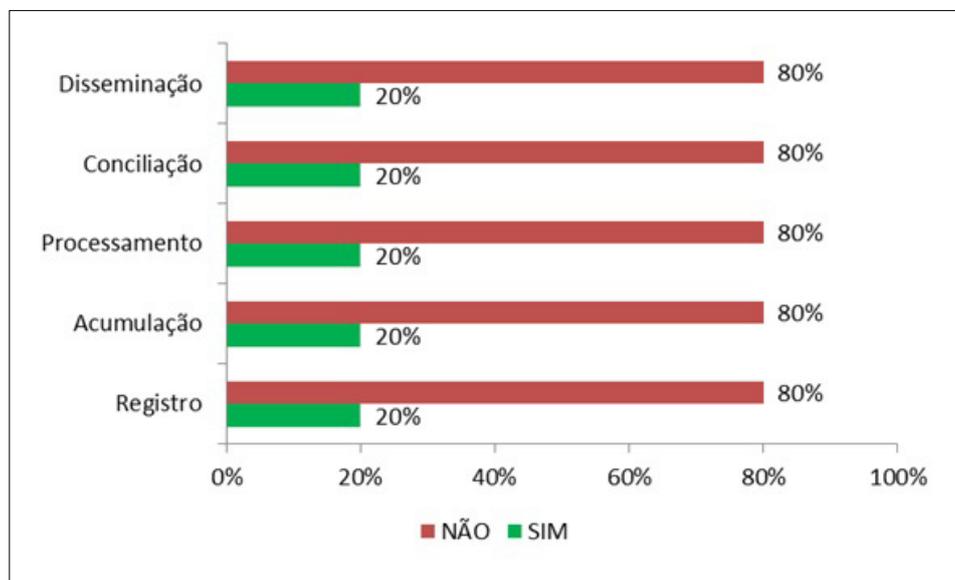


Gráfico 07 - Sistema Contábil
Fonte: Elaborado pelos autores

O gráfico 06 demonstra o envolvimento do Controller na gestão dos sistemas de informação em 80 % dos casos, participação de 60% dos profissionais no desenvolvimento dos sistemas e não atuando em nenhum momento na gestão de infraestrutura de TI das organizações em que trabalham.

Neste sentido, Schmidt (2002, p. 90) destaca que para a função do profissional de controladoria, torna-se importante o conhecimento do ambiente global dos sistemas de informação para identificar necessidades e localizar as informações para gerenciar os negócios da empresa.

Analisando o gráfico 07 observa-se mais uma vez ao longo deste estudo que as atividades operacionais propriamente ditas não fazem parte do contexto do profissional de controladoria, pois em 80% das empresas, as atividades de disseminação, conciliação, processamento, acumulação e registros contábeis não são realizados por este profissional.

Barreto (2008, p. 21) destaca em sua obra que “na modernidade, a Controladoria assume a função de assessoria do executivo principal da organização”, salienta, assim, que as atividades operacionais são desenvolvidas por outro profissional; e Padoveze (2009) relata que o sistema contábil é abastecido por lançamentos dentro do setor de contabilidade das empresas.

Sendo assim, acompanhando as respostas sequenciadas pelos gráficos acima, os lançamentos são efetuados pela contabilidade em sistemas de informações, que são utilizados pelo setor de Controladoria, para assim gerar relatórios gerenciais que subsidiarão tomadas de decisões pela gestão da empresa.

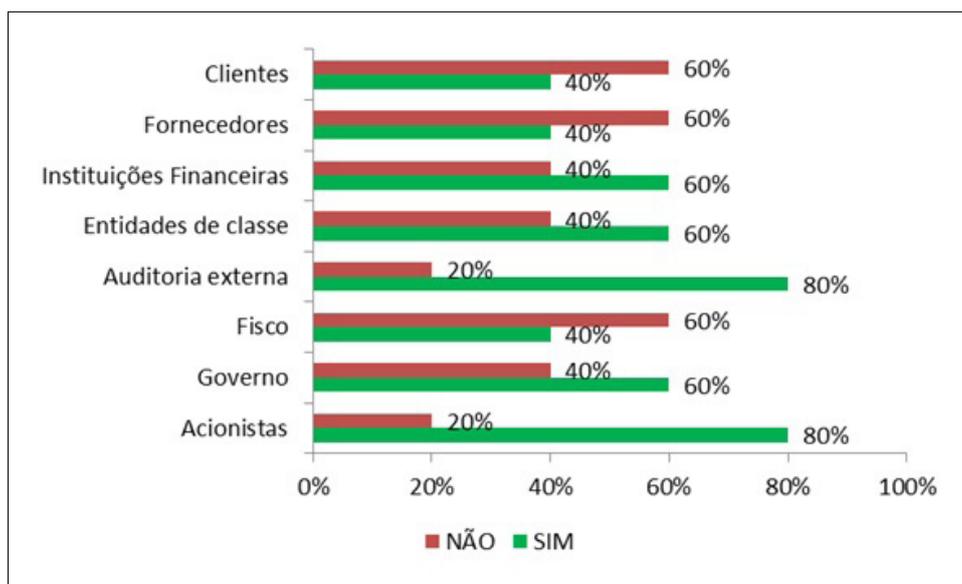


Gráfico 08 - Atendimento a Usuários Externos

Fonte: Elaborado pelos autores

Pode-se afirmar, observando o gráfico 08, que a preocupação maior em atendimento por parte do profissional Controller está ligada a atender as necessidades dos acionistas e auditoria externa com 80% de afirmação, seguido pelas instituições financeiras, governo e entidades de classe com 60%. Demonstrando a preocupação de atendimento a entidades interessadas na empresa como os acionistas e auditoria, bem como entidades que possam propiciar investimentos, concessão de crédito como o governo e as instituições financeiras.

Com relação ao atendimento a clientes, fornecedores e fisco, que 60% dos profissionais não têm a responsabilidade de atender, verifica-se que são entidades que têm seus objetivos voltados mais à área financeira, comercial e contábil da empresa, novamente, atividades mais operacionais e burocráticas dentro da organização.

No artigo publicado na Revista Brasileira de Contabilidade por Figueiredo (1995), o autor destaca o maior grau de interferência governamental, a diferenciação de fontes de financiamento, a necessidade de padrões éticos e de transparência na condução dos negócios, demonstrando assim a diversidade de pessoas envolvidas e interessadas nas informações gerenciais geradas pela empresa, que em sua maioria são desenvolvidas pela Controladoria.

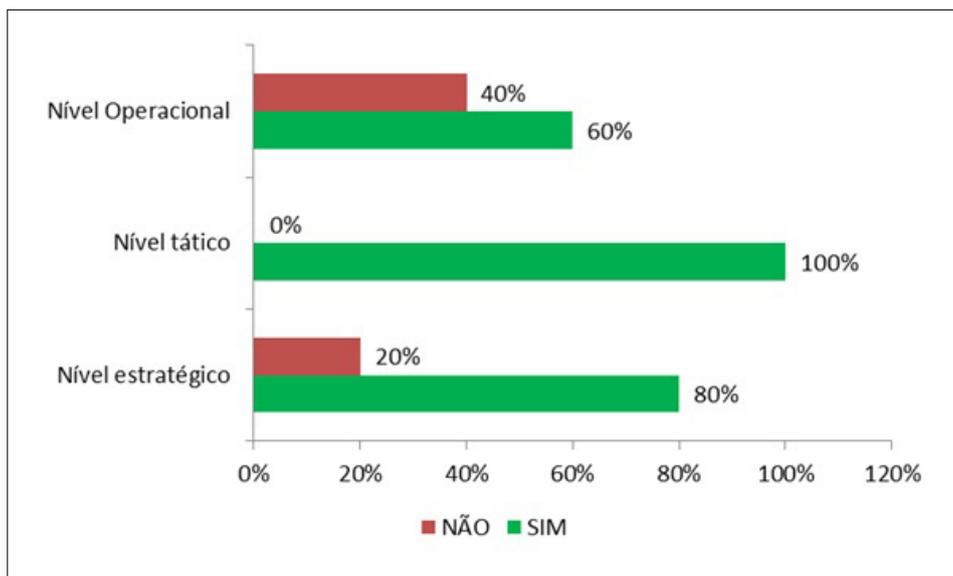


Gráfico 09 - Nível de Planejamento que Atua

Fonte: Elaborado pelos autores

Confirmando a maioria das informações até aqui demonstradas pelos gráficos anteriores, a questão 09 buscou esclarecer em que nível de atuação o profissional Controller atua dentro da organização, e o resultado confirmou a predominância de atuação no nível tático em 100% e 80% em nível estratégico, e apenas 60% de operacional.

Giongo (2005) estabelece a participação do setor de controladoria diretamente ligado à formulação e escolhas das estratégias empresariais e o fornecimento de informações, demonstrando, assim, a inserção deste profissional em nível estratégico e tático na atual sociedade empresária, auxiliando na tomada de decisões e aplicação dos planos de ação da empresa, para atingir seus objetivos com foco na manutenção de suas atividades.

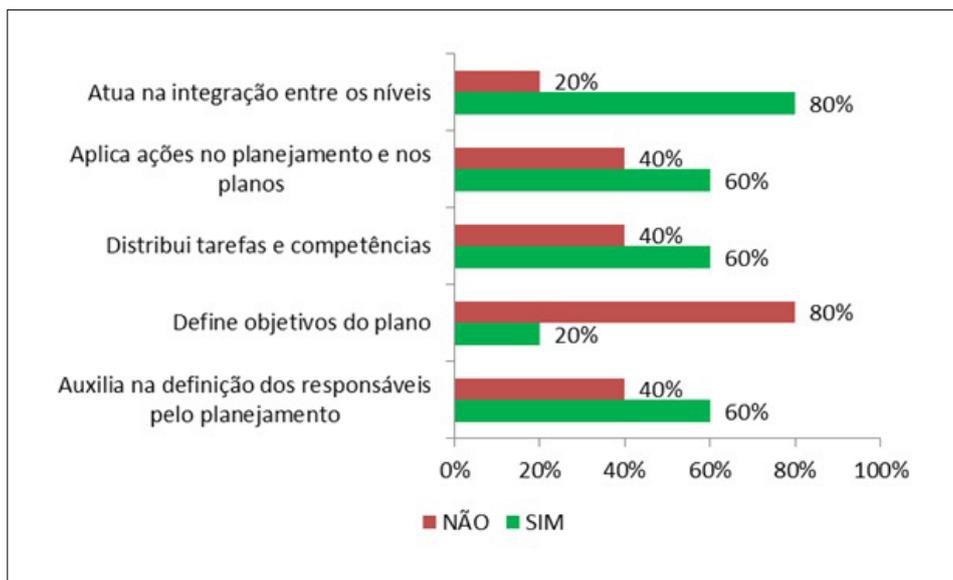


Gráfico 10 - Atuação da Controladoria no Planejamento

Fonte: Elaborado pelos autores

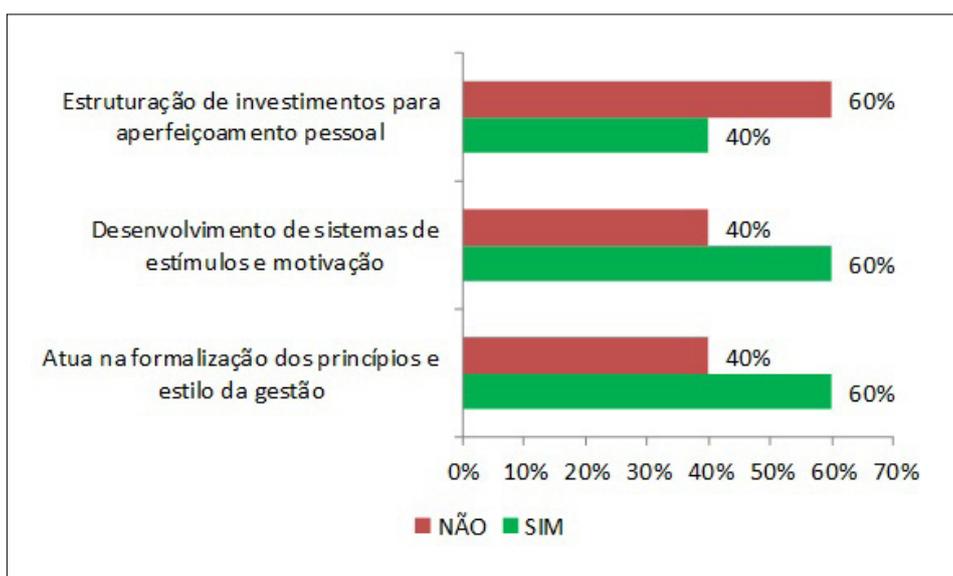


Gráfico 11 - Sistema de Gestão de Pessoas

Fonte: Elaborado pelos autores

O gráfico 10 demonstra a atuação da controladoria no planejamento da empresa, onde o profissional deste setor atua na integração entre os níveis do planejamento em 80% das entidades, sendo que em 60% aplica as ações no planejamento, distribui tarefas e auxilia na definição dos responsáveis pelo planejamento, apenas não define propriamente os objetivos como demonstra o percentual de 80% das respostas.

Para Bulgacov (1999, p. 239), “controladoria é o processo de planejamento econômico-financeiro que visa assegurar o alcance dos objetivos estabelecidos pelos proprietários da empresa”, então, ao de-

envolver a atividade da controladoria estará literalmente inserido no planejamento da empresa e de seus objetivos.

Quando se trata do sistema de gestão de pessoas, o profissional Controller atua no desenvolvimento de sistemas de estímulos e motivação e também na formalização dos princípios e estilo da gestão em 60% das empresas, demonstrando, assim, a interação com a gestão de pessoal das organizações empresárias.

De acordo com Figueiredo e Caggiano (1997, p. 28), o papel do Controller é o gerenciamento de um eficiente sistema de informações, zelando pela continuidade da empresa, viabilizando sinergias entre os setores e desenvolvendo atividades em conjunto para alcançar resultados superiores.

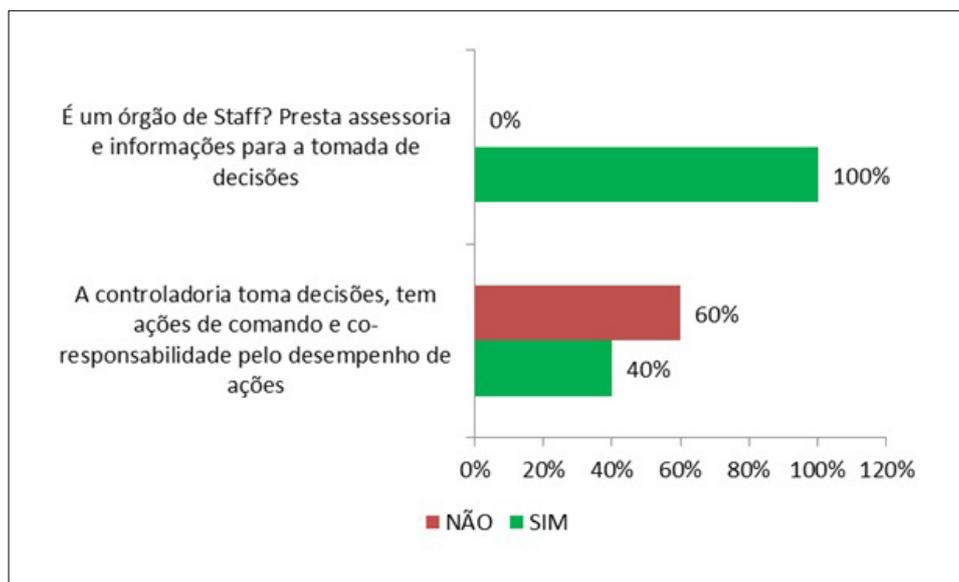


Gráfico 12 - Gestão

Fonte: Elaborado pelos autores

Com o encerramento desta série de gráficos temos a demonstração de que em 100% das empresas a controladoria é um órgão de *staff* prestando assessoria e informações para a tomada de decisões pelos gestores e somente em 40% das entrevistas o controller toma as respectivas decisões e ações de comando.

Beuren (2002) destaca que, como órgão administrativo, é necessário o envolvimento da área de controladoria no processo de gestão da empresa, com o objetivo de melhorar a tomada de decisões, confirmando, também, a crescente participação da controladoria no processo de gestão. Para Nascimento (2007), a inserção da controladoria no cenário empresarial busca ampliar os conhecimentos para possibilitar os gestores desempenharem um melhor processo decisório em toda sua amplitude, buscando a eficácia gerencial na condução das empresas e otimizando os resultados econômico-financeiros.

Nesta mesma linha de pensamento Bianchi, Backes e Giongo (2006), após profundo estudo, destacam que “a controladoria atua no processo de gestão com o objetivo de proporcionar os meios que os

levem a atingir a eficácia, de modo que todas as decisões estejam voltadas à harmonia operacional”, pensamento este em consonância com os outros autores, bem como com o resultado obtido através do questionário aplicado.

Ainda Giongo (2005), nas conclusões finais de seu artigo, salienta que “depreende-se dos dados analisados que a área de controladoria contribui de forma direta para todas as etapas do processo de gestão das organizações”, ratificando a posição de *staff* na assessoria das decisões empresariais.

IDENTIFICAÇÃO DAS QUALIDADES E EXIGÊNCIAS PESSOAIS E PROFISSIONAIS

A terceira parte do questionário foi destinada à identificação das qualidades e exigências pessoais e profissionais requeridas ao profissional de controladoria. Esta questão foi estruturada de forma escalonada, para que o respondente pudesse escolher entre as opções de não importância, pouca importância, importante, muito importante ou a opção de sem condições de opinar quanto ao quesito em tese. As respostas obtidas estão demonstradas na tabela abaixo, com os respectivos percentuais representativos das respostas.

(continua)

Exigências Pessoais e Profissionais	Não Importante	Pouco Importante	Importante	Muito Importante	SCO-Sem Condições de Opinar
Aceitação de risco	0%	0%	60%	40%	0%
Antevisão de demandas	0%	0%	40%	60%	0%
Conhecimento de finanças	0%	0%	0%	100%	0%
Capacidade para implantação de novos projetos	0%	0%	0%	100%	0%
Carisma	0%	40%	40%	20%	0%
Conhecimento de custos	0%	0%	20%	80%	0%
Conhecimentos profundos de contabilidade	0%	0%	40%	60%	0%
Delegação de poderes e tarefas	0%	0%	20%	80%	0%
Dinamismo	0%	0%	40%	60%	0%
Disponibilidade	0%	0%	40%	60%	0%
Domínio de língua estrangeira	0%	40%	40%	20%	0%

(continua)

Exigências Pessoais e Profissionais	Não Importante	Pouco Importante	Importante	Muito Importante	SCO-Sem Condições de Opinar
Empreendedorismo	0%	0%	80%	20%	0%
Espírito de decisão	0%	0%	80%	20%	0%
Ética	0%	0%	0%	100%	0%
Facilidade de gestão de conflitos	0%	0%	0%	100%	0%
Facilidade de relacionamento	0%	0%	20%	80%	0%
Flexibilidade	0%	20%	60%	20%	0%
Formação de equipes	0%	0%	20%	80%	0%
Habilidade para negociar	0%	0%	0%	100%	0%
Iniciativa	0%	0%	0%	100%	0%
Interação	0%	0%	80%	20%	0%
Liderança	0%	0%	0%	100%	0%
Manter equilíbrio pessoal e profissional	0%	0%	40%	60%	0%
Motivação	0%	0%	20%	80%	0%
Organização	0%	0%	20%	80%	0%
Personalidade	0%	0%	40%	40%	20%
Planejamento	0%	0%	40%	60%	0%
Pro atividade	0%	0%	40%	60%	0%
Raciocínio lógico	0%	0%	20%	80%	0%
Respeito	0%	0%	40%	60%	0%
Sensibilidade	0%	0%	60%	40%	0%
Senso crítico	0%	0%	0%	100%	0%
Ter espírito de decisão	0%	20%	20%	60%	0%
Uso de autoridade com responsabilidade e respeito	0%	0%	20%	80%	0%
Visão de negócios	0%	0%	20%	80%	0%
Visão de processos	0%	0%	20%	80%	0%
Visão estratégica	0%	0%	20%	80%	0%
Visão sistêmica	0%	0%	0%	100%	0%

Quadro 03 - Identificação das Qualidades e Exigências Pessoais e Profissionais do Profissional de Controladoria
Fonte: Dados da Pesquisa

Em análise ao Quadro 03, podemos observar que dentre os aspectos listados, na quase totalidade, as respostas apontaram para a assertiva de importante e muito importante, com destaque para os quesitos de conhecimento em finanças, capacidade de implantação de novos projetos, facilidade na gestão de conflitos, habilidade para negociar, iniciativa, liderança, senso crítico e visão sistêmica, todos considerados com 100% de muita importância, aspectos estes que refletem a capacidade mais a nível tático e estratégico, bem como a assertiva de 100% para o quesito ética, demonstrando a seriedade e responsabilidade investidos neste profissional.

Segundo Schmidt (2006, p. 53), “quando o Controller reporta-se diretamente ao gerente de sua unidade, o seu poder decisório aumenta gerando uma responsabilidade diferenciada”, sendo assim, o papel do Controller aumenta de responsabilidade, influenciando as decisões dos gestores, demonstrando, dessa forma, a importância deste profissional dando base e sustentação para a tomada de decisões.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo pautou-se sobre o enfoque do perfil do Controller e sua atuação na gestão empresarial contemporânea, mantendo-se uma permanente reflexão sobre o tema devido à ligação direta deste profissional com a gestão das empresas, bem como quanto à importância do mesmo dentro das organizações empresárias, na atualidade.

O objetivo geral de analisar o perfil profissional atual do Controller e sua função na gestão contemporânea das organizações foi alcançado através da pesquisa realizada, a qual evidenciou a evolução do profissional, mas, principalmente com as respostas obtidas no questionário, ficou claro que a atuação do Controller está mais focada no desenvolvimento de informações gerenciais, subsidiando a tomada de decisões e auxiliando na gestão das empresas.

Quanto aos objetivos específicos, pesquisou-se na bibliografia existente sobre os temas da gestão, da controladoria e da atuação da controladoria na gestão empresarial, através do que se encontrou vasto material de pesquisa que serviu para identificar a importância do profissional Controller na moderna gestão empresarial. Verificou-se, também, que a evolução do perfil deste profissional tornou-se evidente com o passar dos tempos, melhorando sua imagem e postura, ocupando, na atualidade, cargos de liderança e decisão estratégicas nas empresas. Em se tratando das atribuições, os resultados obtidos através dos questionários respondidos demonstram que o Controller na atualidade está mais focado com atribuições gerenciais e de informações de extrema importância para a alta direção da empresa, deixando de ter atribuições em nível operacional.

Dentre as qualidades apontadas através do estudo realizado, a ética, a responsabilidade, a capacidade de negociação e gerenciamento de conflitos, bem como a iniciativa e o espírito de liderança são imprescindíveis para este moderno profissional na sociedade empresária. Demonstrando através destas atribuições e qualidades seu potencial em auxiliar para o sucesso das organizações. No decor-

rer da pesquisa, verificou-se que não existem fórmulas prontas que apontem o perfil profissional, mas sim demonstrações das aptidões necessárias, da visão do futuro e da percepção que o profissional deve ter, aliando sempre as informações internas da empresa com as informações externas para o desempenho da função. O estudo realizado confirma a importância do Controller na sua origem, evolução e para o futuro, evidenciando a sua manutenção no desenvolvimento das organizações.

Não se pode concluir que após este estudo o tema esteja esgotado, pois este trabalho pode ser ampliado e aprofundado com futuras pesquisas sobre o assunto, com novas abordagens e perspectivas que se atrem a um espectro maior de possibilidades. Além do mais, o próprio trabalho demonstrou que o estudo e o aprimoramento são constantes, e a busca do conhecimento deve ser ilimitada.

REFERÊNCIAS

BARRETO, Maria da Graça Pitiá;. Controladoria na gestão: A relevância dos custos da qualidade. São Paulo; Saraiva, 2008.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos em contabilidade:** teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **O papel da controladoria no processo de gestão.** In: SCHMIDT, P. (ORG). **Controladoria:** agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BIANCHI, M.; BACKES, R. G.; GIONGO, J. A participação da controladoria no processo de gestão organizacional. ConTexto, Porto Alegre, v.6, n. 10, 2º semestre 2006.

BULGACOV, Sérgio (org.). **Manual de gestão empresarial.** São Paulo: Atlas, 1999.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração nos novos tempos.** 14. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

FIGUEIREDO, Sandra. Contabilidade e a gestão empresarial: a controladoria. Revista Brasileira de Contabilidade, Fortaleza, Ano XXIV, Nº 93, maio/junho de 1995.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria teoria e prática.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral.** 23. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** São Paulo: Atlas, 1996.

GIONGO, Juliano; NASCIMENTO, Auster Moreira. O envolvimento da controladoria no processo de gestão: um estudo em empresas industriais do estado do Rio Grande do Sul. In: IX Congresso Internacional de Custos, 2005, Florianópolis.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria** - teoria e estudo de casos. São Paulo: Pioneira, 1976.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria**. Seu papel na administração da empresa. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MOTTA, Paulo Roberto. **Gestão contemporânea: A ciência e a arte de ser dirigente**. 11. ed. Rio de Janeiro: Record, 2000.

NASCIMENTO, Francisco Robério Vidal do *et al.* A controladoria como suporte ao processo de gestão numa empresa do comércio varejista. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, Rio de Janeiro, v. 10, n. 2, 2005.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane; (org.). Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional. São Paulo: Atlas, 2007.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria Estratégica e Operacional**: Conceitos, estrutura, aplicação. 2. Ed. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

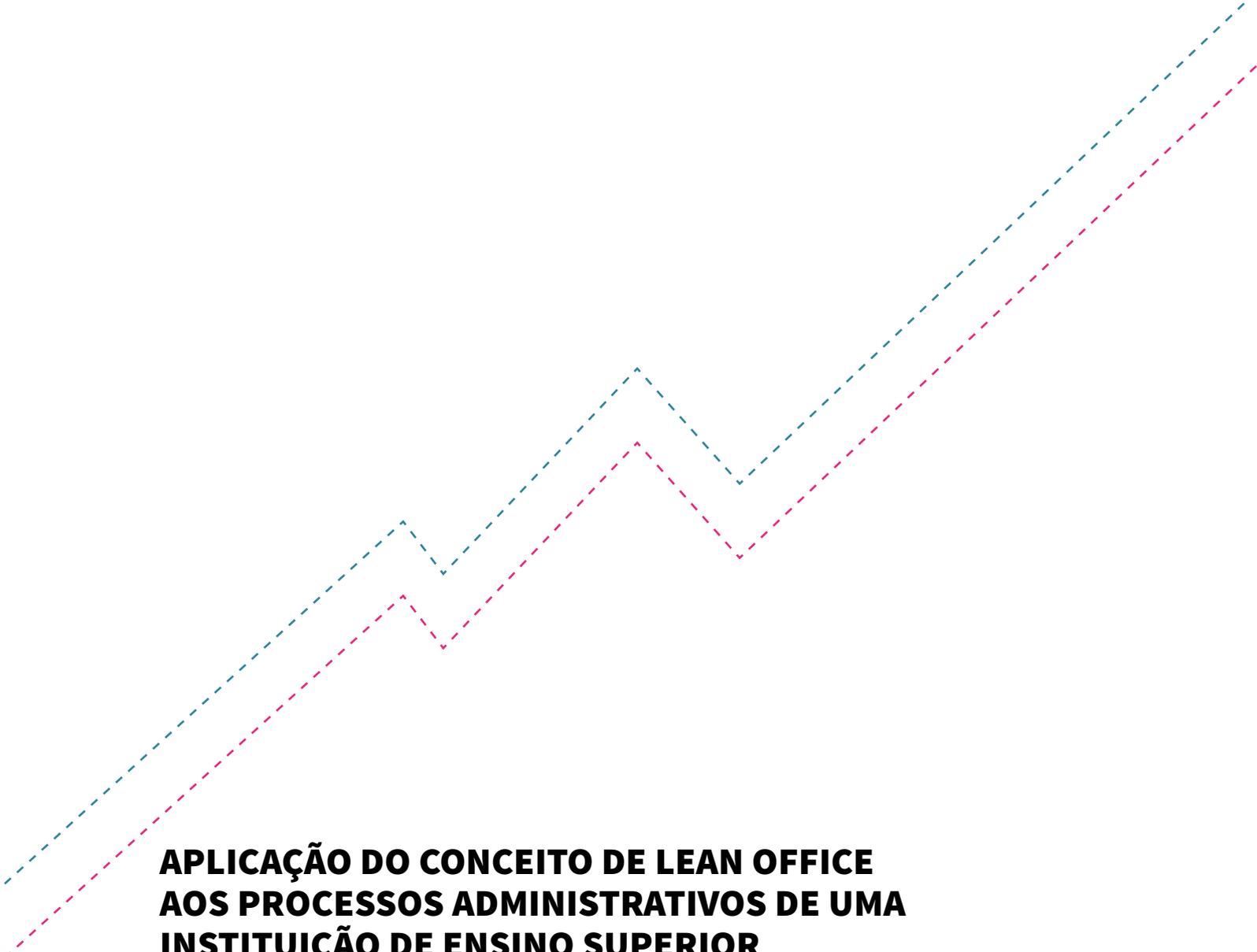
PRODANOV, Cleber Cristiano. **Manual de metodologia científica**. 3. ed. Novo Hamburgo: Feevale. 2006.

SANTOS, José Luiz dos *et al.* **Contabilidade Geral**. São Paulo: Atlas, 2004.

SCHMIDT, Paulo. **Controladoria**: Agregando valor para a empresa. São Paulo: Bookman, 2002.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS José Luiz dos. Fundamentos de Controladoria. São Paulo: Atlas, 2006.

WAHLBRINK, Vivian Elisa Stein;. Trabalho de Conclusão de Curso sobre: Competências do Controller: um Estudo em Grandes Empresas do Vale do Rio dos Sinos. Rio Grande Sul: Feevale, 2012.



APLICAÇÃO DO CONCEITO DE LEAN OFFICE AOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS DE UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR

APPLICATION THE CONCEPT OF LEAN OFFICE TO
ADMINISTRATIVE PROCEDURES OF AN HIGHER
EDUCATION INSTITUTION

Simone Inês Schütz de Souza

Especialista em Controladoria de Gestão pela Universidade Feevale.
E-mail: sschutzsouza@gmail.com.

Marcelo Paveck Ayub

Mestre em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul.
Professor na Universidade Feevale.
E-mail: mayub@feevale.br.

RESUMO

Este artigo tem por objetivo avaliar a aplicabilidade do conceito *Lean Office* no ambiente administrativo de uma Instituição de Ensino Superior e, para tanto, estuda-se a origem e evolução histórica desta metodologia, suas definições e conceitos. Contempla-se também a caracterização dos tipos de desperdícios (*Muda, Mura e Muri*), bem como as etapas de implementação deste conceito com ênfase no fluxo de valor. Indica-se os benefícios possíveis e também os desafios que podem ocorrer ao implementar esta metodologia. A gestão da informação é abordada considerando que os processos administrativos abarcam a produção e o fluxo de informação. No que se refere à metodologia utilizada, o presente artigo se caracteriza por uma pesquisa de natureza aplicada, com abordagem qualitativa e estudo de caso realizado na Universidade Feevale, situada no Vale do Rio dos Sinos, na região metropolitana de Porto Alegre, onde por meio de um processo administrativo específico referente à aquisição de insumos, bens e serviços, efetua-se a correlação deste processo às atividades administrativas desempenhadas e analisa-se a possibilidade de aplicação da metodologia *Lean Office*. Efetuam-se observações das atividades realizadas nos setores relacionados a este processo, entrevistas junto aos funcionários destes setores e aplica-se um questionário aos gestores administrativos destas áreas correlatas. Os resultados demonstram ser oportuna a aplicação deste conceito na Instituição estudada, propiciando fluidez aos processos, melhor desempenho das atividades e redução de desperdícios.

Palavras-chave: *Lean Office*. Desperdício. Fluxo de valor e Informação.

ABSTRACT

This article has the objective to evaluate the applicability of *Lean Office* concept in the administrative environment of a higher education institution and because of that it studies the origin and historical development of this methodology, their definitions and concepts. It also contemplates the characterization of the types of waste (*Muda, Mura and Muri*) as well as the implementation of this concept with emphasis on the amount of flow. It indicates the possible benefits and also the challenges that can occur when implementing this methodology. Information management is approached considering that the administrative processes encompass the production and flow of information. Regarding the methodology used, this article is characterized by a kind of applied research with a qualitative approach and case study conducted at the Feevale University located in Vale do Rio dos Sinos in the metropolitan region of Porto Alegre, where through a specific administrative process related to the acquisition of materials, properties and services, it makes the correlation of this process to the performed administrative activities and analyzes the possibility of applying the *Lean Office* methodology. It makes observations of activities in the sectors related to this process, interviews with employees of these sectors and applies a questionnaire to the administrative management of these related areas. The results demonstrate implementation of this concept is timely to the studied institution, providing fluidity to processes, better performance of activities and reduction of waste.

Keywords: *Lean Office*. Waste. Value and information flow.

INTRODUÇÃO

O crescimento econômico mundial, alavancado por uma economia globalizada, onde as inovações tecnológicas e o desenvolvimento constante de novos produtos geram um ambiente mercadológico cada vez mais competitivo, no qual as empresas necessitam inovar continuamente com sustentabilidade e qualidade, impulsiona os gestores à obtenção dos melhores níveis de desempenho e maior eficiência em seus processos.

Este cenário é protagonizado por consumidores que, segundo Dennis (2008), são altamente influentes, pois possuem acesso ilimitado à informação, e estão exigindo excelência em qualidade dos produtos e serviços a um preço plausível, onde o grande desafio é reduzir os custos para aumentar a lucratividade, sem deixar de melhorar continuamente a qualidade e ampliar as ofertas ao cliente.

Desta forma, associa-se a este contexto o termo *Lean*¹, que Greef, Freitas e Romanel (2012) traduzem como “enxuto” e que se refere às estratégias de negócios que tem por objetivo aumentar a satisfação dos clientes, utilizando da melhor forma tanto os recursos quanto os insumos da produção.

Womack e Jones (2004) afirmam que o desperdício absorve os recursos, mas não cria valor e pode ser eliminado por meio do pensamento enxuto que consiste em uma maneira de fazer cada vez mais com cada vez menos.

Ao observarmos a Casa de Produção *Lean*, apresentada por Dennis (2008), identificamos no topo, como a perspectiva principal, o foco no cliente associado a oferecer a maior qualidade possível ao mais baixo custo, no menor tempo possível e eliminando constantemente o desperdício.

A aplicabilidade desta metodologia pode ser estendida às rotinas administrativas, surgindo, desta forma, o termo *Lean Office*² que tem obtido comprovados resultados de melhoria no fluxo das operações administrativas, conforme nos indicam Lago, Carvalho e Ribeiro (2008).

A esse respeito, Greef, Freitas e Romanel (2012) explicam que o *Lean Office* aplica os princípios da mentalidade enxuta para gerenciar materiais, pessoas e fluxos de informação, com base em padrões culturais, visuais, operacionais e gerenciais.

Na educação, a busca pela qualidade também se faz presente, estando a erradicação do analfabetismo e a melhoria da qualidade da educação, entre outras diretrizes, dispostas no Plano Nacional de Educação. E, como em qualquer empresa, quer seja do ramo industrial ou comercial, as instituições de ensino também possuem uma estrutura administrativa que tem como propósito viabilizar a operacionalidade de sua atividade fim que, neste caso, é o ensino.

¹ *Lean* - enxuto.

² *Lean Office* - escritório enxuto.

Conforme relatado em notas estatísticas do Censo da Educação Superior, em 2014 foram ofertados 32.878 cursos de graduação em 2.368 instituições de educação superior no Brasil, onde 87,4% das instituições são privadas, sendo que pouco mais de 8% das IES são Universidades, que detêm 54% das matrículas nos cursos de graduação. Em 2014, a matrícula na educação superior superou 7,8 milhões de alunos, ocorrendo um crescimento de 96,5% nas matrículas da educação superior entre o período de 2003 a 2014.

De acordo com Balzer (2010) *apud* Silva (2014), “a aplicação da metodologia *Lean* nas universidades permite a avaliação das atividades em termos de valor de forma a eliminar desperdícios nos serviços que estas prestam”. Neste contexto, este artigo apresenta a seguinte problemática: é possível aplicar o conceito *Lean Office* aos processos administrativos de uma instituição de ensino superior?

Nesta perspectiva apresenta-se como objetivo geral avaliar a possibilidade de aplicar o conceito *Lean Office* aos processos administrativos de uma instituição de ensino superior. E com o propósito de atingir esse objetivo geral, tem-se como objetivos específicos identificar as atividades efetuadas em um processo administrativo da Instituição, avaliar a aplicabilidade da metodologia *Lean Office* neste processo e verificar os benefícios ocasionados à Instituição.

O presente artigo será efetuado por estudo de caso descritivo, sendo aplicado o método dedutivo que fará uso da técnica de coleta de dados por meio de entrevistas aos gestores, observações aos ambientes administrativos da Instituição e pesquisa bibliográfica.

REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

CONTEXTO HISTÓRICO

Segundo Womack e Jones (2004), após a Primeira Guerra Mundial, Alfred Sloan e Henry Ford conduziram a fabricação mundial de séculos de produção artesanal para a produção em massa.

Em conformidade com estes pensadores, Dennis (2008) relata que Fred Taylor e Henry Ford lidaram com as deficiências da produção artesanal onde, o gerenciamento científico de Taylor e as inovações de Ford formaram as bases para a produção em massa.

Na visão de Greef, Freitas e Romanel (2012), a produção industrial, principalmente a automobilística, tinha como característica séries em massa de montagem e armazenamento de produtos, onde a demanda era moldada pela oferta sendo comercializado o que era produzido, sem gerar novos mercados, novas demandas, obras e serviços; esta produção era independente e não tinha relação direta com seus fornecedores, consumidores e trabalhadores, pois incentivava o trabalho individual.

Neste contexto, descreve Dennis (2008) que a produção em massa tradicional era composta pelo sistema de Taylor, adicionado das inovações de manufatura desenvolvidas por Ford e das técnicas de administração e marketing de Sloan, associadas a grupos organizados de trabalhadores que controlavam tarefas e funções no trabalho, sendo este sistema vitorioso por décadas, porém, havia sinais de conflito.

Ocorre que, após a Segunda Guerra Mundial, a indústria automobilística estava em crise e, de acordo com Greef, Freitas e Romanel (2012), a competição entre os métodos de produção americano, europeu e asiático, na qual o Japão enfrentava a escassez de recursos tanto de estrutura como de capital, trouxe, principalmente pela comparabilidade do tempo de entrega de produtos industrializados, o conceito enxuto.

Diante destas dificuldades enfrentadas pelo Japão, nos relatam Womack e Jones (2004) que, Eiji Toyoda e Taichi Ohno, da Toyota japonesa, foram os pioneiros no conceito da produção enxuta, sendo que este conceito emprega as vantagens de produção de ambos modelos (artesanal e em massa) mas, evita os altos custos do primeiro modelo bem como a rigidez do segundo modelo.

Ainda em relação a estes dois modelos produtivos, é oportuno expor o comparativo feito por OHNO (1988) *apud* Simão e Alliprandini (2004) de que no sistema Ford os custos são elevados e os desperdícios ocorrem devido a produzir o mesmo produto em grandes quantidades homogêneas, enquanto que a produção de um item de cada vez, adotada no sistema Toyota de produção, é muito mais econômica.

A mentalidade enxuta surge, segundo Greef, Freitas e Romanel (2012), baseada nos modelos produtivos de Taylor e Ford, mas diante da necessidade de eliminar desperdícios, onde o modelo Toyota que regulava o sistema Toyota de Produção, fora constituído pela cultura de aprendizado organizacional, pelo estímulo ao desenvolvimento interno da produção e pela melhoria obtida nos processos de fabricação.

CONCEITO DE LEAN OFFICE

Lean significa eliminar o desperdício nas organizações, tanto nas operações, tarefas, tempo, energia quanto em dinheiro e materiais, vincula-se a qualidade total e requer um grande envolvimento dos funcionários em todos os níveis de decisão, conforme definido por Lago, Carvalho e Ribeiro (2008).

Corroborando com este conceito o exposto por Arboleda (2015), que *Lean* é uma filosofia de gestão que melhora os processos produtivos pela eliminação de todos os tipos de desperdícios, obtendo como resultados a efetividade e a agilidade, propiciando que a empresa se torne competitiva no mercado.

Produção *Lean* (ou manufatura enxuta) refere-se, segundo Tapping e Shuker (2010), a um paradigma de manufatura baseado na meta fundamental do Sistema Toyota de Produção, de minimizar continuamente o desperdício para maximizar o fluxo.

Nessa linha de pensamento, Dennis (2008) nos indica que:

A produção *Lean*, também conhecida como o Sistema Toyota de Produção, representa fazer mais com menos - menos tempo, menos espaço, menos esforço humano, menos maquinaria, menos material - e, ao mesmo tempo dar aos clientes o que eles querem.

Cabe transcrever o descrito por Lago, Carvalho e Ribeiro (2008) de que “o conceito *Lean* é originado do TPS (*Toyota Production System*³) para minimizar a variação dos processos produtivos, eliminar desperdícios e reduzir custos operacionais”.

Nesta perspectiva de redução de custos, nos relata Dennis (2008) que no passado as empresas estabeleciam seus preços mediante custo somado à margem de lucro, mas, atualmente o lucro é obtido por um preço fixo deduzido do custo, sendo, portanto, a redução de custos o segredo para a lucratividade.

Na produção enxuta o preço é definido pelo mercado, sendo a redução de custos a única forma de aumentar os lucros, segundo Martins *et al.* (2012).

Ao tratar deste tema, Tapping e Shuker (2010) salientam que tradicionalmente o pensamento administrativo indica que o preço de venda é definido mediante o cálculo do custo adicionado à margem de lucro, fato este considerado como um problema na economia atual; já, por sua vez, no sistema *Lean*, que evoluiu da filosofia de redução de custo da Toyota, as condições de mercado definem o preço de venda e tornam variáveis o custo e o lucro, de forma que a equação *Lean* (preço - custo = lucro) impulsiona as empresas a reduzirem o custo para assegurar o lucro.

Os conceitos *Lean*, conforme Womack e Jones (2004), são superiores aos conceitos tradicionais da produção em massa e, também, podem ser empregados em diferentes setores industriais e econômicos assim como em vários países.

Nesta perspectiva, nos indica França (2013) que a filosofia *Lean* fora aplicada também nas áreas de apoio à produção, uma vez que se identificou, mediante o uso de algumas ferramentas, que parte do desperdício nas empresas estava associado a estas áreas. Ocorrendo, posteriormente, a extensão do *Lean* às empresas de serviços, surgindo, então, o conceito *Lean Office*.

Nos esclarecem Lago, Carvalho e Ribeiro (2008) que o conceito de *Lean Office* está fundamentado nos princípios do *Lean Manufacturing*⁴ adaptado às atividades administrativas, aplicando as práticas de produção magra às atividades de escritório. É tão importante quanto aplicar o conceito *Lean* à produção, é também estender sua aplicação às atividades administrativas, pois na maioria das empresas, estas atividades podem representar em torno de 25% do custo total do produto e contribui com mais da metade do *lead time*⁵.

Corroborando neste sentido também, o exposto por Paoli, Andrade e Lucato (2014) de que a aplicação do conceito *Lean* aos ambientes administrativos recebe o nome de *Lean Office*, sendo que de 60 a 80% dos custos envolvidos para atender a demanda do cliente estão relacionados aos processos administrativos, havendo desta forma, relevância para o estudo deste tema.

³ *Toyota Production System* - Sistema Toyota de produção.

⁴ *Lean Manufacturing* - manufatura enxuta.

⁵ *Lead time* - tempo de produção.

Como um desdobramento do conceito enxuto surge a mentalidade enxuta, que consiste em uma filosofia de gestão que identifica e compreende as atividades realizadas em qualquer processo, podendo ser empregada não apenas nos setores de produção, mas também aos escritórios, constituindo, assim, o *Lean Office*, conforme nos indicam Greef, Freitas e Romanel (2012).

Deste modo, para Womack e Jones (2004), o pensamento enxuto é uma forma de estabelecer valor, alinhar da melhor forma as ações que criam valor, efetuar as atividades sem interrupção e de maneira cada vez mais eficaz. Consiste em fazer cada vez mais com cada vez menos (menos esforço humano, menos equipamentos, menos tempo e menos espaço), tendo sempre o propósito de oferecer aos clientes aquilo que eles realmente desejam.

MUDA, MURA E MURI

Neste item aborda-se as palavras japonesas *Muda*⁶, *Mura*⁷ e *Muri*⁸ que estão diretamente relacionadas ao pensamento enxuto.

Existe certo consenso entre os autores (DENNIS, 2008; WOMACK; JONES, 2004; SILVA, 2014) ao definirem *Muda* como desperdício; sendo que Dennis (2008) também descreve *Muda* como qualquer atividade que o cliente não está disposto a pagar, ou seja, o contrário de valor, que significa o que um cliente está disposto a pagar.

É sobre esta ótica que Womack e Jones (2004) apontam *Muda* como “qualquer atividade humana que absorve recursos mas não cria *valor*”:

Também Silva (2014) descreve *Muda* como tudo o que não agrega valor ao cliente.

O desperdício é considerado para Arboleda (2015), o marco central de trabalho do *Lean*.

Tanto Womack e Jones (2004) como Silva (2014) e Dennis (2008) indicam sete tipos de *Muda* (desperdícios): defeitos, excessos de processamento, excessos de produção, transportes, esperas, movimentações e inventários. Contudo Waterbury & Holm (2011 *apud* SILVA, 2014) indicam o talento desperdiçado como o oitavo tipo de *Muda*, o qual está associado ao comportamento organizacional. Enquanto Dennis (2008) adiciona o conhecimento sem ligação como sendo o oitavo tipo de desperdício.

Buscando o entendimento sob a ótica do que pode ser considerado desperdício nos ambientes administrativos, apresenta-se o quadro com equivalências entre os desperdícios na esfera produtiva e nos ambientes administrativos, exposta por Paoli, Andrade e Lucato (2014):

⁶ *Muda* - desperdício.

⁷ *Mura* - irregularidade.

⁸ *Muri* - sobrecarga.

Característica de desperdício	Manufatura	Escritório
Superprodução	Produzir antes do tempo, gerando excesso de estoque.	Gerar informações em meio eletrônico ou papéis, além do que se faz necessário, ou antes do momento correto.
Transporte	Movimento excessivo de pessoas ou peças, resultando em dispêndio desnecessário de capital, tempo e energia.	Utilização excessiva de sistemas computacionais nas comunicações.
Estoque	Excesso de matéria-prima, de peças em processos e estoque final.	Alto volume de informação armazenada.
Defeitos	Problema de qualidade do produto ou serviço.	Erros frequentes de documentação, problemas na qualidade dos serviços ou baixa <i>performance</i> de entrega.
Processo inadequado	Utilização errada de ferramentas, procedimentos ou programas.	Uso incorreto de procedimentos ou sistemas inadequados.
Movimentação	Desorganização do ambiente de trabalho, resultando em baixa <i>performance</i> dos aspectos ergonômicos e perda frequente de itens.	Movimentação excessiva de pessoas e informações.
Espera	Longos períodos de ociosidade de pessoas e peças, decorrentes de máquinas paradas em manutenção ou preparação (<i>set up</i>), ou pessoas aguardando informações, desenhos, especificações, peças, etc.	Períodos de inatividade das pessoas e informações (aprovações de assinaturas), aguardando respostas, documentos fotocopiados, e esperas ao telefone.

Quadro 1 - Os sete desperdícios na manufatura e no escritório
Fonte: Paoli, Andrade e Lucat (2014), adaptado de Laureau (2002)

Nos exemplifica Silva (2014) alguns desperdícios nos ambientes administrativos que podem ocorrer no *BackOffice*⁹: em relação à superprodução estão o excesso de fotocópias ou de reuniões, já o excesso de processamento está relacionado em muitos casos a um exagerado número de *e-mail*'s¹⁰, de ligações telefônicas e de inventários desapropriados. Por sua vez, nos indica Bicheno (2000 *apud* Silva 2014) como desperdícios no *Front Office*¹¹ a perda de tempo do cliente e o desertar de clientes.

Conforme Rubrich (2004) e Suri (1998) *apud* Lago, Carvalho e Ribeiro (2008), pode-se citar como desperdícios nas atividades administrativas: objetivos dos departamentos não condizentes com a estratégia global da empresa, deslocamentos desnecessários tanto dentro do departamento quanto entre os mesmos, trânsito de informação em formato físico (folhas, capas, dossiês), variados tempos

⁹ *BackOffice* - retaguarda.

¹⁰ *E-mail*'s - correio eletrônico.

¹¹ *Front Office* - linha de frente.

de espera (aguardando assinaturas, autorizações, etc), elaboração repetida de documentos, processamento desnecessário de informações, excesso de equipamentos e materiais de escritório, desorganização nas estações de trabalho e com exagero de materiais disponíveis, pausas para conversas ou para debater assuntos não prioritários, desperdícios de tempo para localizar documentos físicos e arquivos, bem como *layout* inadequado dos escritórios.

No que diz respeito a *Mura*, Dennis (2008 p. 43) a define como “a falta de regularidade ou flutuação no trabalho” e aponta que geralmente elas ocorrem devido a planos de produção oscilantes.

Nota-se que há consenso entre os autores, pois Silva (2014) nos indica que *Mura* está relacionada às irregularidades, inconsistências e variabilidades ocorridas nos ambientes de trabalho, sendo que Martins *et al.* (2012) associam *Mura* às irregularidades das operações fabris.

Muri, por sua vez, quer dizer “difícil de fazer”, segundo Dennis (2008), e pode ser ocasionado por variações na produção, projetos de funções ou de ergonomia inadequados, ajuste de peças indevido e ferramentas ou gabaritos inapropriados.

Já para Silva (2014, p. 11) “*Muri* se refere ao que é irracional por excesso (sobrecarga) e déficit”.

Análoga a esta definição é a indicada por Ohno (1997, *apud* MARTINS *et al.* 2012) de que *Muri* é a sobrecarga de equipamentos e operadores.

ETAPAS DE IMPLEMENTAÇÃO

Existem alguns princípios básicos do *Lean Manufacturing* ou da mentalidade enxuta que são elencados pelos autores Greef, Freitas e Romanel (2012), Lago, Carvalho e Ribeiro (2008) e França (2013) sendo eles: valor, cadeia (fluxo) de valor, fluxo contínuo, produção puxada e perfeição, também citada como melhoria contínua.

Sendo que, para a aplicação do *Lean Office*, Greef, Freitas e Romanel (2012) estabelecem que devem ser adicionados mais dois princípios de valor: conhecer os *stakeholders*¹² e suas necessidades de valor, assim como inovar continuamente.

É possível adaptar a metodologia utilizada no *Lean Manufacturing* para transformar um escritório em *Lean* e eliminar as atividades que não agregam valor, sendo que esta metodologia consiste em: “identificar o fluxo de valor, identificar e eliminar os problemas e os desperdícios e medir resultados e avaliar a mudança” segundo Lago, Carvalho e Ribeiro (2008, p. 08).

¹² *Stakeholders* - públicos de interesse.

Assemelha-se à indicação de Lago, Carvalho e Ribeiro, os passos de implementação do *Lean Office* que foram empregados pelo SENAI-SC em 2011, apresentados por Martins *et al.* (2012) expostos na figura a seguir.

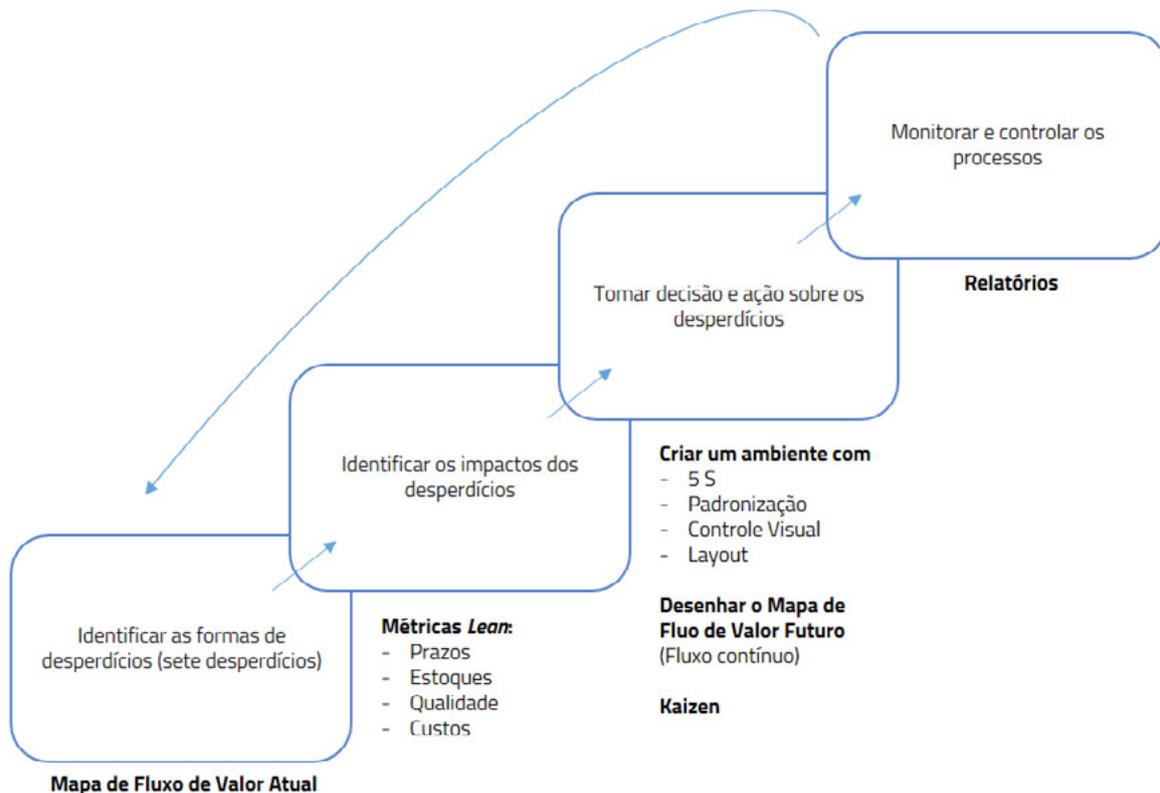


Figura 1 - Etapas de Aplicação do Lean Office
Fonte: Martins et al. (2002)

Algumas tarefas compõem o cotidiano do *Lean Office*: simplificar processos, flexibilizar os fluxos de informação, reduzir os tempos de retorno e os prazos de atendimentos a clientes, eliminar estoques e tempos de esperas entre as atividades, organizar áreas de trabalho, conhecer e corrigir problemas quando surgirem mediante melhoria contínua, conforme elencado por Greef, Freitas e Romanel (2012).

Em conformidade com o relatado até então, é possível apresentar as fases e etapas específicas para implementação do pensamento enxuto, estabelecidas por Womack e Jones (2004):

Fase	Etapas Específicas	Prazo
Inicie o processo	Encontre um agente de mudança Conheça as técnicas do pensamento enxuto Encontre uma alavancagem Mapeie os fluxos de valor Inicie o <i>kaikaku</i> Espanda seu escopo	Seis meses iniciais
Crie uma nova organização	Reorganize-se por famílias de produtos Crie uma função enxuta Desenvolva uma política para o excesso de pessoal Desenvolva uma estratégia de crescimento Elimine os cabeças-duras Instale a mentalidade da "perfeição"	Seis meses até o ano dois
Instale sistemas de negócios	Implemente a contabilidade enxuta Implemente a transparência Inicie o desdobramento das diretrizes Implemente o aprendizado do pensamento enxuto Encontre equipamentos de tamanho certo	Anos três e quatro
Termine a transformação	Aplique essas etapas a seus fornecedores/clientes Desenvolva uma estratégia global Transição da melhoria de cima para baixo, para de baixo para cima	Final do ano cinco

Quadro 2 - Prazo para o salto enxuto

Fonte: Womack e Jornes (2004)

Neste contexto, Greef, Freitas e Romanel (2012) descrevem que ao instituir a mentalidade enxuta nos escritórios é necessário, além de eliminar os desperdícios, inserir atitudes e comportamentos na cultura destes ambientes, dos quais elenca: o comprometimento com o *Lean* e aprendizagem contínua dos processos, fluxos e técnicas; identificar o percurso de valor ao realizar novas atividades ou devido a novas demandas internas ou externas que precisam ser efetuadas em imediato; sistematizar os estados atual e futuro dos fluxos de informação, materiais, volumes e pessoas, objetivando a melhoria e a aproximação entre as atividades desempenhadas e as solicitadas pelos clientes e interessados; fixar métricas de desempenho para o trabalho, assim como criar e implementar propostas de melhoria contínua e de inovação, tanto para a área operacional quanto gerencial.

FLUXO DE VALOR

O fluxo de valor é considerado por Dennis (2008) como uma ferramenta valiosa para compreender a situação atual e também para vislumbrar oportunidades de melhorias.

Para visualizar o desperdício, Apel, Yong & Walton (2007 *apud* ARBOLEDA 2015) indicam que é necessário delinear um mapa de fluxo de valor, tanto para avaliar o estado atual quanto para elaborar o estado ideal dos processos.

O Mapa de Fluxo de Valor (MFV), segundo Martins *et al.* (2012), é um instrumento que auxilia a identificar os desperdícios nos processos administrativos, e que ao efetuar seu desenho no estado atual do processo deve-se ter como principal objetivo o foco nas “coisas” que permeiam pelo processo e não nas funções das pessoas, sendo necessário enxergar todas as tarefas dentro do processo que transformam o pedido do cliente em atendimento acabado e entregue, agregando ou não valor sob a ótica deste mesmo cliente.

Consideram Tapping e Shuker (2010, p. 63) que “o mapa de fluxo de valor é uma representação visual do fluxo de material e informações para um fluxo de valor em particular, ele é indispensável como ferramenta para gerenciar visualmente as melhorias de processo”. Quando mapeamos o processo, torna-se possível identificar os desperdícios que dificultam o fluxo, sendo que a eliminação do desperdício permite reduzir o tempo de processamento administrativo, contribuindo na satisfação do cliente.

Nesta conjectura, Greef, Freitas e Romanel (2012) nos indicam que o fluxo consiste no caráter contínuo do processo de desenvolvimento do produto ou serviço esperado pelo cliente, sob o qual deve haver um controle e modelo estabelecido, de forma a manifestar a qualidade necessária, sendo integrado entre *design*¹³, pedido e produto, de forma que seja possível eliminar os custos e maximizar a expectativa e sua resposta. Torna-se necessário para estabelecer de forma contínua este fluxo, implementar gradativamente mudanças, tanto na forma de pensar quanto de agir das pessoas envolvidas conduzindo-as para a mentalidade enxuta.

A partir destas definições, pode-se dizer, conforme Tapping e Shuker (2010), que ao aplicarmos os princípios de gerenciamento *Lean* ao fluxo de valor, temos um gerenciamento do fluxo de valor (*Value Stream Management*¹⁴ - VSM) que consiste em um processo para planejar e associar iniciativas mediante captura e análise sistêmica de dados. Mas, cabe salientar que o VSM não é cura para tudo, trata-se de um processo com formato e estrutura que possibilita expandir a capacidade de melhorar e manter melhorias, cuja finalidade principal é “tornar a organização inteira mais rápida, mais inteligente e mais enxuta que a concorrência”.

Estes mesmos autores descrevem em sua obra “*Lean Office* gerenciamento do fluxo de valor para áreas administrativas” que o VSM compreende oito etapas, relacionadas resumidamente a seguir:

1. comprometer-se com o *Lean*: visando garantir melhorias significativas no fluxo de trabalho, a administração deve sustentar o comprometimento *Lean* durante todo o processo;
2. escolher o fluxo de valor: o fluxo de informações e materiais para produzir bens e serviços que são de valor aos clientes é denominado fluxo de valor, ou seja, compreende todas as etapas necessárias para elaboração de um produto ou serviço;
3. aprender sobre o *Lean*: entendimento dos conceitos e termos do *Lean*;
4. mapear o estado atual: observar e coletar dados e informações mapeando o processo;

¹³ *Design* - desenho.

¹⁴ *Value Stream Management* - gerenciamento do fluxo de valor.

5. identificar as métricas *Lean*: estabelecer métricas que ajudarão a alcançar as metas *Lean*;
6. mapear o estado futuro: identificar as ferramentas *Lean* desenhando um fluxo de valor para atender a demanda do cliente;
7. criar planos *Kaizen*¹⁵: processo necessário para assegurar que as melhorias sejam sustentadas e que os esforços dos funcionários da área administrativa sejam reconhecidos. Estabelecimento de um plano organizado e sistemático;
8. Implementar planos *Kaizen*: composto de três fases - preparação, implementação e follow-up¹⁶.

Nos informam Greef, Freitas e Romanel (2012) que é necessário nos escritórios, além de eliminar os desperdícios existentes, sistematizar os estados atual e futuro dos fluxos de informação, de materiais e de volume de pessoas do escritório, visando à melhoria e à aproximação entre as atividades realizadas e as demandas de clientes e interessados, sendo importante que todas as pessoas que desenvolvem suas atividades nestes ambientes tenham seu trabalho alinhado ao valor que cada um deve entregar, o qual está em constante evolução de acordo com as mudanças tanto no contexto interno como externo.

BENEFÍCIOS E DESAFIOS

Apresenta-se neste tópico alguns benefícios e, também, os desafios que podem ocorrer ao implementar o conceito *Lean Office* nas organizações.

Os escritórios, segundo Lago, Carvalho e Ribeiro (2008), são, com frequência, as áreas mais desorganizadas nas empresas, sendo fundamental a aplicação de ferramentas *Lean* nestes ambientes, pois estas ferramentas tendem a eliminar desperdícios, contribuindo para acelerar a velocidade dos processos, aperfeiçoar a eficácia dos processos chave e a comunicação entre os funcionários e a cooperação funcional.

De acordo com Greef, Freitas e Romanel (2012, p. 173) “à medida que os desperdícios são efetivamente reduzidos, diminuem-se esforços, tempo, espaço, custo e erros, e os processos administrativos tornam-se voltados à Perfeição”.

Tapping e Shuker (2010) orientam que haverá redução de custos à medida que são eliminados os desperdícios, ocorrendo pacificamente o fluxo de informações e trabalho.

Em relação aos benefícios, Arboleda (2015) nos indica que ocorre duplicação da produtividade em toda a cadeia de negócios, redução nos inventários, redução de 50% no nível de defeitos, nos acidentes de trabalho e no tempo de desenvolvimento dos produtos, havendo pouco investimento de capital, detecção imediata dos problemas, agilidade nas ações corretivas, aumento de confiabilidade

¹⁵ *Kaizen* - mudança.

¹⁶ *Follow-up* - acompanhamento.

nos processos, estímulo na criatividade, motivação e comprometimento dos funcionários, acelera a aprendizagem organizacional e, a médio prazo, transforma a cultura da empresa.

Para Tapping e Shuker (2010 p. 39), a utilização dos princípios *Lean* possibilita tornar o processo administrativo mais visível e expressivamente mais eficiente, sendo que o objetivo do gerenciamento *Lean* é “dinamizar a corrente para fazer com que o trabalho se *mova mais rápido* pelo fluxo de valor”.

França (2013) elenca alguns fatores que irão ser determinantes para o sucesso ou insucesso na implementação *Lean*: 1) identificar o que é efetivamente “valor” para o cliente; 2) a transversalidade e facilidade de adaptação que a equipe de mudança possui é muito importante, considerando que esta equipe irá impactar no fluxo de informação tornando indispensável a comunicação e o envolvimento de todos, pois cada funcionário deve contribuir para melhorar o desempenho de sua função e, em muitos casos, ocorre resistência por parte dos colaboradores e somente após alguns meses é que eles começam a aceitar e acreditar no processo; 3) o tempo é o fator mais importante de todos, sendo imprescindível para que as práticas se consolidem.

Esta resistência à mudança por parte dos funcionários é, de acordo com Silva (2014), ocasionada pelos vícios de trabalho que foram observados, bem como a falta de ajuste às tarefas e o pouco interesse em modificar as ações de rotina; nota-se que esta dificuldade é transposta à medida que os trabalhos avançam e que os funcionários percebem que, realmente, algumas atividades necessitavam ser revistas, como também pelo fato de que com estas melhorias haveria um ganho no desempenho dos trabalhos.

Para França (2013), há de se observar que em muitos casos o programa *Lean* concentra-se em implementar ferramentas específicas em uma empresa, em um setor e em suas formas de avaliação, e não atenta para o envolvimento dos funcionários que, na verdade, são o principal mecanismo de desenvolvimento na empresa.

Tanto Lago, Carvalho e Ribeiro (2008) quanto França (2013) alertam quanto à dificuldade de identificar, medir e reduzir o desperdício de escritório, pois, neste ambiente, o que pode ser considerado como defeito?

Greef, Freitas e Romanel (2012, p. 181) destacam que ao implementarmos o *Lean* em escritórios surgem como desafios: “superar dificuldades ambientais de identificar ativos de informações e de processos. Mapeamento, documentação, avaliação e gestão de conhecimentos e práticas são dificultadas pela quantidade de serviços prestados em escritórios, cujo grau de padronização varia conforme a área ou setor ao qual pertencem”.

Estes mesmos autores expõem que “observar o conjunto de princípios estabelecidos de forma conceitual e os benefícios gerados a partir do momento que as pessoas em particular adotam a Mentalidade Enxuta como parte de suas atividades repetitivas. Entender rotinas de pessoas e do trabalho e estabelecer métodos e melhores tempos para realizá-las de modo eficiente e seguro são outro grande desafio de tornar enxutos os ambientes de escritório”

Nos indicam Lago, Carvalho e Ribeiro (2008) que é mais fácil identificar os desperdícios em processos industriais do que em processos administrativos que envolvem a produção e o fluxo da informação, onde visualizar o processamento desta informação que é algo intangível e identificar situações de desperdício constituem dificuldades na aplicação do *Lean Office*.

Há, por sua vez, maior dificuldade em empregar o *Lean Office* do que o *Lean Manufacturing*, segundo Chen e Cox (2012 *apud* PAOLI; ANDRADE; LUCATO, 2014), pois os processos administrativos são mais variados e há menos informação por parte dos envolvidos.

GESTÃO DA INFORMAÇÃO

Quando se fala em atividades desempenhadas nos ambientes administrativos, não há como deixar de discorrer sobre a informação, uma vez que os processos administrativos envolvem a produção e o fluxo de informação, de acordo com Lago, Carvalho e Ribeiro (2008).

A informação, segundo Greef, Freitas e Romanel (2012), é o principal ativo dos ambientes de escritório, sendo, ao mesmo tempo, um dos principais recursos das organizações. A compreensão de onde surge uma informação e o seu processo de gestão, conhecer as tecnologias de suporte às atividades, para que se possa extrair das informações os devidos conhecimentos e os insumos úteis aos processos decisórios, torna-se imprescindível, sendo, eventualmente, produto das atividades de escritório, quer seja por meio impresso, digital, eletrônico, gráfico ou oral.

O *Lean Office* visa reduzir e eliminar desperdícios inerentes ao fluxo de informações e, de acordo com Hines e Taylor (2000 *apud* PAOLI; ANDRADE; LUCATO, 2014 p. 44), “somente 1% das informações geradas em uma empresa realmente agregam valor”.

Considerando que o ambiente empresarial é de extrema competitividade, e exige agilidade, flexibilidade e inovação, nos indicam Albertin e Albertin (2009) que a informação é primordial para tomada de decisões estratégicas, impactando na forma de atuação e de vantagem competitiva das empresas. Por sua vez, os investimentos em Tecnologia da Informação devem estar alinhados às estratégias de negócio, à necessidade e ao custo benefício de sua utilização. Sendo que informações atuais e fidedignas podem tratar os fatores críticos de sucesso da empresa, bem como estar relacionada aos objetivos operacionais, táticos e estratégicos para a gestão.

Dentro desta perspectiva, Greef, Freitas e Romanel (2012) distinguem dado, informação e conhecimento; onde dado é apenas observação e registro sobre o estado do mundo, já a informação consiste em dados reunidos e dotados de relevância e propósito, sendo que o conhecimento é produto da captação de informação valiosa da mente humana e inclui reflexão, síntese e contexto.

A informação é intangível e primordial e está plenamente associada às atividades exercidas nos ambientes administrativos, sendo oriunda dos registros efetuados nos sistemas de informação das organizações e conforme nos descreve Albertin e Albertin (2009), apesar de ser normalmente financeira, a informação também pode estar associada a questões físicas e operacionais, tais como medidas

de desempenho, de tempo, de qualidade e, até mesmo, ainda mais subjetivas, como satisfação do cliente e inovações.

Em relação ao fluxo de informação, há de se observar a associação feita por Greef, Freitas e Romanel (2012, p. 153):

Considerando o Fluxo de Informação como principal componente de ambientes de escritório, o Fluxo Enxuto de Informação torna-se o principal componente do Lean Office, pois integra com qualidade a operação e o gerenciamento da informação e características da Mentalidade Enxuta que proveem melhoria, valor e redução de desperdícios.

Os benefícios obtidos pelo emprego de TI induzem em reconfigurações e ocasionam benfeitorias aos negócios, dentre os quais, Albertin e Albertin (2009) explicitam: a integração interna de processos e áreas devem ocasionar redução de custos, automatizar processos ocasiona aumento da produtividade, o emprego de tecnologia nos produtos e serviços e processos asseguram a efetividade e melhoram a qualidade, a base tecnológica proporciona maior flexibilidade, permitindo a expansão dos negócios sem impactar proporcionalmente no crescimento de custos operacionais, assim como a inovação propiciada pelo emprego de utilização intensa de TI.

METODOLOGIA

No que tange à metodologia, este artigo foi elaborado pelo método dedutivo, onde, a partir das teorias relacionadas ao conceito *Lean Office* (geral), se avaliou a possibilidade de aplicar estas teorias em uma instituição de ensino (particular), conforme estabelecem Prodanov e Freitas (2009).

Quanto à natureza da pesquisa, por sua vez, é aplicada sendo descritiva, pois seu objetivo é caracterizar os setores administrativos e expor como as tarefas são efetuadas, de acordo com o exposto por Gil (2006) de que “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno”.

Esta pesquisa qualitativa primou por compreender a forma como são realizadas as atividades e não em quantificá-las, tal como indica Goldenberg (2011), onde os dados representados estão relacionados à possibilidade de compreender o significado e descrever amplamente o fenômeno estudado em seu contexto e não a sua expressividade numérica.

Trata-se, então, de um estudo de caso onde buscou-se, segundo Goldenberg (2011), aprender a totalidade de uma situação e descrever a complexidade de um caso concreto.

Sendo a unidade de estudo os setores administrativos de uma Universidade, foram empregadas neste artigo duas técnicas de coleta de dados, a pesquisa bibliográfica, efetuada com base em material já elaborado (Gil, 2006), bem como a observação direta intensiva, que conforme Prodanov e Freitas (2009) é executada por meio da observação, que neste caso fora efetuada das atividades desempenhadas e também mediante entrevistas que foram realizadas junto aos coordenadores e funcionários.

ANÁLISE DE DADOS

Com o propósito de atingir os objetivos desta pesquisa, aborda-se neste item as características da Instituição, sua composição estratégica, o contexto operacional e a análise dos dados do processo administrativo verificado na Universidade.

A ENTIDADE

A Associação Pró Ensino Superior em Novo Hamburgo (ASPEUR) é uma associação de direito privado sem fins lucrativos que tem como objetivos o ensino, a pesquisa, a extensão e a assistência social. Sua gestão é composta pelo Conselho de Administração, Conselho Fiscal e Conselho Deliberativo, sendo as normas que regulam a Entidade estabelecidas pelo Estatuto e pelo que a respeito dispuser a Legislação vigente.

A ASPEUR é a entidade mantenedora da Universidade Feevale, da Escola de Educação Básica Feevale - Escola de Aplicação e do Feevale Techpark.

A Instituição está certificada como Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), sendo a Universidade Feevale qualificada como Instituição Comunitária de Educação Superior (ICES).

Com políticas que incentivam a pesquisa e a pós-graduação, a Feevale pretende: fomentar o desenvolvimento científico, tecnológico e humanístico, em consonância com as políticas nacionais; incentivar a produção científica e tecnológica; promover a cooperação institucional; e qualificar o ensino superior, formando recursos humanos qualificados para o fornecimento do potencial científico da região.

PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

O compromisso social da Instituição é a produção, desenvolvimento e difusão do conhecimento. A entidade tem como sua missão promover a produção do conhecimento, a formação integral das pessoas e a democratização do saber, contribuindo para o desenvolvimento da sociedade.

Seus princípios orientadores são a Autonomia, o Compromisso Comunitário e Filantrópico, a Diversidade, o Empreendedorismo, a Excelência, a Flexibilidade, a Inovação, a Integralidade, a Sustentabilidade e a Transparência.

A visão 2020 da Instituição é ser reconhecida pela excelência acadêmica e produção do conhecimento inovador e empreendedor.

CONTEXTO OPERACIONAL

A Instituição possui 18.500 alunos em todos os níveis de ensino, oferta 53 cursos de graduação, 29 cursos de especialização e MBA, 7 mestrados, 3 doutorados e possui cerca de 1.500 funcionários.

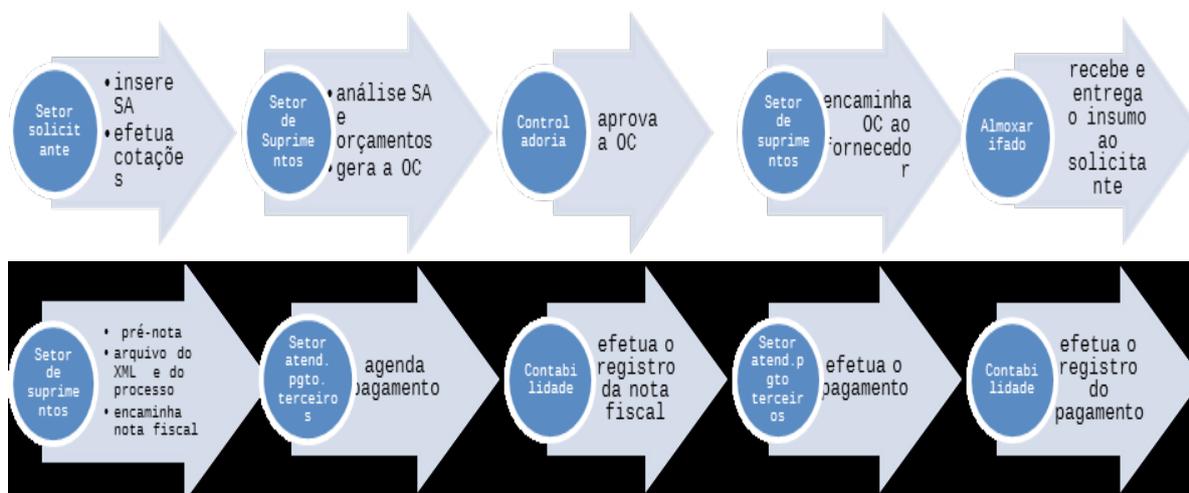
Considerada uma entidade de grande porte, a ASPEUR gerou uma receita operacional em 2015 de R\$ 256.183.554,70 e um superávit de R\$ 10.949.005,81; sendo que neste ano possui um faturamento médio mensal em torno de R\$ 23.000.000,00.

Das receitas geradas, em torno de 87% são advindas do ensino superior e por ser uma Entidade Beneficente de Assistência Social, a Instituição aderiu ao PROUNI - Programa Universidade para Todos e atualmente concede 2.797 bolsas de estudos aos alunos prounistas.

SÍNTESE DAS INFORMAÇÕES COLETADAS

Com a intenção de avaliar se é possível aplicar a metodologia *Lean* no ambiente administrativo da Instituição, buscou-se mapear o fluxo de valor referente ao processo de aquisição de insumos, bens e serviços e para tanto, foram efetuadas observações e entrevistas com funcionários dos setores de suprimentos e atendimento - pagamento a terceiros, identificando-se as fases do processo desde o início da solicitação de aquisição até o registro contábil correspondente tanto da aquisição quanto do pagamento, tendo como foco, conforme indicado por Martins *et al.* (2012), “as coisas” que permeiam pelo processo (visualizar as tarefas) e não as funções das pessoas a fim de identificar os desperdícios inerentes ao processo.

Apresenta-se a seguir o fluxo de valor do estado atual:



Quadro 3 - Fluxo de valor do estado atual
Fonte: Elaborado pela autora

A instituição utiliza sistema integrado de gestão para execução dos processos administrativos, sendo que o processo de aquisição inicia quando o setor que necessita o bem, insumo ou serviço inclui uma solicitação no sistema, denominada “SA - solicitação ao armazém”.

Se o produto solicitado estiver em estoque na Instituição, a solicitação é atendida e o material é entregue ao solicitante. Caso contrário, o solicitante efetua as cotações junto aos fornecedores para a obtenção de três orçamentos que são encaminhados ao setor de suprimentos.

O setor de suprimentos, por sua vez, verifica a solicitação ao armazém inserida no sistema e os orçamentos e gera a ordem de compra no sistema; todos os documentos pertinentes ao processo de aquisição tais como os orçamentos, a ordem de compra e o documento fiscal são impressos e arquivados posteriormente.

Após esta etapa, a ordem de compra passa por alçada de aprovação pelo setor de controladoria, que verifica as informações constantes na ordem de compra tais como centro de custos, conta contábil e previsão orçamentária; haverá segunda alçada de aprovação junto a Pró Reitoria de Administração para ordens de compra com valores superiores a R\$ 3.000,00 (três mil reais) ou quando não houver previsão em orçamento. Cabe salientar que as ordens de compras referentes à contratação de serviços são submetidas à análise da comissão fiscal para identificação das retenções de impostos e contribuições cabíveis.

Após a efetivação e recebimento da compra, o setor de suprimentos efetua o registro referente ao documento fiscal denominado “pré-nota e o armazenamento do arquivo XML no sistema.

Posteriormente, o setor de atendimento - pagamento a terceiros aponta o agendamento do pagamento no sistema mediante visualização e conferência física do documento fiscal. O pagamento é efetuado conforme a data de vencimento, sendo inserido manualmente no sistema a baixa dos títulos que foram pagos.

O setor de contabilidade efetua o registro destas operações, sendo contabilizadas, em média, mil notas fiscais e mil e setecentos pagamentos por mês.

APLICAÇÃO DO QUESTIONÁRIO

Com a finalidade de conhecer a percepção dos gestores quanto aos desperdícios nos processos administrativos, aplicou-se um questionário junto aos gestores dos setores de suprimentos, controladoria e centro de sistemas de informação - CSI. As questões foram elaboradas em conformidade com os desperdícios citados por Rubrich e Suri *apud* Lago, Carvalho e Ribeiro (2008), sendo o resultado das respostas compilado e exposto a seguir:

A primeira pergunta questionava se os objetivos do setor estavam alinhados as Planejamento Estratégico da Instituição, onde todos os gestores afirmaram que sim.

A segunda questão era em relação à percepção do gestor quanto ao deslocamento tanto dentro do setor quanto entre os demais setores. Identifica-se consenso entre todos de que o deslocamento dos funcionários entre os setores gera dispêndio de tempo e dificulta as dinâmicas.

O Fluxo de informações é questionado na terceira questão, a fim de avaliar se ocorre em papel ou em formato digital. O gestor de TI indica que parte significativa deste fluxo ocorre de forma digital, mas salienta que existem processos com o fluxo em papel, sendo que para alguns destes processos há iniciativas de digitalização. Já os demais gestores também indicam que ocorre nos dois formatos e que alguns processos não estão interligados.

Ocorre tempo de espera na realização das atividades? É a quarta pergunta, onde, há consenso entre os gestores de que de ocorrem esperas, possivelmente, devido ao volume e acúmulo de atividades, havendo atraso nos processos e dificultando suas práticas com maior agilidade; é citada, também, a existência de gargalos.

A quinta pergunta questionava se existe recorrência na elaboração de documentos, onde todos afirmam que há recorrência.

Ocorre processamento desnecessário de informação? É o questionamento feito na sexta pergunta. O gestor de TI informa que não ocorre e os demais reconhecem que ocorre e indicam que em alguns casos há falta de flexibilidade ou possibilidade de adequar algumas ferramentas de informação (sistemas).

A sétima questão, por sua vez, questionava se há excesso de equipamentos ou de materiais de escritório. Em relação a este quesito todos responderam que não há excesso. Possivelmente em virtude de ainda estarem presentes alguns conceitos da metodologia 5[´]s que já fora adotada na Instituição em períodos anteriores.

A oitava questão referia-se quanto à organização, como é o ambiente de trabalho? O gestor de suprimentos indica que em alguns casos, em virtude de necessidades, os ambientes são alterados, havendo alterações de *layout*¹⁷ quer seja por agregação ou segregação dos mesmos. Os demais gestores consideram boa a organização.

Ocorrem paradas desnecessárias para tratar de assuntos secundários ou pouco prioritários? Era este o questionamento da nona pergunta, sob a qual todos indicam que sim, sendo que o volume de demandas e assuntos urgentes afetam o fluxo e o planejamento das atividades; foi indicado, também, que os atendimentos de demandas específicas poderiam ser absorvidos por processos semelhantes, já existentes, e serem considerados como menos prioritários, devendo ser priorizada a convergência de processos e sistemas.

A décima questão aborda se há perda de tempo para localizar documentos e arquivos. No setor de TI, como a maioria dos processos é em meio digital, esta perda não ocorre; já os demais setores indicam que há perda de tempo, bem como problemas de organização dos mesmos.

¹⁷ *Layout* - esboço, disposição física.

Questiona-se, por fim, na décima primeira questão, se o *layout* do setor é considerado adequado, onde todas as respostas afirmam que sim.

ANÁLISE DO PROCESSO

Considerando os dados descritos nas etapas anteriormente apresentadas, assim como as informações expostas a seguir, que foram obtidas junto aos funcionários, identifica-se que algumas questões podem ser realinhadas contribuindo para um melhor desempenho destas atividades administrativas.

A sobrecarga denominada como *Muri* por Ohno (1997, *apud* MARTINS *et al.* 2012), pode ser identificada nas atividades realizadas pelo setor de suprimentos, o qual estima que um processo de aquisição julgado em situação regular tem um ciclo, em média, de um dia e meio a dois dias, desde o recebimento dos orçamentos até a liberação da referida ordem de compra, e que cada comprador destina, em média, de duas a três horas diárias para efetuar os registros da pré-nota, adicionar a cópia do documento fiscal fisicamente ao processo de compras e efetuar a busca e o armazenamento do arquivo XML no sistema.

São aprovadas, em média, 770 ordens de compras por mês, das quais 38% sofrem alterações para correção das informações, gerando um trabalho recorrente entre os setores de suprimentos e controladoria. Esta recorrência pode ser associada à falta de regularidade ou flutuação no trabalho, descrita como *Mura*, por Dennis (2008). A espera, indicada por Paoli, Andrade e Lucato (2014) como um dos sete desperdícios nos ambientes de escritório, está presente na aprovação das ordens de compras, pois é necessário aguardar as verificações pertinentes à análise fiscal.

Nas atividades efetuadas pelo setor de atendimento - pagamento a terceiros, pode-se identificar dois tipos de *Muda* (desperdícios), assim como elucidado por Paoli, Andrade e Lucato (2014):

- Defeitos (erros frequentes de documentação): documentos fiscais com inconformidades referentes às retenções fiscais ocasionam retrabalhos, havendo em alguns casos a necessidade de substituí-los;
- Espera (períodos de inatividade das pessoas e informações): informações incompletas ou incorretas, referentes ao prazo e à modalidade de pagamento, demandam que a funcionária contate o comprador responsável ou, até mesmo, o fornecedor, para obter os dados necessários e efetivar os pagamentos. Estas esperas geram atrasos, acúmulos, gargalos e retrabalhos; as variabilidades, denominadas como *Mura* por Silva (2014), podem ser associadas às demandas imprevistas referentes a pagamentos não agendados ocasionando variações ao fluxo.

A baixa no sistema integrado de gestão (*enterprise resource planning*¹⁸ - ERP) dos títulos e duplicatas pagas está em fase de adequações e possivelmente será automática e integrada ao pagamento bancário, o que propiciará agilidade, bem como redução de erros e retrabalhos que são eminentes ao processo manual.

¹⁸ *Enterprise resource planning* - planejamento de recurso corporativo, sistema integrado de informações.

O fluxo de informações pode ser realinhado de forma que os dados referentes à modalidade e ao prazo de pagamento, que foram acordados na negociação, estejam dispostos no sistema integrado, propiciando celeridade e evitando, assim, desperdícios de retrabalhos e tempos de espera na obtenção e correção destas informações.

O mapeamento do fluxo de valor do estado atual permite identificar onde ocorrem os desperdícios, onde estão os gargalos, enfim, as ineficiências do processo, que podem ser corrigidas e eliminadas quando se efetua o mapeamento do estado futuro, análogo ao exposto por Tapping e Shuker (2010) de que é necessário compreender bem o que está sendo efetuado atualmente em relação aos tempos de ciclo, comunicações de processo, padrões de trabalho e capacidade de trabalho, pois, somente conhecendo bem o estado atual, é possível projetar uma condição futura.

Percebe-se que no estado atual ocorrem atividades de conferências e registros que em muitos casos são sobrepostos ou duplicados entre os setores e geram retrabalho; o mapeamento do estado futuro pode tornar o processo mais eficaz, uma vez que as etapas de realização das tarefas podem ser reordenadas e as atribuições de cada setor redefinidas, efetuando o nivelamento do trabalho que, segundo Tapping e Shuker (2010), consiste em distribuir uniformemente o trabalho necessário de forma a evitar atraso no processamento fazendo com que outras áreas fiquem à espera do trabalho.

Elaborar tutoriais descritivos de como devem ser realizadas as tarefas (o que deve ser feito, como deve ser feito e por quem deve ser feito), contendo também quais as informações que são primordiais e que devem constar no processo, auxiliaria tanto na realização diária das tarefas, como, também, para capacitar novos funcionários que utilizariam este material como um referencial para a compreensão e visualização do processo.

Explorar o uso de tecnologia de informação, adotando o formato digital para arquivar os documentos pertinentes no sistema ERP, contribuiria para eliminar o desperdício de papel impresso e morosidade do processo, pois em dados momentos, o documento em meio físico “permeia” os setores, quer seja na entrega dos orçamentos, efetuados pelos setores demandantes da aquisição ao setor de suprimentos, quer seja pela apresentação do documento fiscal, que perpassa desde o setor de almoxarifado, suprimentos e atendimento - pagamento a terceiros até o setor de contabilidade; há de se considerar ainda a logística de arquivá-lo fisicamente. O fato dos documentos estarem digitalizados e inseridos no sistema proporcionaria agilidade para localizar o documento, além do fato de estar disposto no sistema, de forma compartilhada e acessível à todos os usuários que necessitam destas informações e não estando exclusivamente sob a guarda de determinado setor. Empregando um modelo de gestão que, conforme Greef, Freitas e Romanel (2012), evita a concentração de informação, promove a disseminação, a melhoria e o mapeamento do fluxo informacional nas organizações.

Considerando que a informação é intangível, essencial e que está plenamente associada às atividades administrativas, e que ela é proveniente dos registros efetuados nos sistemas de informação, o emprego dos recursos tecnológicos deve ser efetuado em sua plenitude, com clareza, precisão e fluidez.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo possibilitou efetuar uma análise dos processos administrativos de uma Instituição de Ensino Superior com o propósito de verificar se é possível aplicar a metodologia *Lean Office*. Considerando que o emprego desta metodologia tem como objetivo eliminar desperdícios, simplificar processos com foco nas pessoas, promover melhorias e treinamentos continuamente, conclui-se que é extremamente viável o emprego desta metodologia ao ambiente estudado, sendo que conforme o disposto na literatura, é de suma importância estar sempre atento para envolver todas as pessoas da organização em todos os níveis hierárquicos para a plena compreensão e apoio ao projeto de forma que seus resultados sejam exitosos.

Dada a característica própria da Instituição, sua extensão e complexidade de processos, é oportuno, assim como a implementação em qualquer outra organização, a extração do conceito central do *Lean Office*, empregando o uso das ferramentas e técnicas que mais se adequem as suas características, efetuando as adaptações necessárias a fim de seguir o curso essencial desta instituição de ensino.

Cabe salientar que a implementação deve ser efetuada com cautela, a partir de um processo problemático e gradativamente evoluir sua aplicação aos demais processos, extraindo sempre o aprendizado de implementação do “piloto” para os demais casos, modificando e corrigindo os aspectos ineficazes.

Aplicando, desta forma, o indicado por Greef, Freitas e Romanel (2012 p. 164) que “organizar e manter Fluxos de Informação, implementar modelos de gestão informacional e utilizá-los para padronizar práticas são ações de partida para uma série de melhorias que se podem aplicar em escritórios por meio do conceito do *Lean Office*”.

Há de se considerar que a equipe administrativa tem a percepção de que melhorias podem ser praticadas, sendo que esta receptividade impacta positivamente para o êxito deste projeto.

Pode-se elencar que a adoção desta metodologia trará benefícios, tais como a melhora no nível de desempenho das atividades, eliminação de desperdícios, redução de custos, maior eficiência aos processos, aprendizagem organizacional, qualificação dos funcionários em relação às atividades e tarefas desempenhadas e também a participação colaborativa dos mesmos.

REFERÊNCIAS

ALBERTIN, Alberto Luiz; ALBERTIN Rosa Maria de Moura. **Tecnologia de informação e desempenho empresarial**: as dimensões de seu uso e sua relação com os benefícios de negócio. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ARBOLEDA, Stephanie Gabriela Arévalo. **Prospección de los resultados al aplicar lean office em el processo base de una compañía de servicios, caso BMI**. 2015.88f. Tesis (magíster en administración de empresas com mención en gerencia de la calidad y productividad) - Facultad de Ciencias Administrativas y Contables, Pontificia Universidad Católica Del Ecuador - Matriz, Quito. Disponível em: <<http://repositorio.puce.edu.ec/bitstream/handle/22000/8793/Tesis%20Final.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 24 jan. 2016.

BEUREN, Ilse Maria (org.) *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CENSO da Educação Superior 2014 - Notas Estatísticas. Disponível em <http://download.inep.gov.br/educaco_superior/censo_superior/documentos/2015/notas_sobre_o_censo_da_educacao_superior_2014.pdf>. Acesso em 12 abr 2016.

DENNIS, Pascal. **Produção lean simplificada**. 2. ed. Porto Alegre: Boockman, 2008.

FRANÇA, Sara Valente de Sá. **Implementação de ferramentas lean manufacturing e lean office**: indústria metálica, plástica e gabinete de contabilidade. 2013. 71 f. Dissertação (Mestrado integrado em engenharia industrial e gestão) - FEUP Faculdade de Engenharia, Universidade do Porto, Porto. Disponível em:<<https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/69320/1/000155465.pdf>>. Acesso em: 24 jan.2016.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GOLDENBERG, Mirian. **A arte de pesquisar**: como fazer pesquisa qualitativa em Ciências Sociais. 12. ed. Rio de Janeiro: Record, 2011.

GREEF, Ana Carolina; FREITAS, Maria do Carmo Duarte; ROMANEL Fabiano Barreto. **Lean office**: operação, gerenciamento e tecnologias. São Paulo: Atlas, 2012.

LAGO, Nuno; CARVALHO, Dinis; RIBEIRO, Laura MM. **Lean office**. Fundação, Portugal, 1º e 2º trimestres 2008. Disponível em <<http://lean.dps.uminho.pt/ArtigosRevistas/LeanOffice.pdf>>. Acesso em: 25 abr. 2015.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

MARTINS, Carlos Fernando *et al.* Implantação do Lean office: uma aplicação de caso no SENAI - Santa Catarina. In: Congresso nacional de excelência em gestão, 8, 2012, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: CNEG, 2012. Disponível em: <http://www.excelenciaemgestao.org/portals/2/documents/cneg8/anais/t12_0504_2596.pdf>. Acesso em 25 abr. 2015.

PAOLI, Filipe Marafon de; ANDRADE, Valéria Freitas de Souza; LUCATO, Wagner Cezar. **O conceito de lean office aplicado a um ambiente industrial com produção ETO - Engineer-to-Order.** Exacta - EP, São Paulo, 2014. Disponível em: <<http://www4.uninove.br/ojs/index.php/exacta/article/view/4919/2769>>. Acesso em: 24 jan. 2016.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico:** métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. Novo Hamburgo: Feevale, 2009.

SILVA, Artur Manuel Ferreira da. **Aplicação de técnicas lean office nos serviços acadêmicos de uma universidade.** 2014. 230f. Dissertação (Mestrado em Engenharia Industrial) - Escola de Engenharia, Universidade do Minho, Minho. Disponível em: <<http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/33170>>. Acesso em: 24 jan. 2016.

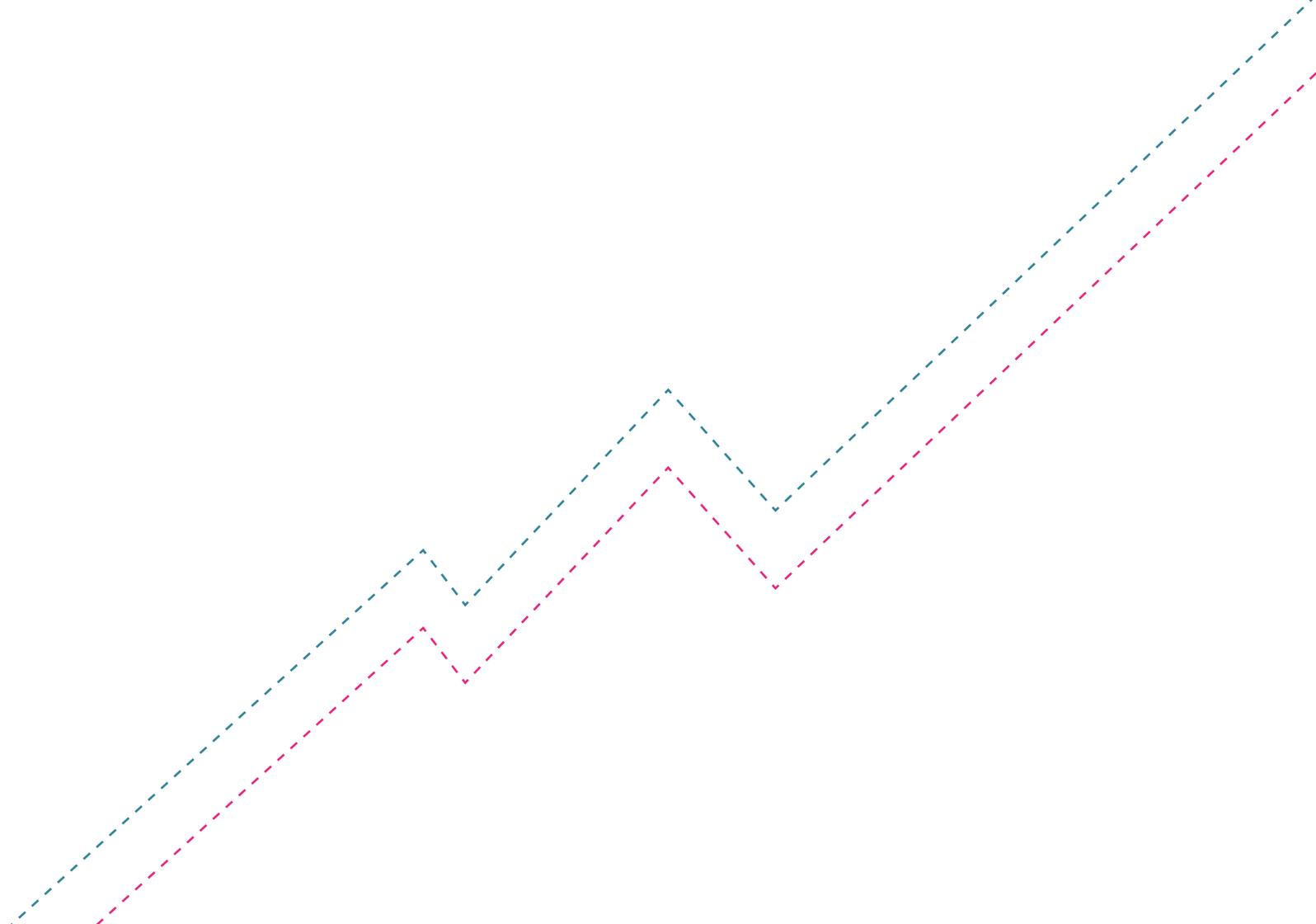
SIMÃO, Luiz Augusto Peito Macedo; ALLIPRANDINI, Dário Henrique. **Produção enxuta em uma empresa de processo as lições aprendidas.** São Paulo: Editora EPSE, 2004.

TAPPING, Don; SHUKER, Tom. **Lean Office:** gerenciamento do fluxo de valor para as áreas administrativas - 8 passos para planejar, mapear e sustentar melhorias Lean nas áreas administrativas. 1. ed. São Paulo: Leopardo Editora, 2010.

WOMACK, James P. ; JONES, Daniel T. **A máquina que mudou o mundo.** 11. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

WOMACK, James P. ; JONES, Daniel T. **A mentalidade enxuta nas empresas:** elimine o desperdício e crie riqueza. 19. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

WOMACK, James P. ; JONES, Daniel T. **Soluções enxutas:** como empresas e clientes podem juntos criar valor e riqueza. 19. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.



AUDITORIA INTERNA BASEADA NO GERENCIAMENTO DE RISCO OPERACIONAL

INTERNAL AUDIT BASED ON
OPERATIONAL RISK MANAGEMENT

Carlise Frey

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Feevale.
E-mail: carlise.f@hotmail.com.

Maristela Mercedes Bauer

Pós-doutora em Contabilidade pela Regensburg Universität (Alemanha).
Docente na Universidade Feevale.
E-mail: maristelabauer@feevale.br.

RESUMO

Este artigo tem como objetivo analisar a contribuição da auditoria interna baseada no gerenciamento de risco operacional aplicada ao setor de recebimento de compras de uma empresa de médio porte. A fundamentação teórica foi baseada na revisão bibliográfica dos temas: auditoria interna, controles internos e gerenciamento de risco. Para atingir o objetivo, empregaram-se as pesquisas descritiva, bibliográfica e estudo de caso, com abordagem qualitativa e quantitativa. O estudo de caso foi realizado na Empresa X, para a coleta de dados empregaram-se questionários aplicados aos responsáveis pelo setor analisado. A partir da análise dos resultados, constatou-se que a empresa possui bons controles internos que minimizam esses riscos, mas implantar um sistema de auditoria interna baseada no gerenciamento de riscos operacionais pode mitigar e reduzir ainda mais os riscos e, assim, contribuir para um melhor funcionamento do setor de compras da Empresa X.

Palavras-chave: Auditoria interna. Gerenciamento de riscos. Compras. Recebimento.

ABSTRACT

The main objective of this article is to analyze the internal audit contribution based on operational risk management applied to the purchase orders receipts department of a medium-sized company. The theoretical foundations were based on bibliographical review of the issues: internal audit, internal controls and risk management. In order to achieve the objective, exploratory and descriptive research, and a qualitative and quantitative case study approach were employed. The case study was developed on the X Company and the data were collected through questionnaires applied to the personnel responsible for the department under review. From the analysis of the results, it has been found that the company has an adequate internal control that minimize the risks, although implementing an internal audit system based on operational risk management might mitigate and further reduce risks, contributing for a better functioning of the department responsible for the purchase orders receipts on the X Company.

Keywords: Internal audit. Risk management. Purchase orders. Inbound delivery.

INTRODUÇÃO

As empresas, atualmente, para fazer frente às várias mudanças no mercado interno e externo buscam, cada vez mais, atingir os seus objetivos estratégicos e buscam maneiras para minimizar os riscos estratégicos, operacionais, de comunicação e de conformidade nos negócios.

Os objetivos estratégicos referem-se às metas de nível geral alinhadas com a missão e visão da organização, os operacionais relacionam-se com a eficiência das operações da empresa, os objetivos de comunicação referem-se à confiança em relação às divulgações de informações feitas pela organização e, por fim, os de conformidade que se relacionam ao cumprimento das leis e regulamentos (COSO, 2010).

Neste contexto, a auditoria interna baseada no gerenciamento de riscos (ABR) assume um importante papel, pois examina se os controles internos encontram-se alinhados aos objetivos, políticas e normas internas, visando a eficiência e a eficácia dos processos e a proteção do patrimônio da empresa.

Além disso, a auditoria interna baseada nos riscos operacionais, por sua vez, acrescenta mais valor do que a auditoria interna baseada somente em controles internos. Primeiramente, identificam-se os riscos que são analisados para, então, definir a importância de cada um deles. Após, classificam-se os controles de acordo com a relevância e as magnitudes de cada um dos riscos.

O gerenciamento de risco constitui-se de oito componentes inter-relacionados com a gestão da empresa e com os processos da gestão, são eles: ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta a risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento.

Neste contexto, a questão de pesquisa que norteou o presente estudo foi: qual a contribuição da auditoria interna baseada no gerenciamento de risco operacional aplicável ao setor de recebimento de compras em uma empresa de médio porte? Para responder ao problema de pesquisa, definiu-se como objetivo geral analisar a contribuição da auditoria interna baseada no gerenciamento de risco operacional, aplicada ao setor de compras de uma empresa de médio porte.

No que se refere à metodologia, este estudo caracteriza-se por uma pesquisa descritiva, bibliográfica e estudo de caso, com abordagem qualitativa e quantitativa. Os dados foram coletados através de questionários aplicados aos responsáveis pelo setor analisado.

Em relação à estrutura, o presente estudo encontra-se dividido em quatro capítulos, sendo que, no primeiro encontra-se a introdução; o capítulo dois é formado pelo referencial teórico, com os temas que fundamentam o trabalho. O terceiro capítulo contém a metodologia empregada; no capítulo quatro, a análise de dados da empresa e, por fim, encontram-se as considerações finais do presente estudo.

AUDITORIA INTERNA BASEADA NO GERENCIAMENTO DE RISCO OPERACIONAL APLICÁVEL AO SISTEMA DE RECEBIMENTOS DA EMPRESA X

Ao tratar este tema, serão contextualizados, no presente capítulo, os conceitos sobre a auditoria interna, auditoria interna baseada em riscos e o sistema de controle interno de compras e recebimento, para que desta forma possamos chegar à resposta referente ao questionamento do presente estudo.

AUDITORIA INTERNA

A palavra auditoria origina-se do latim *audire* (ouvir) e foi empregada inicialmente pelos ingleses, pois, na época, a Inglaterra dominava o comércio e por esse motivo os maiores investimentos eram mantidos neste país. Estima-se que desde 1314 já se praticava na Inglaterra a auditoria nas contas públicas, mas a prática sistematizada ocorreu em meados do século XIX, foi neste período que surgiram as associações de contadores públicos e, assim, eles passaram a exercer a função de auditor (FRANCO, 2007; PEREZ, 2012).

No Brasil, primeiramente, surgiu a auditoria externa, pois muitos investimentos e empresas internacionais se instalaram aqui e, com isso, por necessidade legal, por parte dos Estados Unidos e Europa, essas empresas passaram a ser obrigadas a ter suas demonstrações contábeis auditadas. Com a evolução das empresas brasileiras e também do mercado de capitais, o Banco Central do Brasil, em 1972, criou as normas de auditoria. E alguns anos mais tarde, em 1976, foi criada a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e a Lei das Sociedades por Ações (ALMEIDA, 2010; ATTIE, 2011).

A auditoria interna é desenvolvida nas empresas para que os processos executados por todos os setores sejam examinados, e essa função deve ser responsabilidade do auditor interno, o qual é um empregado da empresa, vai trabalhar de maneira individual e não será subordinado de ninguém, ele não deve envolver-se com nenhuma outra função dentro da organização que possa vir a examinar, pois não pode haver nenhuma interferência na independência do auditor interno (ALMEIDA, 2010; CREPALDI, 2013).

O principal objetivo da auditoria interna consiste em: “[...]auxiliar todos os membros da administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, fornecendo-lhes análises, apreciações, recomendações e comentários pertinentes às atividades examinadas” (CREPALDI, 2013, p. 41).

O auditor interno deve avaliar todos os processos para identificar se as normas internas estão sendo seguidas, se é necessário formular novas normas ou modificar as existentes para melhorar os processos, é também função do auditor avaliar os controles internos da organização (DIAS, 2011; ALMEIDA, 2010).

A auditoria interna é composta por um conjunto de procedimentos que tem como objetivo verificar a integridade e a eficácia dos controles internos, informações contábeis, operacionais e financeiras da empresa. Quando a auditoria é implantada de maneira correta e com os profissionais qualificados encarregados ao cargo traz ótimos resultados, tanto na tomada de decisões, quanto na prevenção de

riscos. Para compreendermos um pouco melhor sobre as funções do auditor dentro da organização, precisamos entender o que são e qual a finalidade dos controles internos que o auditor precisa avaliar (CREPALDI, 2013).

O auditor interno, por sua vez, examina se os controles internos implantados pela empresa estão sendo seguidos de maneira correta pelos colaboradores e se eles estão cumprindo as normas estabelecidas.

A seguir, apresenta-se a auditoria interna baseada no gerenciamento de riscos, demonstrando a sua importância para as empresas.

AUDITORIA INTERNA BASEADA NO GERENCIAMENTO DE RISCOS (ABR)

O conceito básico de risco é a probabilidade de perda ou incerteza associada ao cumprimento de um objetivo. A auditoria baseada em riscos (ABR) melhora o modelo de avaliação do risco, pois uma auditoria centrada sobre o risco agrega mais valor à empresa do que uma auditoria focada apenas em controles internos. Desta forma, ao invés de o auditor analisar e testar os controles, ele vai identificar os riscos e fará os testes necessários para testar as formas que a gestão utiliza para fazer a precaução desses riscos (COCORULLO, 2004).

O risco pode ser abordado de diversas maneiras até chegarmos na consistência do conceito de riscos no ponto de vista da auditoria. Após analisar o conceito puro do risco, identificou-se que ele está presente em diversas situações e a possibilidade de sua ocorrência ou presença dependem de fatores externos ou internos de cada empresa. Os fatores externos podem ser, por exemplo, mudanças na legislação, e os internos, as fraudes ou desfalques, os quais devem ser avaliados para identificarmos o nível de exposição ao risco de cada empresa (COCURULLO, 2004).

A avaliação dos riscos é responsabilidade da administração, mas a auditoria interna deve proceder também sua própria avaliação dos riscos e confrontar com a dos administradores; essa ação é preventiva e pode evitar situações desagradáveis (DIAS, 2011).

Para Cocurullo (2004), a avaliação do risco é empregada em cada ação da auditoria para verificar as áreas mais importantes dentro da empresa, permitindo que o auditor crie um programa de auditoria capaz de testar os controles mais importantes de maneira minuciosa.

Desde o início do processo de auditoria até a sua conclusão, a ABR considera os riscos do negócio, sendo que o controle interno continua sendo muito importante na investigação destes riscos, mas não é a solução completa, pois com a ABR os auditores internos terão mais facilidade em notar e recomendar os controles apropriados para suprir estes riscos (COCURULLO, 2004).

Assim, a ABR amplia a avaliação do risco aumentando a perspectiva da auditoria, ou seja, ela estabelece uma visão ampla, onde o auditor interno consegue visualizar não somente o processo do negócio, mas também o que está dentro do sistema de controle da empresa, permitindo relacioná-los

com os riscos existentes. Dentro deste contexto será apresentado um modelo de gestão que muitas empresas utilizam, o modelo COSO, conforme abaixo.

GESTÃO DE RISCOS EMPRESARIAIS MODELO COSO

Na auditoria de processos é importante utilizar modelos de planejamento e análise de riscos das atividades de controle, e um dos modelos mais seguidos pelas empresas é o Coso. O Coso é uma entidade sem fins lucrativos que tem como objetivo trazer melhorias nos relatórios financeiros através da ética, governança corporativa e a efetividade dos controles internos (DIAS, 2011).

Inicialmente, no ano de 1985, foi criado nos Estados Unidos a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), com o objetivo de estudar as causas de ocorrências de fraudes nos relatórios contábeis (DIAS, 2011).

E, em 1992, a comissão publicou o primeiro trabalho, onde foi abordado o tema: controles internos como um modelo integrado; esse trabalho trouxe uma definição comum sobre controles internos para suprir as necessidades dos usuários, além disso, trouxe uma matriz onde as entidades podem avaliar e melhorar seus controles internos e, assim, tornou-se referência mundial para a aplicação dos controles internos. Algum tempo depois, essa comissão transformou-se em um Comitê e, assim, ficou conhecido como Coso, que em inglês é *The Comitee of Sponsoring Organizatios* (Comitê das Organizações Patrocinadoras) (DIAS, 2011; COCURULLO, 2004).

O Coso estabeleceu oito etapas fundamentais para a implementação do gerenciamento de riscos empresariais, que se encontram interligados e presentes no controle interno, que são: ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta a risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento, conforme estão explicados a seguir.

a) Ambiente interno:

O ambiente interno refere-se a toda estrutura de controles internos e inclui conceitos como conduta, atitude, consciência, competência e estilo e é a base para todos os outros componentes. Ele influencia na maneira em que as estratégias e os objetivos são estabelecidos e também como os riscos são identificados, avaliados e administrados. Devido ao ambiente interno ser influenciado pela cultura e história de determinada organização, ele compreende muitos elementos, como valores éticos, competência e desenvolvimento pessoal, o tratamento que se dá para a gestão de riscos e de que forma são atribuídas as responsabilidades (COCURULLO, 2004; COSO, 2010).

b) Objetivos da organização:

Todas as organizações, de modo geral, enfrentam uma variedade de riscos, gerados de fontes externas ou internas, sendo assim, a fixação de objetivos é um pré-requisito para identificarmos os riscos de maneira eficaz, avaliar-se e assim adotar as medidas necessárias para administrá-los. Os quatro objetivos que devem ser seguidos são: estratégicos, operacionais, de comunicação e de conformidade. A organização, por sua vez, não vai apenas selecionar os objetivos considerando a maneira em

que dão suporte à missão da empresa, mas também vai certificar-se de que os objetivos selecionados estão em conformidade com o equilíbrio entre o crescimento, riscos e retorno (COSO, 2010).

c) Identificação e classificação de eventos:

Os eventos são ocorrências que originam de fontes internas ou externas, afetando a implementação da estratégia ou a realização dos objetivos e podem provocar impacto tanto negativo quanto positivo. No momento em que a administração identifica o evento, ela não sabe se ele vai ocorrer, quando poderá ocorrer e nem mesmo o impacto que ele terá, caso venha a ocorrer (COSO, 2010).

A empresa pode utilizar-se de técnicas para identificação de eventos, essas técnicas podem examinar tanto o passado como o futuro. As técnicas responsáveis em analisar eventos passados consideram questões como, histórico de falta de pagamento, mudanças em preços e os contratempos que implicaram em perda de tempo. Já as técnicas que analisam eventos futuros, por sua vez, vão focar em novas condições de mercado e ações utilizadas pela concorrência (COSO, 2010).

d) Avaliação e mensuração dos riscos:

É um processo em que a gerência identifica os riscos que representam alguma ameaça aos objetivos e analisam se a sua ocorrência é relevante (COCURULLO, 2004). Para que os riscos possam ser identificados na empresa, faz-se necessário fazer um processo de análise dos ambientes interno e externo, e para cada risco identificado deve-se avaliar o seu possível impacto (severidade) e a probabilidade (frequência) de ocorrência, utilizando parâmetros que possibilitam o desenvolvimento de um mapa de risco (PADOVEZE, 2007; COSO, 2010). A avaliação da severidade e da frequência de ocorrência é apresentada conforme está demonstrado no quadro 1:

Para De Paulo *et al.* (2007), a pontuação dos riscos em uma matriz permite que seja possível identificar de maneira clara e ordenada os riscos que podem afetar a empresa de alguma maneira, tanto em termos de frequência como de severidade. A seguir, demonstra-se no quadro 2.

Severidade	Frequência de Ocorrência
Alto	Alta - Provável
Moderado	Moderada - Possível
Baixo	Baixa - Remota

Quadro 1 - Avaliação de severidade e frequência
Fonte: Padoveze (2007, p. 597)

(continua)

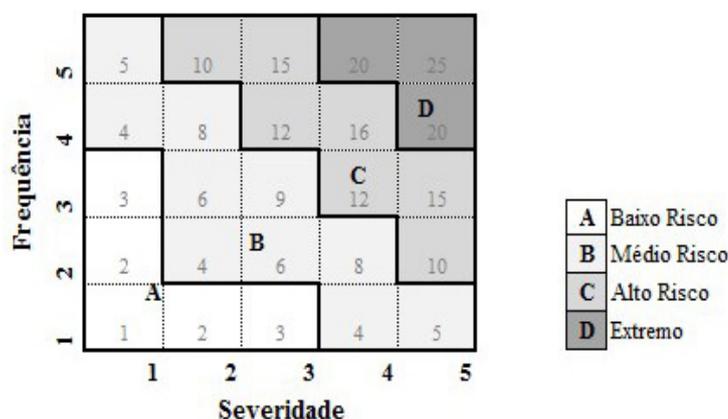
Classificação de Frequência por Evento		
Classificação	Descrição	Peso
Raríssimo	Menos de uma vez por ano	1
Raro	Uma vez por ano	2

Classificação de Frequência por Evento		
Eventual	Uma vez por semestre	3
Frequente	Uma vez por semana	4
Muito frequente	Mais de uma vez por semana	5

Quadro 2 - Classificação de frequência por eventoFonte: De Paulo *et al.* (2007)

Para serem definidos os níveis de impacto, no quesito severidade, podem ser utilizados testes de materialidade que, conforme a Resolução CFC nº 1.213 da NBC TA 320, devem ser calculados tomando como base 5% do lucro das atividades antes do imposto para entidades com fins lucrativos e 1% da receita total ou das despesas para entidades sem fins lucrativos, mas porcentagens mais altas ou mais baixas são consideradas adequadas de acordo com as circunstâncias. A Resolução CFC nº 1.213, da NBC TA 320, enfatiza que a determinação desta materialidade se dá pelo julgamento do auditor a partir do conhecimento do negócio da entidade e das circunstâncias envolvidas.

Com base na composição dos pesos atribuídos às variáveis de frequência e severidade é possível ser constituída a matriz de risco, conforme demonstrada abaixo:

**Figura 1 - Matriz de Risco**Fonte: De Paulo *et al.* (2007)

A matriz de risco apresenta dois eixos, um de escala de frequência e outro de severidade para dado fator de risco, conforme demonstrado anteriormente. E analisando os dados, pode-se dizer que os riscos situados na região de alto risco ou de extremo risco indicariam a necessidade de estipular controles mais rígidos, enquanto os que estão situados na área de baixo risco indicariam que já existe um controle adequado para determinado fator. O mais importante, nesta análise através da matriz de risco, é avaliar o grau de importância dos riscos que estão sendo avaliados (DE PAULO *et al.*, 2007).

e) Tratamento dos riscos:

Após realizada a avaliação dos riscos, a administração vai determinar como irá proceder em relação aos riscos. As respostas classificam-se em quatro categorias, conforme demonstrado abaixo.

Evitar: entende-se que nenhuma opção de resposta foi identificada para fazer a redução do impacto e probabilidade. Evitar riscos pode impactar na descontinuação de uma linha de produtos;

Reduzir: refere-se às medidas adotadas para reduzir a probabilidade ou o impacto dos riscos;

Compartilhar: é realizada a redução da probabilidade ou do impacto dos riscos através do compartilhamento de uma porção do risco;

Aceitar: nesta categoria não será adotada nenhuma medida para interferir na probabilidade ou no grau de impacto dos riscos (COSO, 2010).

No momento em que a administração determinar as respostas deve considerar o potencial de efeito das respostas sobre a probabilidade e o impacto do risco, os custos e benefícios e, também, se as oportunidades que a empresa tem de alcançar seus objetivos vão além de lidar com o risco específico (COSO, 2010).

f) Atividades de controle:

São procedimentos, políticas e práticas que direcionam as ações na implementação das políticas de gestão de riscos e são utilizadas com o intuito de garantir que as respostas aos riscos sejam executadas. Podem ser classificadas tomando como base a natureza dos objetivos da organização onde os riscos estão associados, sendo que as atividades de controle são consideradas elementos importantes do processo, pois, por meio dele, a organização busca atingir os objetivos do negócio (COCURULLO, 2004; COSO, 2010).

g) Informações e comunicação:

É um componente essencial para o processo de controles internos, pois se trata de um sistema que captura e comunica informações relevantes; esse componente é muito importante dentro da organização, pois é um sistema indispensável de modo que gera relatórios contendo informações operacionais e financeiras, com dados internos e informações sobre eventos externos (COCURULLO, 2004; COSO, 2010).

h) Monitoramento:

É o método utilizado para avaliar a qualidade dos controles internos e pode ser realizado por supervisão interna, como funcionários ou administração, e por partes externas, como auditoria externa (COCURULLO, 2004; MAIA *et al.* 2005).

O monitoramento pode ser realizado mediante atividades contínuas dentro da organização, assim como por avaliações independentes. Na maioria das vezes, os mecanismos da organização são estruturados para fazer o próprio monitoramento, através de atividades contínuas, pois, assim, a necessidade de passar por avaliações independentes, com uma auditoria externa, por exemplo, é muito pequena. Mas fica por conta da administração, neste caso, definir qual a frequência necessária de realizar avaliações independentes, de acordo com o gerenciamento de riscos corporativos (COSO, 2010).

SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DE COMPRAS E RECEBIMENTO

Um sistema de compras bem desenvolvido é essencial para a empresa, pois ele deve suprir as necessidades de materiais, identificar as quantidades a serem compradas e no momento do recebimento

verificar se o que foi comprado está realmente correto, pois a quantidade e qualidade dos materiais devem ser compatíveis com o processo produtivo. E devido aos preços de vendas estarem cada vez mais competitivos, as empresas estão vendo a necessidade de comprar cada vez melhor e estocar em níveis adequados, pois esta é uma maneira de reduzir custos (DIAS, 2010).

O sistema de compras é responsável por estabelecer o fluxo de materiais na empresa e acompanhar os processos de pedidos junto aos fornecedores, pois um simples problema com prazo de entrega não cumprido pelo fornecedor, por exemplo, pode gerar problemas para os setores de produção e vendas, trazendo muitas vezes prejuízo para a empresa (ARNOLD, 2012).

O ciclo de compra tem início no momento em que é efetivada uma requisição de bens ou serviços pelo departamento de produção; essa requisição contém o item solicitado e o nome do fornecedor que vende determinado produto. Depois da requisição de compras é feita a ordem de compra, este documento inclui informações sobre o fornecedor e as condições de pagamento e, por se tratar de um documento importante no ciclo de compras, é repassada uma cópia deste para o departamento de recebimento, pois ele é utilizado para fins de controle no momento do recebimento das mercadorias (MOSCOVE *et al.* 2002).

Para Sá (2002), um bom sistema de compras só existe quando a empresa possui uma pessoa competente encarregada, alguém que esteja apto para exercer a função, juntamente com um sistema com rotinas eficientes que auxilie na proteção da empresa contra desvios ou má investimentos em compras, pois o ideal é que todos os processos exercidos dentro do setor estejam totalmente sistematizados, para evitar qualquer erro desnecessário que possa afetar de alguma maneira os resultados da empresa.

Arnold (2012) comenta que para um bom andamento do sistema de compras existe um ciclo que pode ser seguido pelos responsáveis; primeiramente, deve-se receber e analisar as requisições de compra, selecionar os fornecedores e contatá-los para solicitar orçamento dos produtos; depois de recebidos os orçamentos, é necessário analisá-los para definir qual o melhor fornecedor; após escolhido, já é possível determinar o preço correto e emitir os pedidos de compras. No momento em que o fornecedor acatar o pedido, já pode ser iniciado o seu acompanhamento para garantir que os prazos de entrega sejam cumpridos conforme o combinado; no recebimento das mercadorias, elas devem passar por uma conferência e, se tudo estiver de acordo, já pode ser aprovada a fatura para pagamento ao fornecedor.

No recebimento das mercadorias, o setor responsável fará uma conferência para garantir que os produtos recebidos são os corretos, verificará se a quantidade também está de acordo com o pedido e também fará a inspeção para certificar de que não tenha nenhum objeto danificado no transporte. Se for necessário, devido a alguma alteração nas mercadorias recebidas, o responsável pelo recebimento fará um recibo observando a alteração. E se depois de realizar todas as conferências necessárias, não houver nenhuma alteração, o departamento de recebimento poderá enviar os produtos para os departamentos solicitantes, ou para o estoque, e comunicar o departamento de compras para o mesmo seguir com os próximos passos (ARNOLD, 2012).

O recebimento de materiais é considerado uma etapa intermediária entre a compra e o pagamento ao

fornecedor, pois é somente após o recebimento da mercadoria que é autorizado o pagamento. Assim, a atividade de recebimento mantém uma relação entre os setores contábeis e compras (FENILI, 2015). E conforme demonstrado no quadro 3, o recebimento de materiais é dividido em algumas etapas.

Etapa	Descrição
Recebimento Provisório	Entrada de materiais: recepção dos veículos transportadores; verificação de dados básicos da entrega; encaminhamento para a área de descarga. Nessa etapa, o “recebedor” assina no documento fiscal que acompanha o material, apenas para fins de comprovação da data de entrega.
Etapas Intermediárias	Conferência quantitativa: verificação da quantidade declarada pelo fornecedor na nota fiscal, se corresponde àquela efetivamente entregue. Conferência qualitativa: verificação das especificações técnicas do objeto entregue, se estão de acordo com as solicitadas pelo setor de compras.
Regularização	Regularização: é o resultado lógico decorrente das fases anteriores. Pode ser originada uma das seguintes situações: <ul style="list-style-type: none"> • entrada do material no estoque e liberação do pagamento ao fornecedor. Nesse caso, houve aceitação do material, ou o recebimento definitivo; • devolução parcial ou total do material ao fornecedor. Nesse caso, a aceitação foi parcial ou, simplesmente, o material não foi aceito; • reclamação junto ao fornecedor, por falta de material.

Quadro 3 - Etapas do recebimento de materiais

Fonte: Fenili (2015, p. 129)

No entender de Migliavacca (2004), a função de recebimento de mercadorias deve ser de responsabilidade do colaborador que faz o controle de materiais, pois esta é uma função que não pode, de maneira nenhuma, ficar a cargo dos setores de compras e contas a pagar da empresa. O responsável pelo recebimento deve, no momento em que a mercadoria for entregue, realizar a análise do material e dos documentos para verificar se estão de acordo com as ordens de compra, pois, se por ventura, tiver alguma divergência, ela deve ser acusada no recebimento. Após o recebimento, as cópias das ordens de compra emitidas devem ser enviadas ao setor de contas a pagar, para que sejam feitas as conferências necessárias antes do pagamento ao fornecedor.

PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para atender ao objetivo do presente artigo, foram utilizadas as pesquisas descritiva, bibliográfica, e estudo de caso com abordagem qualitativa e quantitativa. A pesquisa descritiva, conforme Barros (2007), consiste em um tipo de pesquisa que não há interferência do pesquisador, pois ele vai descrever o objeto da pesquisa demonstrando a frequência em que ocorre, suas causas e características.

Quanto aos procedimentos, foi empregada a pesquisa bibliográfica e estudo de caso. A pesquisa bibliográfica, de acordo com Prodanov e Freitas (2013), é elaborada a partir de materiais já publicados,

tendo como objetivo colocar o pesquisador em contato direto com todo o material já publicado sobre o assunto, mas é importante que o pesquisador verifique a veracidade dos dados obtidos, pois estes podem apresentar contradições e possíveis incoerências.

Segundo Prodanov e Freitas (2013, p. 60), o estudo de caso “consiste em coletar e analisar informações sobre um determinado indivíduo, uma família, um grupo ou uma comunidade, a fim de estudar aspectos variados de uma vida, de acordo com o assunto da pesquisa”.

Assim, no presente estudo, empregou-se a pesquisa bibliográfica para a elaboração da fundamentação teórica, e a pesquisa descritiva e o estudo de caso para realizar a análise da empresa objeto de estudo.

EMPRESA OBJETO DE ESTUDO

A Empresa objeto de estudo foi constituída no ano 1977, atua no ramo calçadista e encontra-se localizada na região do Vale dos Sinos - RS. Atualmente, é composta por 2.000 colaboradores e possui três plantas industriais, distribuídas em duas cidades. Seu faturamento anual gira em torno de duzentos milhões de reais.

INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

Para a coleta de dados, utilizou-se questionários com perguntas abertas, para a compreensão dos processos da empresa objeto de estudo. Gil (2000) define questionários como uma técnica de investigação composta por um número de questões apresentadas por escrito às pessoas, tendo como objetivo o conhecimento de suas opiniões, expectativas e situações vivenciadas. No que tange às características do questionário, Beuren (2006, p. 131) menciona que elas “[...] podem ser abertas ou fechadas. As questões abertas, também chamadas de livres, são as que permitem ao informante responder livremente, usando sua própria linguagem [...]”.

Assim, os questionários para a coleta de dados foram elaborados pela pesquisadora com base na estrutura de controles internos e auditoria baseada no gerenciamento de risco operacional (COSO, 2010; COCORULLO, 2004).

No APÊNDICE I, foram elaborados dois módulos de perguntas, um que abrange o ambiente interno da empresa em questão, e o módulo II que aborda a identificação e classificação dos riscos nos processos avaliados, totalizando 20 questões respondidas pelos responsáveis dos setores de compras e contabilidade. No APÊNDICE II apresenta-se o instrumento de classificação dos riscos. Nesta etapa utilizou-se a técnica de escala Likert para a classificação dos eventos mapeados no questionário I, módulo II. Para Zikmind (2006), a escala Likert é um tipo de escala de resposta psicométrica utilizada em questionários, normalmente em cinco níveis de respostas alternativas. E, por fim, no APÊNDICE III apresentam-se as questões referentes aos módulos IV e V, respondidas pelo diretor geral da empresa, os quais abordam assuntos relacionados à informação e à comunicação interna da empresa e também sobre o monitoramento das operações.

ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS

Os resultados foram analisados através das respostas dos questionários aplicados, possibilitando, assim, a correlação dos dados obtidos com o referencial teórico. Já como ferramenta de análise, utilizou-se uma matriz de risco que representa a frequência e a severidade, conforme apresentado nos quadros 4 e 5.

Classificação de Frequência por Evento		
Classificação	Descrição	Peso
Raríssimo	Menos de uma vez por ano	1
Raro	Uma vez por ano	2
Eventual	Uma vez por semestre	3
Frequente	Uma vez por semana	4
Muito frequente	Mais de uma vez por semana	5

Quadro 4 - Classificação de frequência por evento

Fonte: De Paulo et al. (2007)

Classificação de Severidade por Evento			
Classificação	Descrição		Peso
Perda muito baixa	R\$0,01	R\$500,00	1
Perda baixa	R\$500,01	R\$5.000,00	2
Perda média	R\$5.000,01	R\$50.000,00	3
Perda alta	R\$50.000,01	R\$500.000,00	4
Perda grave	R\$500.000,01	-	5

Quadro 5 - Classificação de Severidade por evento

Fonte: De Paulo et al. (2007)

Assim, a análise dos dados coletados foi concluída, conforme demonstrado no próximo capítulo.

ANÁLISE DOS DADOS DA EMPRESA

A seguir, descreve-se a análise dos dados coletados no que tange à auditoria interna baseada no gerenciamento de riscos.

MÓDULO I - AMBIENTE INTERNO

As informações, a seguir apresentadas, são fundamentadas nas respostas do responsável pelo setor de Recursos Humanos da empresa. A primeira questão foi destinada à avaliação do ambiente interno da empresa, questionou-se se a empresa possui um perfil de cargos e salários, obteve-se a resposta de que: “ No momento a empresa ainda não possui um perfil de cargos e salários devidamente formalizado, mas existe um planejamento para que o mesmo seja formalizado”. Porém, quando questionado sobre as funções e responsabilidades dos funcionários, na pergunta dois, obteve-se a resposta que: “ Sim, mesmo a empresa não tendo um perfil de cargos e salários, todos sabem suas funções e responsabilidades”.

Na terceira pergunta, questionou-se sobre as políticas internas da empresa, se são devidamente formalizadas e como resposta obtivemos que: “Algumas são formalizadas, mas mesmo não sendo, todos os funcionários sabem as políticas internas da empresa, pois a maioria já trabalha há bastante tempo na empresa”. Seguindo esta mesma linha, na questão quatro, sobre a rotatividade de funcionários, questionou-se se a empresa apresenta muita rotatividade de funcionários e o respondente informou que: “ Não. A empresa procura manter os mesmos funcionários o máximo de tempo possível. Possuímos um programa de incentivo aos funcionários, auxiliando nos estudos, arcando com parte do valor gasto nos cursos de graduação dos funcionários”.

No que tange aos valores éticos dentro de uma organização, questionou-se, na pergunta cinco, se os funcionários sabem qual o padrão de conduta e ética a ser seguido e como resposta obteve-se a afirmação de que: “Eles sabem exatamente como agir”. Na pergunta número seis, questionou-se se há algum tipo de ação corretiva disciplinar, quando o funcionário não agir de acordo com os padrões de conduta e comportamento esperados ou de acordo com as políticas e procedimentos recomendados, o respondente afirmou que: “Sim. Chama-se a atenção do funcionário individualmente para que o mesmo erro não ocorra novamente”. Em relação às segregações de funções, na questão número sete, o responsável afirmou que: “Cada funcionário tem as funções específicas a serem realizadas, cada um com suas responsabilidades”. Na questão oito, onde tratamos sobre o nível de comprometimento e consciência dos controles da entidade, o responsável afirmou que: “ Os funcionários apresentam um bom nível de comprometimento e sabem a importância deste controle para o bom funcionamento da empresa”.

Com base nas respostas obtidas e alinhando-as com o referencial teórico, considera-se que o ambiente interno de controle da empresa pode ser considerado seguro. Entretanto, a empresa não possui os processos e as políticas internas formalizadas, considerando que não há alta rotatividade de funcionários. Sendo assim, neste módulo sugere-se que a empresa formalize suas políticas internas, o código de conduta e também o perfil de cargos e salários, facilitando, assim, a contratação de novos funcionários e também a manutenção de um padrão de conduta dentro da organização.

MÓDULO II - IDENTIFICAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DOS RISCOS

No processo de identificação e classificação dos riscos, adquiriram-se as informações imprescindíveis para a descrição dos processos dos setores de compras e recebimento, através das respostas do questionário, APÊNDICE I, aplicado aos responsáveis pelos setores.

Primeiramente buscou-se saber como os dois setores encontram-se estruturados. Na primeira questão, que se refere à estrutura dos setores de compras e recebimentos, obtivemos como resposta que: “O setor de compras possui dois funcionários que contatam com os fornecedores e realizam as compras, conforme ordem de compra e, também, dois diretores da empresa que atendem os fornecedores e gerenciam o setor de compras. No setor de recebimento possui dois funcionários responsáveis pela conferência das notas e produtos e pelo lançamento das notas, conforme ordem de compra, sendo que um deles é responsável somente pelas notas de importação. Também possui outros funcionários responsáveis pela organização dos materiais recebidos e pela sua distribuição, conforme necessidade de cada departamento”. Nesta mesma linha de pensamento, na segunda pergunta, questiona-se sobre o sistema operacional da empresa, se é satisfatório, e obteve-se como resposta que: “Na medida do possível é satisfatório, em alguns processos deixa a desejar, mas os problemas são relatados e o sistema vem obtendo melhoras no decorrer do tempo”.

Processo: Requisição de compras

A terceira pergunta foi direcionada ao responsável pela requisição das compras, questiona-se como são formalizadas as solicitações de compras, e ele afirmou que: “As solicitações de compras dos materiais envolvidos na produção do calçado são feitas semanalmente, referente aos pedidos em carteira, e o restante dos materiais indiretos são solicitados conforme necessidade, por exemplo, tesouras, silicone, panos de limpeza e papel higiênico”.

Em relação às ordens de compra, na quarta pergunta, questiona-se se a empresa faz ordem de compra e se os pedidos são atendidos conforme a ordem de compra, como resposta obteve-se que: “A empresa faz sim a ordem de compra, o fornecedor atende totalmente ou parcialmente a solicitação”. Em relação à ordem de compra estar ou não vinculada quando a nota é lançada no sistema ele afirmou que sim, “a ordem de compra é vinculada com o lançamento da nota”. Sendo assim, nessa etapa do processo, os riscos identificados são: materiais indiretos solicitados sem necessidade, acarretando em despesas desnecessárias (A); requisição sem ordem de compra, pode ser recebido algum material que não foi solicitado (B), fazer a ordem de compra errada, com preços e quantidades erradas, por exemplo (C) e; apenas uma pessoa responsável em fazer as ordens de compra, assim a chance de manipular algum dado é muito mais fácil (D).

Processo: Recebimento de compras

No processo de recebimento de compras, a sexta pergunta foi se existe alguma pessoa responsável pelo recebimento, ou se qualquer funcionário pode receber as mercadorias sem nenhum problema; em resposta obteve-se que: “Existe sim uma pessoa responsável por receber as mercadorias e fazer a conferência do físico com a nota”. E nesta mesma linha de pensamento, na pergunta sete, o responsável pelo processo explicou qual conferência é realizada, “primeiramente é realizada a leitura do XML

para certificar de que a nota é realmente válida e para fazer o cruzamento entre a NF-e do fornecedor e as ordens de compra. Depois é realizada a conferência do físico e realizada a manifestação indicando que a mercadoria foi aceita e está correta”. Na pergunta número oito, questiona-se se há procedimentos de controle de estoques, como resposta obteve-se que sim.

Em relação ao momento em que é lançada a nota, na questão número nove, o funcionário afirmou que este procedimento “é feito após o processo de recebimento e conferência das mercadorias, sendo que realizado através da importação do XML”. E questionado sobre este processo de lançamento da nota ser via sistema integrado vinculando a ordem de compra, o responsável, na pergunta número dez, afirmou que: “Sim, este processo ocorre via sistema integrado e vincula a ordem de compra, pois no momento em que é lançada a nota através da importação do XML, o sistema já faz o cruzamento com as ordens de compra. E após a confirmação do lançamento da nota, a ordem de compra já é baixada”.

Analisando a maneira que a Empresa X realiza as operações no processo de recebimento de compras não há muitos riscos a serem apontados, pois a empresa já faz seus lançamentos vinculando a ordem de compra com a nota. Mas podem ser apontados como risco: o fato de somente uma pessoa ser responsável no recebimento de materiais (E); por ter todos os processos sistematizados também tem o risco de o funcionário importar o XML da nota para fazer o lançamento, por exemplo, e não conferir se está tudo certo, confirmando o lançamento errado (F); trocar a ordem de compra no momento do lançamento da nota (G) e; o fornecedor relacionar a ordem de compra errada na emissão da nota, acarretando na importação da ordem de compra errada através do XML da nota (H).

Processo: Contabilidade

Após os processos de compras e recebimento, foram analisadas como as informações são geradas na contabilidade. Na pergunta número onze questionou-se o responsável do setor sobre como são geradas as informações contábeis, se é realizado algum tipo de conciliação e com qual frequência ocorre, e a resposta obtida foi: “As informações contábeis são geradas através de integração sistêmica no dia em que as notas são lançadas. O processo se dá da seguinte forma: as notas de compra são lançadas no sistema via importação do XML, onde as informações são cruzadas com a ordem de compra e, após feito isso, as notas são repassadas para a contabilidade, onde serão importadas, via sistema, todas as notas lançadas”. A pergunta número doze questiona se é realizado algum tipo de conciliação contábil das contas em questão, e como resposta obteve-se que: “Sim, é realizada a conciliação contábil diariamente de todas as contas envolvidas nas transações”.

Neste processo não foram localizados muitos riscos a serem apontados, devido ao fato de ser tudo informatizado e realizada a conferência diariamente, mas ainda assim existe o risco de o sistema importar algum documento errado e não ser identificado na conciliação (I).

MÓDULO III - AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO DOS RISCOS

Para a realização da avaliação e mensuração dos riscos foi elaborada a matriz de risco, conforme modelo do autor De Paulo *et al.* (2007), citado no referencial teórico. Para a sua elaboração utilizou-se como base o instrumento de classificação dos riscos preenchido pelos responsáveis por cada processo, sendo que os resultados obtidos estão apresentados abaixo na forma de matriz de risco.

MATRIZ DE RISCO

Frequência	Recorrente 4		D E		Extremo Risco
	Semanal 3		A		Alto Risco
	Mensal 2		Médio Risco	B C F	
	Semestral 1			G H	I
		Baixo Risco			
		1	2	3	4
		Baixa	Média	Alta	Extremo
		Severidade			

Figura 2 - Matriz de Risco da Empresa X

Fonte: Elaborado pelos autores

Com base na matriz de risco, foi possível identificar a avaliação de risco alta para os riscos D, do processo de requisição de compras, e do risco E, do processo de recebimento de compras, em virtude da frequência recorrente e severidade baixa. A classificação de médio risco foi a opção com maior número de riscos, onde encontram-se relacionados todos os outros riscos. O risco A da requisição de compras, com uma frequência semanal e severidade baixa, os riscos B e C também do mesmo processo, ambos com frequência mensal e severidade média. No processo de recebimento de compras apresentam-se os riscos F, G e H com frequência mensal e severidade média e, por fim, o risco I, do processo de contabilidade, apresenta probabilidade de acontecimento semestral com impacto alto.

MÓDULO IV - TRATAMENTO DOS RISCOS E ATIVIDADES DE CONTROLE

Após a avaliação de riscos, o próximo passo consiste em identificar qual o tratamento adequado e quais atividades de controles devem ser implantadas para a mitigação dos riscos identificados. A seguir, apresenta-se o resumo dos riscos com a devida avaliação e o tratamento sugerido.

(continua)

Processo	Risco	Descrição	Avaliação	Tratamento
Requisição de compras	A	Solicitação de materiais indiretos sem necessidade, acarretando em despesas desnecessárias.	Médio	Reduzir
Requisição de compras	B	Requisição sem ordem de compra, recebimento de algum material que não foi solicitado.	Médio	Reduzir

(conclusão)

Processo	Risco	Descrição	Avaliação	Tratamento
Requisição de compras	C	Fazer a ordem de compra errada, com preços e quantidades erradas, por exemplo.	Médio	Reduzir
Requisição de compras	D	Apenas uma pessoa para fazer as ordens de compras, assim a chance de manipular algum dado é muito mais fácil.	Alto	Aceitar

Quadro 6 - Tratamento dos riscos - parte 1

Fonte: Elaborado pelos autores

No processo de requisição de compras foram analisados os riscos A, B, C e D; sendo os três primeiros um risco médio, o tratamento adequado seria a redução, que vinculando com a teoria conforme Coso (2010), neste caso, teriam que ser adotadas medidas para reduzir a probabilidade de impacto dos riscos, sendo que eles podem acarretar em despesas desnecessárias para a empresa. Já o risco D, com uma avaliação alta, o tratamento é aceitar, analisando, de acordo com Coso (2010), neste caso não será adotada nenhuma medida para interferir na probabilidade de impacto, pois conforme o gerente do setor de compras não seria viável mais um funcionário exercer esta função.

Processo	Risco	Descrição	Avaliação	Tratamento
Recebimento de compras	E	O recebimento dos materiais é responsabilidade de apenas um funcionário, pois na sua falta o outro poderia assumir a responsabilidade.	Alto	Aceitar
Recebimento de compras	F	Em todos os processos sistematizados, ocorre o aumento da autoconfiança e com isso pode aumentar o risco de erros.	Médio	Reduzir
Recebimento de compras	G	Troca da ordem de compra no lançamento da nota.	Médio	Reduzir
Recebimento de compras	H	Fornecedor relaciona a ordem de compra errada na emissão da nota, acarretando na importação da ordem de compra errada através do XML da nota.	Médio	Aceitar

Quadro 7 - Tratamento dos riscos - parte 2

Fonte: Elaborado pelos autores

O risco F pertence ao processo de recebimento de compras e foi classificado como risco médio, tendo em vista que, pelo fato de a empresa ter todos os processos sistematizados, pode ocorrer autoconfiança por parte do funcionário e isso pode aumentar o risco de erros. De modo que o tratamento para este risco é reduzir, pois cabe a cada funcionário fazer a conferência dos processos executados e ter certeza de que está tudo correto. Ainda no mesmo processo, temos o risco E com avaliação alta e o tratamento para este risco é aceitar, pois, assim como no risco D, o gerente do setor acredita ser

inviável para a empresa a contratação de mais uma pessoa para fazer a conferência no recebimento de materiais. No risco G o tratamento é reduzir, visto que trocar a ordem de compra no lançamento da nota pode gerar problemas nos movimentos contábeis. E, por fim, o risco H com avaliação de risco médio e o tratamento é aceitar, pois não é possível interferir na emissão da nota do fornecedor, mas o responsável pelo recebimento das mercadorias faz a conferência na nota recebida e se algum dado da nota estiver errado é solicitada a carta de correção para o fornecedor.

Processo	Risco	Descrição	Avaliação	Tratamento
Contabilidade	I	O sistema importa algum documento errado e não é identificado na conciliação.	Médio	Reduzir

Quadro 8 - Tratamento dos riscos - parte 3

Fonte: Elaborado pelos autores

Concluindo esta etapa do estudo, foi analisado que o risco I, do processo contábil, é avaliado como risco médio, sendo o tratamento adequado reduzir, pois caso acontecer pode gerar erros nos lançamentos contábeis. Mas esse risco não ocorre com frequência, pois, de acordo com o responsável pelo processo contábil, a conciliação é feita diariamente e caso ocorrer algum erro no sistema é facilmente detectado e resolvido.

MÓDULO V - INFORMAÇÕES E COMUNICAÇÃO

Neste módulo foram analisadas as informações e comunicação da empresa, através do questionário aplicado ao diretor da Empresa X, as questões estão descritas no APÊNDICE III. Conforme a questão número um, que indaga sobre a distribuição das informações, se acontece de maneira formal ou informal, a resposta foi que: “Normalmente ocorrem de maneira informal, mas, dependendo da importância destas informações, as mesmas são tratadas formalmente”. E na questão número dois, sobre a troca de informações e a comunicação entre os setores, o diretor afirmou que: “Há uma comunicação clara e objetiva entre os funcionários e são trocadas as informações necessárias entre os setores, para o bom funcionamento das informações”. Alinhando com a teoria, conforme Cocurullo, (2004) e Coso (2010), este é um componente essencial para os processos de controles internos, pois captura e comunica informações importantes que, neste caso, é um diferencial da empresa, já que as informações são trocadas de maneira clara e objetiva.

MÓDULO VI - MONITORAMENTO

Em relação ao monitoramento, o diretor da Empresa X respondeu algumas questões, descritas no APÊNDICE III. Primeiramente, na pergunta número um, questiona-se se há algum tipo de monitoramento em relação aos controles de compras e recebimento já existentes e o diretor afirmou que,

“Sim, pois contratamos auditoria externa para monitorar os processos”. Em relação às demonstrações financeiras, na pergunta número dois, o diretor afirmou que: “O contador faz o monitoramento de todas as demonstrações financeiras e depois as mesmas passam pela auditoria externa”. E na pergunta número três, questionado se existe alguma revisão de efetividade nos controles internos existentes na empresa, o respondente afirmou que sim.

O monitoramento deve ser feito primeiramente pela organização e, caso necessário, pode ser solicitado auxílio à auditoria externa, mas a maneira como será realizado o monitoramento deve ser definida por cada organização (COSO, 2010). Neste caso, a empresa objeto de estudo, optou em fazer o monitoramento através da auditoria externa.

Após esta análise da empresa foi possível identificar alguns pontos que ela pode melhorar. Em relação ao ambiente interno, à Empresa X sugere-se implementar o perfil de cargos e salários e também formalizar todas as políticas internas. Ainda, recomenda-se a obtenção de um melhor desempenho em relação à avaliação de riscos operacionais, a organização pode enfatizar a importância da auditoria interna e criar um setor responsável com profissionais da área de auditoria para auxiliar os demais funcionários a gerenciar os processos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando a necessidade que as empresas possuem de ter uma gestão complexa e eficaz, e os riscos presentes nos processos diários das organizações, entende-se que é necessária a implementação de sistemas de controles internos, alinhados à auditoria interna baseada na avaliação de riscos operacionais.

Desta forma, o presente estudo teve como objetivo principal analisar a contribuição da auditoria interna baseada no gerenciamento de risco operacional, aplicada ao setor de compras de uma empresa de médio porte. Para isso, buscou-se, através de bibliografia, os temas relacionados ao objetivo geral do estudo, como: Auditoria, Auditoria Interna e Auditoria Interna baseada no gerenciamento de riscos. A pesquisa fundamentou-se no estudo de caso de uma empresa, através da elaboração de questionários aplicados ao diretor da empresa e aos gerentes dos setores de compras e contabilidade.

Assim, constatou-se que a auditoria interna baseada no gerenciamento do risco operacional pode, sim, contribuir para melhor funcionamento dos processos no setor de compras da empresa analisada. Adicionalmente, identificou-se que a empresa possui bons controles internos que minimizam parte dos riscos, mas, se implantado um sistema de auditoria interna baseado no gerenciamento destes riscos faz-se possível mitigar e reduzir ainda mais estes riscos.

Com este estudo, destacou-se alguns pontos que a Empresa X pode melhorar, um deles seria implementar um perfil de cargos e salários, pois, para uma empresa de médio porte, é considerado de extrema importância. Formalizar as políticas internas da empresa e criar o setor de auditoria interna, contratando profissionais capacitados para exercer a função, são fatores que melhorariam os proces-

sos e a maneira com que os funcionários exercem suas funções. Mesmo que a empresa já possua um controle interno, a auditoria interna baseada na avaliação de riscos operacionais pode contribuir para a gestão da empresa, além de ser utilizada pela auditoria externa.

Na elaboração deste estudo houve algumas limitações ao evidenciar a teoria com a prática, pelo fato de a teoria ser muito complexa e nem sempre ser possível alinhar com a prática exercida pela empresa, em determinadas operações. Mas, mesmo assim, foi possível concluir o estudo e alcançar os objetivos propostos. Desta forma, para um próximo estudo, sugere-se utilizar a mesma metodologia para aplicar em outros ciclos operacionais, enfatizando a importância da auditoria interna baseada no gerenciamento de risco operacional.

Acredita-se que o estudo foi realizado de forma satisfatória, alcançando o objetivo da pesquisa, agregando novos conhecimentos no âmbito acadêmico e profissional, proporcionando um ponto de partida para a empresa implementar a auditoria interna baseada na avaliação de riscos operacionais.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo: textos, exemplos e exercícios resolvidos. 7. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2010. xx, 517 p. ISBN 9788522458646

ARNOLD, J. R. Tony. **Administração de materiais**. 1. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2012. 528 p.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 6. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2011.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 3ª. ed. São Paulo, SP: Pearson, 2007. 176 p.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.213 de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 320 - **Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria**. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc/1213_2009.htm>. Acesso em: 24 fev. 2017.

COCORULLO, Antonio. **Gestão de Riscos Corporativos** - Riscos alinhados com algumas ferramentas de gestão. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

Contabilidade: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

COSO. **Gerenciamento de Riscos na Empresa - Estrutura Integrada**: Sumário Executivo e Estrutura e Gerenciamento de Riscos na Empresa. Disponível em: <http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf>. Acesso em: 15 out. 2016.

- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 9. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2013.
- DE PAULO, Wanderlei de Lima; FERNANDES, Francisco Carlos; RODRIGUES, Luciana Gavazzi Barragan; EIDIT, Jorge. Riscos e controles internos: uma metodologia de mensuração dos níveis de controle de riscos empresariais. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, jan./abr. 2007. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772007000100005>. Acesso em: 25 out. 2016.
- DIAS, Marco Aurélio P. **Administração de materiais: uma abordagem logística**. 4. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2010.
- DIAS, Sergio Vidal dos Santos. **Auditoria de processos organizacionais: Teoria, finalidade, metodologia de trabalho e resultados esperados**. 3. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2011.
- FELIPPIO, Luciane Heckler. **Sistemas de controles internos baseados no gerenciamento do risco operacional para uma empresa de pequeno porte**. 2011. 90 f. Monografia (Conclusão do Curso de Ciências Contábeis) - Feevale, Novo Hamburgo-RS, 2011 Disponível em : <<http://biblioteca.feevale.br/Monografia/MonografiaLucianeFelippio.pdf>>. Acesso em : 10 out. 2016.
- FENILI, Renato Ribeiro. **Gestão de Materiais**. Brasília, DF: ENAP, 2015. 168 p. Disponível em: <<http://www.enap.gov.br/documents/52930/707328/Enap+Did%C3%A1ticos+-+Gest%C3%A3o+de+Materiais.pdf/76d26d48-37af-4b40-baf1-072a8c31236a>>. Acesso em: 07 dez. 2016.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil: normas de auditoria: procedimentos e papéis de trabalho: programas de auditoria: relatórios de auditoria**. 4. ed. atual. São Paulo, SP: Atlas, 2007.
- GIL, Antonio Carlos. **Técnicas de pesquisa em Economia e elaboração de monografias**. São Paulo: Atlas, 2000.
- MAIA, Matheus Silva Maia; SILVA, Marlene Ribeiro; DUEÑAS, Rodrigo; ALMEIDA, Priscila Plaza de; MARCONDES, Sergio; CHING, Hong Yuh. Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, SC, v. 1, n. 1, p. 56-70, jan./abr. 2005.
- MIGLIAVACCA, Paulo Norberto. **Controles internos nas organizações: um estudo abrangente dos princípios de controle interno: ferramentas para avaliação dos controles internos em sua organização**. 2. ed. São Paulo, SP: Edicta, 2004.
- MOSCOVE, Stephen A.; MOSCOVE, Stephen A.; SIMKIN, Mark G.; BAGRANOFF, Nancy A. **Sistemas de informações contábeis**. São Paulo, SP: Atlas, 2002.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 5. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2007.
- PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos**. 5. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2012.

PRODANOV, Cleber C; FREITAS, Ernani C. de. **Metodologia do trabalho científico:** Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. Disponível em: <<http://www.feevale.br/Comum/midias/8807f05a-14d0-4d5b-b1ad-1538f3aef538/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf>>. Acesso em: 10 mai. 2015.

SÁ, A. Lopes de. **Curso de auditoria:** (obra pioneira de auditoria no Brasil, atualizada de acordo com as últimas instruções, resoluções e normas oficiais e internacionais). 10. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo, SP: Atlas, 2002.

ZIKMUND, William G. **Princípios da pesquisa de marketing.** São Paulo, SP: Pioneira Thomson Learning, 2006.

APÊNDICE I

MÓDULO I - AMBIENTE INTERNO

A empresa possui perfil de cargos e salários?

Os funcionários conhecem suas funções e responsabilidades?

As políticas internas são devidamente formalizadas?

A empresa apresenta muita rotatividade de funcionários?

Os funcionários sabem qual o padrão de conduta e ética a serem seguidos?

Há algum tipo de ação corretiva disciplinar, quando o funcionário não agir de acordo com os padrões de conduta e comportamento esperados ou de acordo com as políticas e procedimentos recomendados?

Existe uma adequada segregação de funções na organização?

Os funcionários apresentam um bom nível de comprometimento e consciência dos controles da entidade?

MÓDULO II - IDENTIFICAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DOS EVENTOS

Processo avaliado: Setor de Compras e Recebimentos

Estrutura do Setor

Como está estruturado o setor de compras e de recebimento da empresa?

O sistema operacional da empresa é satisfatório?

Requisição de compras:

Como são formalizadas as solicitações de compras?

A empresa faz ordem de compra? Os pedidos são realizados conforme a ordem de compra?

A ordem de compra é vinculada com a nota quando a mesma é lançada?

Recebimento de compras:

Existe alguma pessoa responsável pelo recebimento de compras? Ou qualquer funcionário pode receber as mercadorias sem nenhum problema?

É realizada alguma conferência no momento do recebimento? Se sim, qual?

Há procedimentos de controle de estoque?

Em que momento é realizado o lançamento da nota?

Este processo ocorre via sistema integrado vinculando a ordem de compra?

Contabilidade:

Como são geradas as informações contábeis, através de arquivo de integração sistêmica ou lançamentos manuais?

É realizado algum tipo de conciliação contábil das contas em questão? Se sim, com qual frequência é realizado?

APÊNDICE II

MÓDULO III - AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO DOS RISCOS

Para realização da avaliação e mensuração dos riscos foi necessário definir alguns parâmetros de probabilidade e impacto, sendo a probabilidade baseada no julgamento da pesquisadora de acordo com a bibliografia estudada e o impacto foi estipulado de acordo com o cálculo abaixo:

- Total do lucro antes dos impostos no ano de 2015: R\$ 26.000.000,00.
- Percentual de materialidade definido conforme julgamento da pesquisadora: 1% Valor total máximo de impacto: R\$ 260.000,00.

Destaca-se que o lucro utilizado no cálculo acima apresentado foi obtido do balanço patrimonial de 2015 da empresa X e o percentual de 1% para a materialidade está de acordo a Resolução CFC nº 1.213 da NBC TA 320. A partir disso, estabeleceram-se os parâmetros abaixo, conforme definições da Escala de Likert, citadas por Zikmund (2006).

Com base na descrição acima, classifique, de acordo com a realidade da empresa, os riscos da operação em frequência e severidade, sendo frequência a probabilidade de o evento ocorrer e a severidade o impacto financeiro que a ocorrência do risco pode acarretar para a empresa.

Classificação de Probabilidade por Evento		
Frequência	Descrição	Peso
Recorrente	Mais de uma vez ao dia	4
Semanal	Uma vez por semana	3
Mensal	Uma vez por mês	2
Semestral	Uma vez por semestre	1

Classificação de Impacto por Evento		
Severidade	Descrição	Peso
Extremo	R\$ 260.000,00 em diante	4
Alta	R\$ 100.000,00 a R\$ 259.999,99	3
Média	R\$ 50.000,00 a R\$ 99.999,99	2
Baixa	R\$ 0,00 a R\$ 49.999,99	1

Descrição do Risco	Frequência					Severidade			
	Risco	Recorrente	Semanal	Mensal	Semestral	Extremo	Alta	Média	Baixa
Materiais indiretos solicitados sem necessidade.	A		X						X
Requisição sem ordem de compra.	B			X				X	
Ordem de compra errada.	C			X				X	
Apenas uma pessoa responsável em fazer as ordens de compra.	D	X							X
Apenas uma pessoa responsável pelo recebimento de materiais.	E	X							X
Importação XML errado.	F			X				X	
Trocar a ordem de compra no lançamento da nota.	G			X				X	
Fornecedor relacionar a ordem de compra errada no XML da nota.	H			X				X	
Importar documento errado via sistema, no processo contábil.	I				X		X		

APÊNDICE III

MÓDULO IV - INFORMAÇÕES E COMUNICAÇÃO

As informações são distribuídas, normalmente, de maneira formal ou informal?

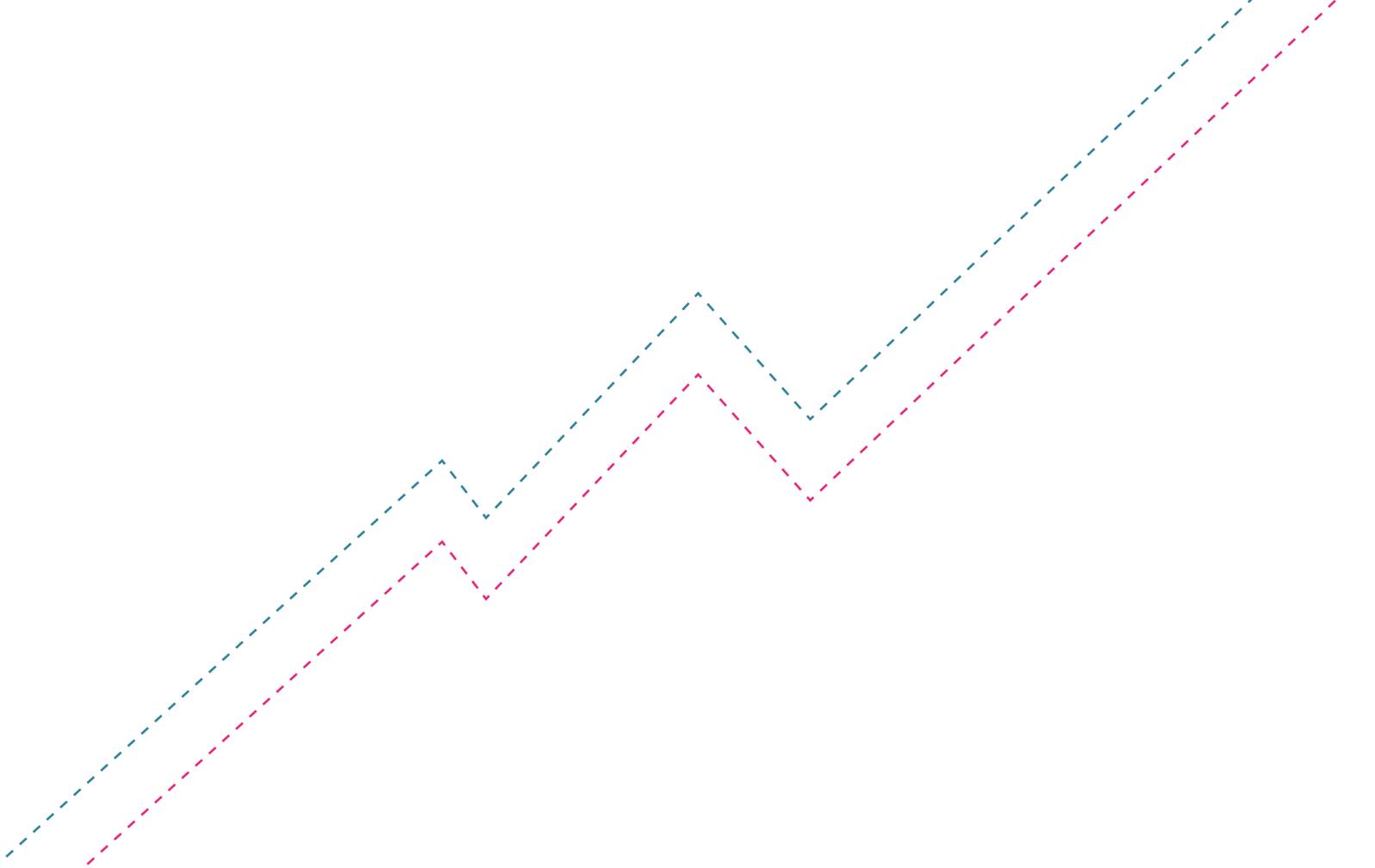
Os setores trocam informações e se comunicam de maneira clara e prática?

MÓDULO V - MONITORAMENTO

Há algum tipo de monitoramento em relação aos controles de compras e recebimento já existentes?

Há algum tipo de monitoramento em relação às demonstrações financeiras elaboradas pela empresa?

Em relação aos controles internos existente na empresa, eles passam por alguma revisão de efetividade?



AUDITORIA INTERNA BASEADA NO GERENCIAMENTO DE RISCO APLICADA AO CICLO OPERACIONAL DE VENDAS DE UMA EMPRESA CALÇADISTA

INTERNAL AUDIT BASED ON APPLIED RISK
MANAGEMENT TO THE OPERATING CYCLE
SALES OF A FOOTWEAR COMPANY

Rosilé Wust Kronbauer

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Feevale.
E-mail: rosilek@royalnet.com.br.

Maristela Mercedes Bauer

Pós-doutora em Contabilidade pela Regensburg Universität (Alemanha).
Professora na Universidade Feevale.
E-mail: maristelabauer@feevale.br.

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo analisar os controles internos da área de vendas com base no gerenciamento de risco. Para a fundamentação teórica deste estudo, foi abordada a revisão bibliográfica relativa aos temas: auditoria, controles internos e gerenciamento de risco. Para atingir o objetivo proposto, utilizaram-se as pesquisas descritivas, bibliográficas e estudo de caso com abordagem qualitativa. O estudo de caso foi realizado na empresa Indústria de Calçados RK Ltda. Para a coleta de dados empregou-se um questionário com perguntas abertas. A partir da análise dos resultados constatou-se que a rotatividade de funcionários no setor de vendas é mínima e que a empresa deve monitorar os controles já existentes, implantar novos, definir políticas internas e traçar um plano de treinamento aos funcionários. A empresa também deve designar uma pessoa para avaliar e acompanhar os controles internos.

Palavras-chave: Auditoria. Controles internos. Gerenciamento de risco.

ABSTRACT

The purpose of this article is to analyze the internal controls over sales area based on risk management. For the theoretical basis of this study, the bibliographic review was discussed on the themes: audit, internal controls and risk management. To reach the proposed objective, descriptive and bibliographic researches were applied, and case study with a qualitative approach. The case study was carried out in the company *Indústria de Calçados RK Ltda*. A questionnaire with open questions was used to collect data. From the analysis of the results it was verified that the turnover of employees in the sales sector is minimal, and that the company has to monitor the existing controls, deploy new ones, define internal policies and draw up a training plan for employees. The company must designate a person to evaluate and monitor internal controls.

Keywords: Audit. Internal controls. Risk management.

INTRODUÇÃO

Atualmente, as empresas encontram-se em um período de recessão que tem causado dificuldades financeiras e a consequente redução do volume de produtos vendidos. Para fazer frente a essa situação, os gestores necessitam tomar decisões com base em informações precisas. Para tanto, o sistema de controle interno deve funcionar de forma eficiente e eficaz para facilitar o dia a dia e, devido à competitividade, as empresas estão à procura de profissionais capacitados nas áreas de auditoria interna.

A Auditoria objetiva emitir uma opinião sobre as Demonstrações Contábeis após analisá-las. Assim, a auditoria analisa os processos internos e pode ser aplicada em todos os setores da empresa. Neste caso, iremos focar no setor de vendas, pois ela funciona também como uma consultoria a fim de atender as necessidades dos gestores, para que a empresa evolua/cresça e cumpra as normas e legislações pertinentes com precisão.

O trabalho de auditoria interna é fundamental, pois é através dela que a empresa elimina os riscos de fraude e erros, e garante a efetividade dos controles. Os procedimentos serão verificados através de controles internos ou externos, na qual o auditor deverá opinar e dar sugestões de melhorias para o setor. Sendo assim, o objetivo desse artigo é analisar os controles internos da área de vendas com base no gerenciamento de risco. A finalidade geral da auditoria não é achar erros ou culpados, e sim examinar a veracidade e a correção das informações apresentadas pelos funcionários, a fim de verificar se os controles internos foram executados de acordo com as normas da empresa.

O resultado da auditoria interna e análise dos controles internos auxiliam a gestão da empresa na medida em que contribuem com a melhora dos resultados e dá credibilidade, confiabilidade e segurança nas informações apresentadas. Dessa forma, a empresa consegue demonstrar claramente os resultados reais sobre a situação econômica, patrimonial, financeira, como também no setor de vendas. Sendo assim, o problema desse artigo consiste em analisar como os controles internos da área de vendas podem contribuir para qualificar o processo da tomada de decisão.

Na sequência serão apresentados o tema desse estudo, o método de pesquisa, a análise dos dados, e, por fim, as considerações finais.

AUDITORIA INTERNA

A seguir, apresentam-se os fundamentos teóricos relacionados com o tema central do presente estudo.

AUDITORIA EXTERNA OU INDEPENDENTE

A palavra auditoria é de origem inglesa (*auditing*) e quer dizer “aquele que ouve” (ATTIE, 2006). Ela surgiu no século V antes de Cristo, quando Dário I, liderava um grupo de pessoas chamado de “olhos e ouvidos do rei”, os quais inspecionavam as províncias do império Persa e traziam informações sobre o que os governantes praticavam na época. Outros afirmam que a auditoria teve seu início na Inglaterra

no século XIII, quando Eduardo I mandou examinar as contas do testamento de sua esposa falecida (PINHO, 2007).

No Brasil Colonial, conforme Pinho (2007), existia o “olho do rei”, que era o homem de confiança da coroa portuguesa, que verificava se os tributos estavam sendo recolhidos corretamente, reprimindo e punindo fraudes.

A auditoria tem como finalidade emitir opinião e apresentar soluções para os problemas encontrados, além de aferir a conformidade dos registros contábeis e identificar erros e fraudes (SÁ, 1983; ATTIE, 2006; ALMEIDA, 2003; PINHO, 2007). Na visão de Lima e castro (2009, p. 05), “[...] a finalidade da auditoria consiste em agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos”.

A auditoria externa é exercida por um profissional independente que não tem ligação com a empresa. Ele é um mero prestador de serviços, que, ao final de seu exercício, emite um parecer sobre as áreas auditadas na empresa (CREPALDI, 2009; LIMA; CASTRO, 2009).

AUDITORIA INTERNA

O conceito de auditoria interna tem evoluído com o passar do tempo, inicialmente visava detectar erros e fraudes, mais tarde passou a ter um olhar mais preventivo em relação ao sistema de controle interno e aplicação das normas organizacionais definidas pela organização (ATTIE, 2006; ALMEIDA, 2003).

As primeiras auditorias eram consideradas corretivas, visando garantir aos empresários que os funcionários gerenciavam bem as contas, assegurando a coerência dos valores e bens da empresa (FRANCO; MARRA, 2007).

De acordo com Cocurullo (2004, p. 147)

a auditoria pode ter por objeto, inclusive, fatos não registrados documentalmente, mas relatados por aqueles que exercem atividades relacionadas com o patrimônio administrado, cuja informação mereça confiança, desde que tais informações possam ser admitidas como seguras.

A auditoria interna é exercida por um contador, normalmente, funcionário da empresa (ATTIE, 2006; ALMEIDA, 2003). Adicionalmente, mesmo sendo funcionário, o auditor deve exercer sua função com absoluta independência, devendo obedecer e seguir as normas de auditoria, sem a interferência da administração (FRANCO; MARRA, 2007; COCURULLO, 2004). A vantagem de a empresa ter um auditor interno se dá pelo controle permanente e a possibilidade de programar uma auditoria interna contínua para obter melhores resultados para a gestão, além da revisão dos registros contábeis e verificações periódicas de existências físicas, como estoques, dinheiro e ativos fixos (COCURULLO, 2004).

Em relação ao objetivo da auditoria interna, ela tem a função de “[...] assessorar a administração no desempenho eficiente de suas funções, fornecendo-lhe análise, avaliações, recomendações e co-

mentários sobre as atividades auditadas” (ATTIE, 2006, p. 208). Conforme o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2016), são objetivos e funções da auditoria, avaliar e aperfeiçoar os processos de governança, auxiliando na gestão do risco e controle interno.

CONTROLES INTERNOS

A denominação da palavra Controle surgiu em torno de 1600, e seu significado era “cópia de uma relação de contas”, oriunda do latim “*contrarotulus*”, que tem sentido de “cópia do registro dos dados” (MIGLIAVACCA, 2002). Ainda Migliavacca (2002, p. 17) diz que: “Controle interno define-se como o planejamento organizacional e todos os métodos e procedimentos adotados dentro de uma empresa”. Além disso, o controle interno pode ser definido como o conjunto de métodos e medidas que as organizações adotam para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão das demonstrações contábeis e cumprir as normas e as políticas da administração (ATTIE, 2006; CREPALDI, 2009).

Os controles internos são procedimentos adotados para gerenciar riscos e oportunidades que ajudam no processo, a fim de atingir os objetivos estratégicos das organizações (COCURULLO, 2004). Migliavacca (2002, p. 22) afirma que “bons controles internos adicionam valor à sua organização, pois emprestam maior credibilidade à comunidade financeira, inclusive a possíveis e potenciais compradores ou sócios do negócio da sua empresa”. Conforme Baraldi (2005), controle interno é o conjunto de métodos e procedimentos utilizados numa empresa para garantir que os objetivos sejam atingidos e, também, o impedimento de fraudes, erros, ineficiências e crise nas empresas; devem ser: úteis, práticos e econômicos.

Para uma empresa ter um bom sistema de controles internos, deve observar algumas características fundamentais, conforme Sá (2007, p. 107):

- Existência de um plano de organização com uma adequada distribuição de responsabilidades;
- Regime de autorização e de registros capazes de assegurar um controle contábil sobre os investimentos, financiamentos e sistema de resultado da empresa (custos e receitas), ou de metas das instituições (orçamentos);
- Zelo do elemento humano no desempenho das funções a ele atribuídas;
- Qualidade e responsabilidade do pessoal, em nível adequado.

Os objetivos do controle interno visam proteger os interesses da empresa de perdas devido a erros ou irregularidades; gerar relatórios que deem suporte para a precisão e confiabilidade das informações; treinamento, seleção e relatórios que estimulem o entendimento das tarefas que lhes foram propostas e assegurar o cumprimento das normas e políticas estipuladas pela organização com os resultados desejados (ATTIE, 2006; OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2011).

A importância do controle interno resume-se considerando três fatores: tamanho e complexidade da empresa; responsabilidades; caráter preventivo (OLIVEIRA; PERES JR; SILVA, 2011).

Adicionalmente, destaca-se que os controles internos envolvem todas as rotinas e atividades da empresa, de natureza contábil, administrativa e industrial, com o intuito de organizar a empresa, ao ponto que todos participem e façam cumprir as normas e políticas da organização (PINHO, 2007). E, os colaboradores devem treinar e ser treinados e, também, ser facilitadores dos processos, compreendendo e executando a tarefa de controles de gerenciamento de riscos da empresa, da melhor forma possível (BARALDI, 2005).

De acordo com Crepaldi (2009), nas organizações devem existir vários controles internos, sendo eles nos principais ciclos operacionais, como financeiro, estoque, expedição, contabilidade, fiscal e vendas.

Controles internos no ciclo operacional de vendas

O ciclo operacional de vendas exige diversos controles internos, que são fundamentais para a empresa, pois tem como objeto de trabalho as receitas da organização, das quais a empresa sobrevive. Existem vários riscos relacionados ao setor de vendas e, conforme Cocurullo (2004, p. 63), “as vendas podem estar inflacionadas em função de preços, entregas indevidas, registros fora do período de competência e até por vendas que de fato não ocorreram”.

O ciclo operacional de vendas envolve todos os procedimentos de venda do produto, da empresa até seus clientes. Assim, o processo deve ser muito bem definido, estruturado e controlado para evitar perdas financeiras, nem que seus produtos sejam desvalorizados (BARALDI, 2005).

As funções básicas e principais do ciclo de vendas citadas por Vanca e Cocurullo (2011) são: clientes, embarque de mercadorias, manutenção e cobrança das contas a receber, bem como recebimento de numerários de clientes, conforme demonstra a figura 01.

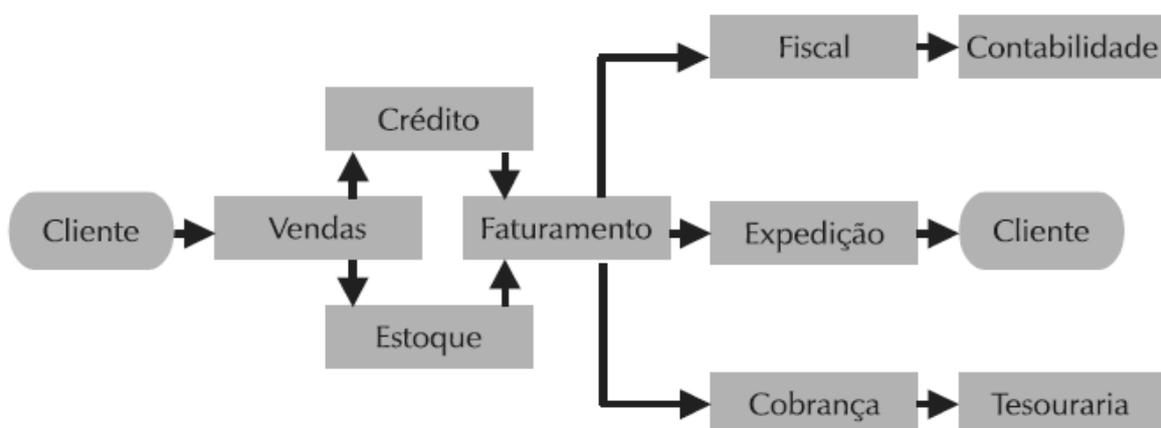


Figura 1 - Fluxo operacional de vendas

Fonte: Vanca e Cocurullo (2011, p. 13)

Um bom controle no setor de vendas exige em paralelo ao Fluxo operacional de vendas, controles em todos os processos: política de preços, pedidos de vendas, análise de crédito, expedição, faturamento, contas a receber e contabilidade (SÁ, 2007), conforme segue:

- a. Política de preços** - É necessário que a empresa tenha uma política de preços e uma equipe de vendas bem estruturada e, seguindo nessa linha de raciocínio, segundo Migliavacca (2004, p. 204), “condições e preços especiais devem ficar evidenciados documentalmente, com aprovação prévia adequada”;
- b. Pedidos de vendas** - A empresa deve ter certeza de que os pedidos recebidos são registrados com as informações corretas e completas dos clientes (MIGLIAVACCA, 2004). Os pedidos devem ser conferidos, se os preços e condições de pagamento estão corretos, e Baraldi (2005) menciona que em cada negociação poderá haver um ajuste de preços junto aos clientes;
- c. Crédito** - A análise de crédito sempre foi uma ferramenta indispensável dentro dessa política. E, nesse caso, corre-se risco de crédito que, segundo Baraldi (2005, p. 63), “decorrem, em geral, do risco na variação de preços de valores, créditos e contas a receber”;
- d. Expedição** - É o local onde são armazenados os produtos prontos para envio. A conferência física é importante para a separação dos produtos e, segundo Migliavacca (2004, p. 101), para “assegurar que todos os embarques estejam completos e assegurar que todos os itens atendidos sejam faturados”;
- e. Faturamento** - Setor onde são emitidas as notas fiscais da empresa (Migliavacca, 2004) e, nessa linha de raciocínio, é tarefa do setor, segundo Baraldi (2005, p. 230-231), “tornar eficiente e eficaz o processamento de pedidos de vendas e de faturamento”.
- f. Contas a receber** - O setor de contas a receber representa os direitos que a empresa recebe após a venda de produtos (ALMEIDA, 2003). As contas dos clientes devem ser controladas e administradas e, segundo Migliavacca (2004, p. 157), “prorrogações de vencimento de títulos devem estar devidamente suportadas e suas aprovações evidenciadas pela gerência”;
- g. Contabilidade** - Processo que registra todos os fatos ocorridos na empresa, inclusive do ciclo operacional de vendas, nas quais são feitas conciliações de clientes mensalmente, das contas a receber e dos registros contábeis (MIGLIAVACCA, 2004).

Após estudados os principais controles no ciclo operacional de vendas, descreve-se a seguir a auditoria interna baseada no gerenciamento de risco.

AUDITORIA INTERNA BASEADA NO GERENCIAMENTO DE RISCO

A auditoria baseada no risco (ABR), conforme Cocurullo (2004, p. 152), “estende e melhora o modelo de avaliação do risco, alterando a perspectiva da abordagem. Em vez de olhar para o processo do negócio como algo que está dentro de um sistema de controle, o auditor interno o perspectiva numa envolvente do risco”. Uma auditoria voltada para o risco dá mais valor para a organização do que uma auditoria voltada somente para controles.

Conforme Coso (2016), risco é todo evento que gera impacto negativo. O risco na auditoria é a probabilidade de perda ou incerteza de algum objetivo (COCURULLO, 2004). Para Baraldi (2005, p. 29), “os riscos empresariais são todos os eventos e expectativas de eventos que impedem as empresas e as pessoas de ganharem dinheiro e respeito”. Na avaliação de risco, o auditor deve testar os controles mais importantes e mais criteriosos.

Os riscos empresariais classificam-se em três grupos: riscos relacionados ao ambiente empresarial - são os riscos decorrentes de concorrência, riscos políticos, riscos financeiros; riscos relacionados ao processo de negócio e seus ativos - referem-se a perdas de ativos físicos, financeiros e ameaças a processos de negócio-chave; riscos relacionados com informações - são aqueles que têm má qualidade das informações para tomada de decisões e para terceiros (VANCA; COCURULLO, 2011).

O gerenciamento de risco é um processo que deve ser conduzido pelo responsável da organização; conforme Coso (2016, p. 4), “o gerenciamento de riscos corporativos orienta seu enfoque diretamente para o cumprimento dos objetivos estabelecidos por uma organização específica e fornece parâmetros para definir a eficácia desse gerenciamento de risco”.

Numa gestão de riscos, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011, p. 204) concluem: “Toda empresa deve mensurar, avaliar e acompanhar seus riscos. Estabelecer limites e definir procedimentos constitui-se na principal ferramenta para controle e conhecimento dos diversos tipos de exposições criadas por suas operações”.

O gerenciamento de risco, de acordo com Coso (2016), encontra-se formado por oito critérios para gerenciamento efetivo, a saber: ambiente interno; fixação de objetivos; identificação de eventos; avaliação de riscos; resposta a riscos; atividades de controle; informações e comunicações e monitoramento. A seguir, abordam-se os critérios para o gerenciamento de risco.

Ambiente interno: Trata a questão de cultura da empresa e compreende os valores éticos, competência e desenvolvimento do pessoal, como também a filosofia da administração em relação ao gerenciamento do risco (COSO, 2016). Depende da postura da organização, de como os gestores vão conduzir esse gerenciamento e como essas intenções serão repassadas para as pessoas na empresa para que sigam as diretrizes da administração.

Fixação de objetivos: Os objetivos da organização são divididos em quatro categorias:

- Estratégicos: são as metas de nível geral, que dão suporte à missão e visão da organização;
- Operacionais: referem-se à eficácia e eficiência, refletem diretamente nos recursos da organização, nas condições do negócio e na prática de desempenho;
- De divulgação: confiança na comunicação dos dados da organização;
- De conformidade: são os relacionados ao cumprimento de leis e regulamentos.

Identificação de eventos: É necessária uma adequada classificação dos eventos que possam afetar a organização para uma posterior avaliação de riscos, sendo sempre relacionados aos objetivos estratégicos da organização. Para Coso (2016, p. 46), “eventos são incidentes ou ocorrências originados

a partir de fontes internas ou externas que afetam a implementação da estratégia ou realização dos objetivos”.

Avaliação de riscos: A avaliação de risco, para Cocurullo (2004, p. 71), “é o processo pelo qual cada gerência decide como se tratará dos riscos que representam ameaça a seus objetivos”. É importante salientar que para as empresas terem sucesso devem fazer uma avaliação de riscos adequada e gerenciar da melhor maneira possível os mesmos.

A matriz de riscos é uma ferramenta que pode ser utilizada na análise de riscos de diversas naturezas. De acordo com De Paulo *et al.* (2007, p. 50), “a matriz de risco pode ser construída pela composição de pesos atribuídos às variáveis frequência e severidade, podendo ser particionada em regiões que caracterizam os níveis de risco avaliados”.

A Figura 02 demonstra uma matriz de risco em níveis de risco baixo, médio, alto e extremo.

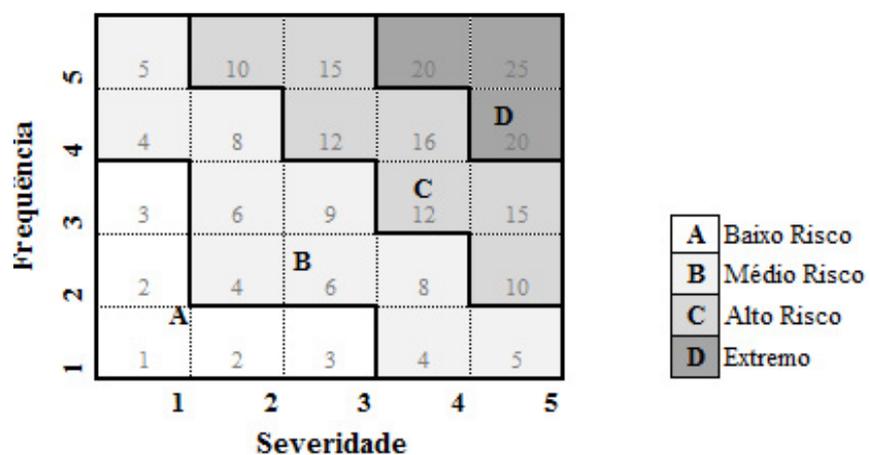


Figura 2 - Exemplo de matriz de risco
Fonte: De Paulo et al. (2007, p. 51)

Conforme Coso (2016, p. 54) a administração reconhece que um risco com reduzida probabilidade de ocorrência e baixo potencial de impacto, geralmente não requer maiores considerações. Por outro lado, um risco de elevada probabilidade de ocorrência e um potencial de impacto significativo demanda atenção considerável.

A matriz de riscos foi utilizada para definir o grau de importância dos riscos avaliados. Quando a situação do risco é alta ou extrema são necessários mais controles.

Resposta a risco: Após a identificação, avaliação e mensuração dos riscos, deve-se definir qual tratamento será dado aos mesmos, e La Rocque (2007) afirma que é impossível a eliminação total dos riscos. Nessa linha de raciocínio, COSO (2016) menciona as respostas ao risco, que são: evitar; reduzir; compartilhar e aceitar. Frente aos riscos, a direção e a administração devem se posicionar e considerar seus efeitos, grau de aversão e resposta ao risco.

Atividades de controle: São aquelas relacionadas ao processo de avaliação do risco, e podem ser de duas naturezas: atividades de prevenção ou de detecção. As principais atividades de prevenção são: alçadas de aprovação, autorizações e segregação de funções. As atividades de detecção são: conciliações e revisões de desempenho. Além disso, tem-se também as atividades que são tanto de prevenção como de detecção: segurança física e sistemas informatizados.

Informações e comunicações: O sistema de informação é formado por dados internos e informações externas, sendo a tomada de decisões baseada em dados relacionados aos objetivos. A comunicação pode ser formal ou informal, mas deve chegar a todos (COSO, 2016). Através da comunicação todos recebem da alta direção as diretrizes em relação às responsabilidades e à seriedade de controles.

Monitoramento: O monitoramento é o processo que avalia os controles internos, sendo o principal objetivo identificar possíveis falhas ou inexistência de controles. Para Coso (2016, p. 83), “o monitoramento pode ser conduzido de duas maneiras: mediante atividades contínuas ou de avaliações independentes”. Geralmente as empresas adotam o uso contínuo de monitoramento e propriamente se estruturam para acompanhar.

Nas organizações existem riscos e, de acordo com Cocurullo (2004, p. 46), “assumir riscos é o que diferencia empresas líderes de empresas estagnadas e profissionais de sucesso de meros executores de ordens”.

Assim, observou-se com base nos autores Cocurullo (2004), Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011), Coso (2016), que o gerenciamento de risco não funciona de forma idêntica em todas as empresas, pois algumas são mais estruturadas que outras. Contudo, para serem eficazes, todos os componentes devem estar presentes.

PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para atingir o objetivo do presente estudo, empregou-se as pesquisas descritiva, bibliográfica e estudo de caso com abordagem qualitativa. De acordo com Prodanov e Freitas (2013, p. 52), “Nas pesquisas descritivas, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira sobre eles, ou seja, os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não são manipulados pelo pesquisador”.

Quanto aos procedimentos, foi utilizada a pesquisa bibliográfica que serviu para conceituar, analisar e esclarecer o assunto ainda não conhecido como um todo. Para Lakatos e Marconi (1991, p. 183), “a pesquisa bibliográfica não é mera repetição do que já foi escrito sobre certo assunto, mas propicia o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem, chegando a conclusões inovadoras”. Tem por objetivo colocar o pesquisador diretamente com tudo o que foi escrito sobre um determinado assunto. Pesquisou-se em livros, revistas, internet e artigos, para obter conhecimento sobre o assunto abordado. Para Beuren (2008, p. 84), “a pesquisa do tipo estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo de caso concentrado em um único caso [...]”. Assim, o presente estudo analisou e corre-

lacionou os fatos e fenômenos encontrados nos controles internos da área de vendas da empresa objeto de estudo.

EMPRESA OBJETO DE ESTUDO

O presente estudo foi realizado na empresa Indústria de Calçados RK Ltda., com dados fornecidos pela própria empresa, sendo que o nome é fictício, mas os dados são reais. A mesma faz parte de um grupo de 04 empresas, sendo 03 localizadas no estado do Rio Grande do Sul e 01 empresa localizada no estado do Ceará. Essa indústria produz calçados vulcanizados e possui marcas próprias e licenças de diversas marcas importantes. Atualmente a empresa conta com 1.200 colaboradores.

INSTRUMENTO DE PESQUISA E COLETA DE DADOS

O estudo foi através de aplicação de um questionário de perguntas abertas para a gestora de marcas da área de vendas no intuito de buscar informações sobre a área pesquisada; Beuren (2006, p. 131) afirma que “[...] podem ser abertas ou fechadas”. O questionário foi elaborado pela pesquisadora, com base na estrutura de implementação de sistemas de controles internos baseados no gerenciamento do risco (COSO, 2016; MIGLIAVACCA, 2004).

No apêndice I, foram elaborados três módulos de perguntas. O módulo I é composto por cinco perguntas que abordam o ambiente interno da empresa. O módulo II, é composto por quatro questões sobre a fixação dos objetivos da empresa. O módulo III é composto por vinte e uma questões sobre o ciclo operacional de vendas para posterior identificação dos riscos.

No apêndice II, apresentam-se o instrumento e classificação de riscos, nessa etapa utilizou-se a técnica da escala de Likert para a classificação dos eventos mapeados do questionário no módulo III. Neste apêndice apresentam-se os módulos IV, avaliação e mensuração de riscos, V e VI, que se referem ao tratamento de risco e atividades de controle.

O apêndice III possui dois módulos de perguntas, sendo que o módulo VII trata de assuntos relacionados à informação e comunicação e o módulo VIII aborda o monitoramento das operações.

ANÁLISE DOS DADOS

Os resultados obtidos foram analisados a partir das respostas do questionário, respondido pela gestora de marcas da empresa, possibilitando, assim, a correlação dos dados encontrados no referencial teórico deste estudo. Para avaliação dos riscos, necessita-se uma matriz de risco que define a frequência, ou seja, quantidade de vezes de que cada evento poderá acontecer. E severidade é o impacto financeiro, relacionada às perdas de um processo, que pode ir de perda muito baixa até perda grave. Para De Paulo *et al.* (2007, p. 51), “as regiões de risco foram delimitadas com base nos valores das intensidades de risco, calculados pelo produto entre os pesos da variável frequência e da variável severidade”. Conforme demonstram os quadros 1 e 2 a seguir:

Classificação de frequência por evento		
Peso	Frequência	Descrição
5	Muito frequente	Mais de uma vez por semana
4	Frequente	Uma vez por semana
3	Eventual	Uma vez por mês
2	Raro	Uma vez por semestre
1	Raríssimo	Uma vez ao ano

Quadro 1 - Exemplo de classificação e níveis de frequência

Fonte: elaborado pela autora

Classificação de severidade por evento		
Peso	Severidade	Descrição
5	Grave	Mais de 2.000,01
4	Alta	De 1.500,01 a 2.000,00
3	Média	De 1.000,01 a 1.500,00
2	Baixa	De 500,01 a 1.000,00
1	Muito baixa	De 0,00 a 500,00

Quadro 2 - Exemplo de classificação e níveis de impacto

Fonte: elaborado pela autora

A análise e a interpretação dos dados realizou-se de forma satisfatória, sendo que a partir da matriz de riscos e das respostas ao questionário respondido, obtiveram-se as respostas ao problema proposto.

ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Apresenta-se, a seguir, o resultado da análise dos dados levantados em relação à estrutura do sistema de controles internos baseados no gerenciamento de risco.

MÓDULO I - AMBIENTE INTERNO

O módulo I foi desenvolvido a partir das respostas da gestora de marcas da empresa, sendo o questionário apresentado no Módulo I, do apêndice I. A primeira questão relacionada ao ambiente interno indagou se os funcionários do setor conhecem suas funções e responsabilidades, e como resposta obteve-se uma afirmação. A pergunta dois questiona se existe algum plano de treinamento aos funcionários e qual seria. Neste caso obteve-se uma negação. O questionamento três indaga se os funcionários conhecem a conduta e ética da empresa, que devem ser seguidas, e a resposta novamente foi uma afirmação.

Em relação ao questionamento sobre as políticas da empresa, se todos os funcionários as conhecem, obteve-se como resposta que a “empresa não tem política definida”. Mesmo a empresa não tendo política definida a rotatividade dos funcionários do setor é mínima, conforme resposta da questão cinco.

Com base nas respostas obtidas e alinhando com o referencial teórico, considera-se o ambiente interno de controle seguro, apesar de não ter políticas internas definidas e por não ter plano de treinamento aos funcionários. Eles conhecem suas funções e responsabilidades, a sua conduta e ética na empresa, e assim a rotatividade é mínima.

Desse modo, sugere-se um plano de treinamento aos funcionários e a formalização de políticas internas, para facilitar o processo da informação, o conhecimento das políticas e também o conhecimento das responsabilidades de cada um dentro da organização.

MÓDULO II - FIXAÇÃO DOS OBJETIVOS

As informações estão baseadas nas respostas fornecidas pela gestora de marcas da empresa disponíveis no Módulo II, do apêndice I. Na questão um, foi perguntado se a empresa tem visão, missão e obteve-se como resposta uma negação. A pergunta dois indagou sobre objetivos e metas da organização e a resposta obtida foi: “Principais objetivos: produzir e vender produtos que garantam a satisfação dos clientes e resultados satisfatórios. Metas da organização: produção e venda de produtos de qualidade e com boa rentabilidade”.

Quanto à questão: De que forma os funcionários têm conhecimento sobre os objetivos e metas da organização? A gestora respondeu que é através de treinamento interno e reuniões setoriais. Em relação ao planejamento estratégico, a empresa não o possui. Percebe-se que a empresa necessita definir, implementar e divulgar a visão e missão, como também implantar um planejamento estratégico.

MÓDULO III - IDENTIFICAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DOS RISCOS NO CICLO OPERACIONAL DE VENDAS

No processo de Identificação e Classificação dos riscos, obteve-se as respostas necessárias para descrever o fluxo de vendas, cujas perguntas e respostas constam no módulo III, apêndice I, de acordo com Migliavacca (2004).

O setor de vendas interno da empresa é composto por seis pessoas, há cobertura de representação comercial em 100% do território brasileiro, utiliza-se um sistema de ERP (Enterprise Resource Planning), e as informações sobre vendas, metas, são acessadas pela equipe comercial e representantes através de um sistema BI (Business Intelligence), sendo que cada usuário possui seu acesso e senha.

Processo: Política de preços

Quando questionada sobre política de preços, a resposta obtida foi de que a empresa possui uma tabela de preços aprovada pela direção. Os preços são estruturados num resultado mínimo, baseando-se no mer-

cado, levando em conta a concorrência, o desejo e o poder de compra do consumidor. Essa tabela está registrada no ERP da empresa, na qual os representantes digitam os pedidos. Quando há negociações especiais, o gerente comercial é quem analisa e aprova, e após, a tabela especial é registrada no ERP para que o representante tenha acesso para digitar e liberar o pedido para a empresa. Nesse momento corre-se risco de redução de lucro, pois os clientes especiais podem solicitar negociações especiais (A).

Processo: Pedido de vendas

Os pedidos de vendas são digitados diretamente pelo representante e enviados via internet para a empresa. “Trabalhamos com um sistema de catálogo e inclusão de pedidos, disponível aos representantes, via tablet. Neste sistema, todas as formas de negociação são previamente parametrizadas à equipe, e fica sob-responsabilidade do representante comercial avaliar em qual negociação enquadrar cada cliente: alguns com maior prazo e menor *markup* (é um índice aplicado sobre o custo de um produto para a formação do preço de venda), outros com *markup* mais elevado e prazos menores, estratégias por volume e frequência de compras, etc. As negociações de exceção, com grandes Redes Varejistas, precisam ser previamente aprovadas pelo Gerente de cada marca. Havendo a aprovação, uma tabela especial para o respectivo cliente é cadastrada pelos assistentes comerciais e, só então, o pedido pode ser incluso no sistema. Quando há prioridade num pedido ele consulta o setor de produção e logística”. Neste caso o risco é do representante comercial enquadrar o cliente em prazo e *markup* errado, perdendo-se lucro (B) e, quando houver prioridade de um pedido, o outro atrasa e é entregue fora do prazo estabelecido (C).

Processo: Crédito

Diariamente, é feita uma análise de crédito dos pedidos que entram na empresa, havendo a liberação, o pedido é impresso e entra no processo de planejamento de produção, “isto, hoje, ainda é manual e envolve impressão de papel: o comercial imprime pedidos e entrega ao financeiro, que faz a avaliação”. A pessoa que analisa o crédito está apta para tal serviço e utiliza as ferramentas como Serasa, informações de mercado. Neste caso, o risco identificado é: pedidos atrasados por esquecimento de impressão e aprovação de crédito (D).

Processo: Expedição

É o setor onde recebem as mercadorias prontas em caixas individuais e separam por pedidos em caixas corrugadas. É um processo manual e, quando separado um pedido, este setor solicita a nota fiscal ao setor de faturamento. Neste setor, corre-se o risco de separar um pedido trocando as referências de caixas individuais. Com isso o cliente recebe a mercadoria errada (E), e quando isso acontece poderá haver o retorno de material (F).

Processo: Faturamento

O setor de faturamento emite as notas fiscais solicitadas pelo setor de expedição que lhe passa o pedido. Como a empresa tem um sistema interligado, quando emitida a nota fiscal, não deve mais ter divergências, pois as validações como cliente, preço, prazo de vencimento foram feitas anteriormente. Um dos únicos problemas que se pode ter neste setor é que se não tiver faturamento na data prevista, perde-se a receita do dia, da semana (G).

Processo: contas a receber/financeiro

A empresa trabalha com o padrão de emissão de boleto bancário, que representa 95% do total a receber, e 5% do faturamento são recebidos em depósito bancário. Quem acessa diariamente as contas bancárias são funcionárias autorizadas, com senha específica para essa função. As liquidações financeiras são feitas diariamente, conforme os valores registrados no extrato bancário. Quando questionada se é feito um controle de inadimplência, a resposta foi: “Sim, é feito contato com estes clientes; num primeiro momento para informá-lo da situação. Não havendo pagamento, se passa para negociações de prorrogação de prazos ou aumento do parcelamento, com acréscimo de juros. E, se após este processo o pagamento não ocorrer, esta pendência é encaminhada para uma empresa externa de cobrança. O índice é acompanhado com rigor, e as metas calculadas em *markup* precisam ser cumpridas”. Neste setor não se evidenciou risco de recebimentos, uma vez que tudo é rigorosamente controlado, as liquidações devem fechar com os extratos bancários, que posteriormente também são conciliados na contabilidade. O único risco que neste caso pode ocorrer é o índice de inadimplência ser superior ao *markup* (H).

Processo: contabilidade

Para realizar as rotinas contábeis, semanalmente é feita a integração dos arquivos de todos os setores, nas quais são realizadas conciliações diárias das liquidações com extrato das contas a receber. Na contabilidade pode ocorrer o risco de apresentar as demonstrações financeiras inadequadas e com isso gerar análises distorcidas da organização (I).

Pode-se verificar que os riscos que ocorrem são de origem interna e que estão relacionados às condições operacionais dos processos, controles e informação.

MÓDULO IV - AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO DOS RISCOS

Neste módulo elaborou-se uma matriz de risco, com base nos dados fornecidos pela própria empresa. Para elaboração da matriz de risco solicitou-se, à gerente de marcas, o preenchimento do APÊNDICE II, Instrumento de classificação do Risco. Os resultados obtidos estão demonstrados na figura 03 abaixo, na forma de matriz de risco do ciclo operacional de vendas, da empresa Indústria de Calçados RK Ltda.

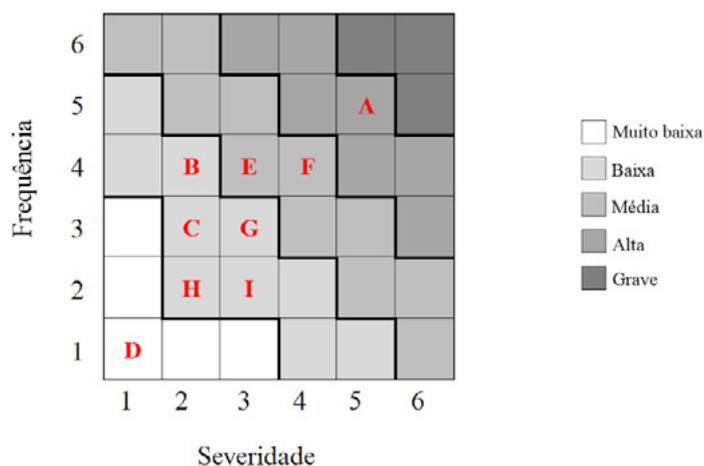


Figura 3 - Matriz de Risco
Fonte: elaborada pela autora

Com base na matriz de risco apresentada, chegou-se num resultado de avaliação de risco com frequência rara para os riscos B do pedido de venda, G do faturamento, H da inadimplência e I da contabilidade, nas quais a severidade desses riscos foi baixa. O risco D, pedidos atrasados por esquecimento de impressão e aprovação de crédito, teve a frequência raríssima e a severidade muito baixa. O risco F, custo de retorno do material separado incorretamente / gerando devolução, acontece eventualmente e a severidade é média.

A classificação dos riscos como frequente foi: o risco A, perda de receitas devido a clientes especiais solicitarem negociações especiais, cuja severidade foi alta, o risco C, atraso na entrega do pedido, com severidade baixa e, por fim, o risco E, custo de transporte de mercadoria errada, com severidade média.

MÓDULO V/VI - TRATAMENTO DO RISCO E ATIVIDADES DE CONTROLE

Após a avaliação e a classificação dos riscos, tem-se a situação da empresa. Nesta etapa avaliamos qual o tratamento de controles que podem ser implantados para a redução dos riscos identificados. Segue o resumo e sua avaliação, como também o tratamento sugerido.

Processo	Risco	Descrição do Risco	Avaliação	Tratamento
Políticas de preços	A	Perda de receitas devido a clientes especiais solicitarem negociações especiais	Frequente	Reduzir
Pedido de vendas	B	Perda de lucro devido a cliente estar enquadrado em prazo e <i>markup</i> errado	Raro	Evitar
Pedido de vendas	C	Atraso na entrega do pedido	Frequente	Reduzir

Quadro 3 - Tratamento dos Riscos - parte 01
Fonte: elaborada pela autora

Diante disso, analisou-se que no processo da política de preços o risco A é frequente, e a empresa pretende reduzir o mesmo. Contudo, na maioria das vezes são pedidos grandes. Ainda assim, a empresa tem serviço/receita para pagar seu custo fixo, não deixar seus colaboradores parados e mesmo assim ter uma pequena rentabilidade.

No processo pedido de vendas, analisaram-se os riscos B e C, sendo que a perda de lucro do cliente estar enquadrado em *markup* e prazo errado é raro, uma vez que são liberadas tabelas com valores e prazos ao representante. A empresa está trabalhando para evitar esse tipo de risco. O risco C, atraso na entrega do pedido, é frequente, e a empresa já está trabalhando para resolver este problema.

Processo	Risco	Descrição do Risco	Avaliação	Tratamento
Crédito	D	Pedidos atrasados por esquecimento de impressão e aprovação de crédito	Raríssimo	Evitar
Expedição	E	Custo de transporte de mercadoria errada	Frequente	Reduzir
Expedição	F	Custo de retorno do material separado incorretamente/gerando devolução	Eventual	Evitar

Quadro 4 - Tratamento dos Riscos - parte 02

Fonte: elaborado pela autora

O risco C, da etapa do crédito, é raríssimo. É um processo manual, mas já está sendo desenvolvido uma interface no ERP em que toda a avaliação possa ocorrer sem a utilização de papel. Já os riscos E e F são do processo da expedição. Para o risco E, nesse processo, as baixas são feitas manualmente, mas já estão orçando com o ERP para que as baixas sejam feitas automaticamente, evitando, assim, a separação de mercadorias erradas. Sendo o processo anterior automatizado, o risco F será praticamente eliminado, pois um é consequência do outro.

Processo	Risco	Descrição do Risco	Avaliação	Tratamento
Faturamento	G	Perda de receita quando o faturamento não ocorre na data prevista	Raro	Evitar
Financeiro	H	Índice de perdas/inadimplência ser maior que o <i>markup</i>	Raro	Aceitar
Contabilidade	I	Apresentação inadequada das demonstrações financeiras gerando análises distorcidas	Raro	Evitar

Quadro 5 - Tratamento dos Riscos - parte 03

Fonte: elaborado pela autora

No processo do faturamento, o risco G está classificado como raro, sendo o tratamento mais adequado evitar o mesmo. Atualmente a empresa já realiza procedimentos para mitigar o risco apresentado. O risco H, do processo financeiro, é raro, e a empresa já está trabalhando para cumprir as metas. O Risco I, da etapa da contabilidade, é raro e já está sendo resolvido, uma vez que as informações são integradas na contabilidade e são feitas conciliações diárias nas etapas de seus processos e depois uma reconciliação na contabilidade, evitando, assim, informação inadequada e análises distorcidas.

MÓDULO VII - INFORMAÇÕES E COMUNICAÇÃO

Com base nas respostas das questões respondidas pela gerente de marcas descritas no APÊNDICE III, analisou-se as informações e comunicação interna da empresa. Quanto à questão: de que forma as informações são enviadas aos colaboradores? Ela respondeu: “As informações aos colaboradores dentro da área comercial ocorrem de maneira formal e informal. As informações entre setores sempre são formalizadas. Urgências e prioridades são tratadas por telefone ou whatsapp e posteriormente registradas por email”. Quando questionada sobre informações solicitadas por outros setores de maneira prática e oportuna, obteve-se como resposta: “Informações que são de sua rotina estão disponíveis de forma prática e oportuna, e normalmente já têm um fluxo de trabalho pré-estabelecido. Informações pontuais são disponibilizadas no melhor prazo possível, de acordo com o grau de prioridade/urgência”. Uma empresa necessita de informações seguras e certas; para Baraldi (2005), a informação e a comunicação interna e externa podem valorizar ou desvalorizar uma empresa.

MÓDULO VIII - MONITORAMENTO

Através da análise de respostas das questões feitas, verifica-se o monitoramento dos controles e informações da empresa Indústria de Calçados RK Ltda.

Quando perguntada se existe algum tipo de monitoramento nos controles existentes, respondeu que não existe norma pré-estabelecida indicando frequência e forma de procedimento, e que o monitoramento acontece por iniciativa da própria equipe.

A questão dois questiona se os controles existentes passam por uma avaliação/revisão e a resposta foi que: “Os controles são avaliados por equipe de vendas e TI, porém não há norma de frequência e procedimento pré-estabelecido”.

Assim, com base na análise realizada, resumem-se as principais sugestões identificadas no processo do ciclo operacional de vendas e controles internos baseados no gerenciamento de risco em conformidade com a análise de riscos feita.

Módulo	Processo	Descrição
I	Ambiente interno	Definir um plano de treinamento aos funcionários, e a formalização de políticas internas.
II	Objetivos	Definir, implementar e divulgar a visão e missão, como também implantar um planejamento estratégico.
III	Política de preços	Somente pessoas autorizadas podem alterar as tabelas, e as negociações especiais devem ser autorizadas pela direção.
III	Pedidos de vendas	Limitar o sistema que o representante não possua acesso para enquadrar o cliente no <i>markup</i> errado, e os pedidos que têm prioridade devem passar pelo setor de programação para ter datas certas e assim não atrasar a entrega de outros pedidos.
III	Crédito	Desenvolver uma interface no ERP em que toda a avaliação possa ocorrer sem a utilização de papel.
III	Expedição	Implantar o sistema de baixas automaticamente.
III	Faturamento	Criar controles internos para acompanhar o processo para verificar toda etapa da mercadoria, para averiguar se existe algum problema ou gargalo.
III	Financeiro	Criar controles de apoio para atingir as metas estipuladas no <i>markup</i> .
VIII	Monitoramento	Criar normas que indiquem a frequência e a forma de procedimento para acompanhar os processos.

Quadro 6 - Quadro de sugestões e controles

Fonte: elaborado pela autora

Concluídas as sugestões de melhorias para a empresa Indústria de Calçados RK Ltda, apresentam-se, a seguir, as considerações finais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A gestão empresarial demanda um número maior de informações e controles internos, pois os riscos estão presentes no dia a dia das organizações. Sendo assim, o sistema de controle interno necessita estar alinhado ao gerenciamento de risco, para dar credibilidade e segurança às organizações.

Com base nisso, o presente artigo objetivou analisar os controles internos da área de vendas com base no gerenciamento de risco. Notou-se que o gerenciamento de risco dá suporte aos controles internos. A auditoria interna tem conhecimento dos processos internos da organização e uma de suas funções é avaliar a qualidade do sistema de controle interno implantado, apontando sugestões e melhorias.

A pesquisa baseou-se no estudo de caso no setor de vendas de uma empresa calçadista, através da elaboração de um questionário, com perguntas abertas, aplicado à gestora de marcas da empresa Indústria de Calçados RK Ltda. Diante disso, verificou-se que os controles internos baseados no gerenciamento de risco não são suficientes, pois não solucionam todos os riscos encontrados.

Adicionalmente, observou-se que a empresa não possui política interna definida e não tem plano de treinamento aos funcionários. Entretanto, todos conhecem suas funções e responsabilidades e a rotatividade de funcionários é mínima. A empresa pode realizar algumas melhorias, como a de implantar controles internos para acompanhar os processos e etapas da mercadoria, criar controles de apoio para atingir as metas estipuladas, acompanhar e monitorar os que já existem e treinar seus funcionários, além de implementar cartilha sobre quais são as políticas internas, definir a missão e a visão da empresa, evitando, assim, tarefas manuais que podem ser substituídas por um ERP. Além disso, sugere-se que a empresa designe uma pessoa responsável para avaliar e acompanhar os controles internos.

A pesquisa proporcionou à pesquisadora um conhecimento mais aprofundado de como a empresa trata o assunto do controle interno, alinhado ao gerenciamento de risco. Quanto às limitações, destacou-se a dificuldade relacionada à aplicação da prática da metodologia do gerenciamento de risco, sendo que a parte bibliográfica na maioria das vezes trata o assunto de forma genérica.

Apesar disso, o estudo foi desenvolvido com êxito e o objetivo foi alcançado. Com isso, foram adquiridos novos conhecimentos, o que permite propor o início da implantação de um sistema de controles internos baseados no gerenciamento de risco. Além disso, também, sugere-se a continuidade desse estudo através de outras pesquisas, nos demais setores da empresa, para novas situações e conhecimentos, assim como em outros ciclos operacionais.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria:** um curso moderno e completo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ATTIE, William. **Auditoria:** conceito e aplicações. 3. ed. 8. reimp. São Paulo: Atlas, 2006.

BARALDI, Paulo. **Gerenciamento de riscos empresariais:** a gestão de oportunidades, a avaliação de riscos e a criação de controles internos nas decisões empresariais. 2. ed. rev. e ampliada. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade - Teoria e Prática.** São Paulo: Atlas, 2008.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC nº 1.135/08. Aprova a NBCT 16.8 - Controle Interno. 2008. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc/1135_2008.htm>. Acesso em: 19 out. 2016.

_____. Resolução 1.187 de 28/08/2009- NBC T 19.30. 2009. Disponível em: <www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1187_2009.htm>. Acesso em: 07 nov. 2016.

_____. Resolução 1.213 de 27/11/2009- NBC TA 320. 2009. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1213_2009.htm>. Acesso em: 21 jan. 2017.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Normas Brasileiras de Contabilidade:** Auditoria Independente, Auditoria Interna, Perícia Contábil. Porto Alegre. 2016. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_normas_auditorias_pericia.pdf>: Acesso em: 07 nov. 2016.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Controles Internos contábeis e alguns aspectos de auditoria.** Coordenação Jose Barbosa da Silva Junior. São Paulo: Atlas, 2000.

COCURULLO, Antonio. **Gestão de Riscos Corporativos.** Riscos alinhados com algumas ferramentas de gestão. Um estudo de caso. 3. ed. 2004.

COSO. **Gerenciamento de Riscos na Empresa - Estrutura Integrada:** Sumário Executivo e Estrutura e Gerenciamento de Riscos na Empresa. 2016. Disponível em: <http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf>. Acesso em: 01 nov. 2016.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil:** Teoria e Prática. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

DE PAULO, Wanderlei Lima *et al.* **Riscos e controles internos:** uma metodologia de mensuração dos níveis de controle de riscos empresariais. São Paulo: 2007. p. 49-60. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v18n43/a05v1843.pdf>>. Acesso em: 26 out. 2016.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil:** Normas de Auditoria, Procedimentos e Papéis de Trabalho, Programas de Auditoria, Relatórios de Auditoria. 4. ed São Paulo: Atlas, 2007.

LA ROCQUE, Eduarda. **Guia de orientação para o gerenciamento de riscos corporativos.** São Paulo: IBGC, 2007.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica.** São Paulo: Atlas, 1991.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Robinson Gonçalves de. **Fundamentos da Auditoria Governamental e Empresarial.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MIGLIAVACCA, Paulo Roberto. **Controles internos nas Organizações.** São Paulo: Edicta, 2002.

_____. **Controles internos nas Organizações.** 2. ed. São Paulo: Edicta, 2004.

OLIVEIRA, Luis Martins de; PEREZ JR., Jose Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controle Estratégica:** Testes e Casos práticos com solução. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Controladoria Avançada**. 1. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

PINHO, Ruth Carvalho de Santana. **Fundamentos de Auditoria**: auditoria contábil: outras aplicações de auditoria. São Paulo: Atlas, 2007.

PRODANOV, Cleber C.; FREITAS, Ernani C. de. **Metodologia do Trabalho Científico**: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. Disponível em: <<http://www.feevale.br/Comum/midias/8807f05a-14d0-4d5b-b1ad-1538f3aef538/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf>>. Acesso em: 10 mai. 2015.

SÁ, Antonio Lopes de. **Auditoria Básica**. Rio de Janeiro: Tecnoprint, 1983.

_____. **Curso de Auditoria**. 10. ed. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2007.

VANCA, Paulo M.; COCORULLO, Antonio. **A importância da Gestão de Riscos nos processos de auditoria**. Disponível em: <http://www.4shared.com/document/UmRRuVK0/A_importncia_da_Gesto_de_Risco.html>. Acesso em: 06 jun. 2011.

APÊNDICE I - QUESTIONÁRIO APLICADO À GESTORA DE MARCAS DO SETOR DE VENDAS DA INDÚSTRIA DE CALÇADOS RK LTDA

Este questionário tem como objetivo conhecer o ciclo operacional de vendas da empresa Indústria de Calçados RK Ltda, e auditar o sistema de controles internos baseado no gerenciamento de risco. As questões foram elaboradas com base na metodologia COSO (2010) e Migliavacca (2004).

MÓDULO I - AMBIENTE INTERNO

Os funcionários do setor conhecem suas funções e responsabilidades?

Existe algum plano de treinamento aos funcionários? Qual?

Os funcionários conhecem a conduta e ética da empresa que devem ser seguidas?

Todos os funcionários conhecem as políticas da empresa?

Existe muita rotatividade de funcionários no setor?

MÓDULO II - FIXAÇÃO DOS OBJETIVOS

A empresa possui visão, missão?

Quais são os principais objetivos e metas da organização?

De que forma os funcionários têm conhecimento dos objetivos e metas da organização?

A empresa possui planejamento estratégico?

MÓDULO III - IDENTIFICAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DOS RISCOS NO CICLO OPERACIONAL DE VENDAS

Estrutura do setor

Como está estruturado o setor de vendas? Quantas pessoas trabalham nele?

Tem representantes espalhados por todo o país?

O sistema operacional da empresa é confiável? Somente pessoas autorizadas com senha podem operar?

Política de preços

Existe uma tabela de preços e descontos definida? Ela é aprovada pela direção da empresa?

Como funciona essa tabela de preços? Ela está vinculada ao sistema operacional da empresa?

Existe uma política de preços na empresa? Qual é?

Pedidos de vendas

Como funciona a parte operacional dos pedidos? São digitados na empresa?

No que diz respeito a preço, condições de pagamento e prazo de entrega. É feita uma análise/conferência dos pedidos que chegam à empresa?

O gerente comercial tem autonomia para negociações fora do estabelecido? Conceder um desconto maior, dar prioridade no pedido quanto ao prazo de entrega? Ou isso não acontece?

Crédito

É feita alguma análise de crédito desses clientes/pedidos?

A pessoa que analisa o crédito está apta para tal?

Expedição

Como são armazenados os produtos?

Existe um sistema de controle de estoques?

Faturamento

Como funciona o faturamento desses pedidos? Existe um bloqueio no setor de faturamento, caso um item do faturamento esteja em desacordo com o pedido?

O sistema da empresa está interligado?

Contas a receber

Quem tem acesso às contas bancárias da empresa?

Quem realiza as baixas nas contas a receber? Cada pessoa tem o seu usuário e sua senha?

Qual a forma de recebimento de cobrança dos clientes?

Como lidam com a inadimplência? É feito algum controle desses clientes?

Contabilidade

As informações são geradas e integradas na contabilidade?

Existe conferência/conciliação desses créditos nos bancos e liquidação desses clientes?

APÊNDICE II - INSTRUMENTO DE CLASSIFICAÇÃO DE RISCOS

Para avaliação e mensuração dos riscos, é necessária a definição da frequência (probabilidade) que representa a possibilidade de que cada evento poderá acontecer. E severidade (impacto financeiro), sendo a severidade estipulada no cálculo abaixo:

Total de lucro antes do IRPJ e CSLL no ano 2015: R\$ 3.397.371,83

Percentual de materialidade definido conforme julgamento do pesquisador: 3,0%

Valor total máximo de impacto: R\$ 101.921,15

O lucro utilizado no cálculo acima apresentado foi extraído do balanço de dezembro de 2015 da empresa Indústria de Calçados RK Ltda, e o percentual de materialidade de 3,0 % está em conformidade com a Resolução CFC nº 1.213 de NBC TA 320. Os parâmetros abaixo foram elaborados de acordo com a escala de Likert.

Classificação de frequência por evento		
Peso	Frequência	Descrição
5	Muito frequente	Mais de uma vez por semana
4	Frequente	Uma vez por semana
3	Eventual	Uma vez por mês
2	Raro	Uma vez por semestre
1	Raríssimo	Uma vez ao ano

Classificação de severidade por evento		
Peso	Severidade	Descrição
5	Grave	Mais de R\$ 101.921,15
4	Alta	De 71.921,15 a 101.921,14
3	Média	De 41.921,15 a 71.921,14
2	Baixa	De 11.921,15 a 41.921,14
1	Muito baixa	De 0,00 a 11.921,14

Após questionário respondido, elaboramos um quadro com as descrições de riscos que ainda existem nesta empresa.

Descrição de riscos	Frequência						Severidade				
	Risco	Muito frequente	Frequente	Eventual	Raro	Raríssimo	Grave	Alta	Média	Baixa	Muito baixa
Perda de receitas devido a clientes especiais solicitarem negociações especiais	A		X					X			
Perda de lucro devido a cliente enquadrado em prazo e <i>markup</i> errado	B				X					X	
Atraso na entrega do pedido	C		X							X	
Pedidos atrasados por esquecimento de impressão e aprovação de crédito	D					X					X
Custo de transporte de mercadoria errada	E		X					X			
Custo de retorno do material separado incorretamente gerando devolução	F			X				X			
Perda de receita quando faturamento não ocorre na data prevista	G				X					X	
Índice de perdas / inadimplência serem maior que o <i>markup</i>	H				X					X	
Apresentação inadequada das demonstrações financeiras gerando análises distorcidas	I				X					X	

APÊNDICE III - INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO E MONITORAMENTO

MÓDULO VII - INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO

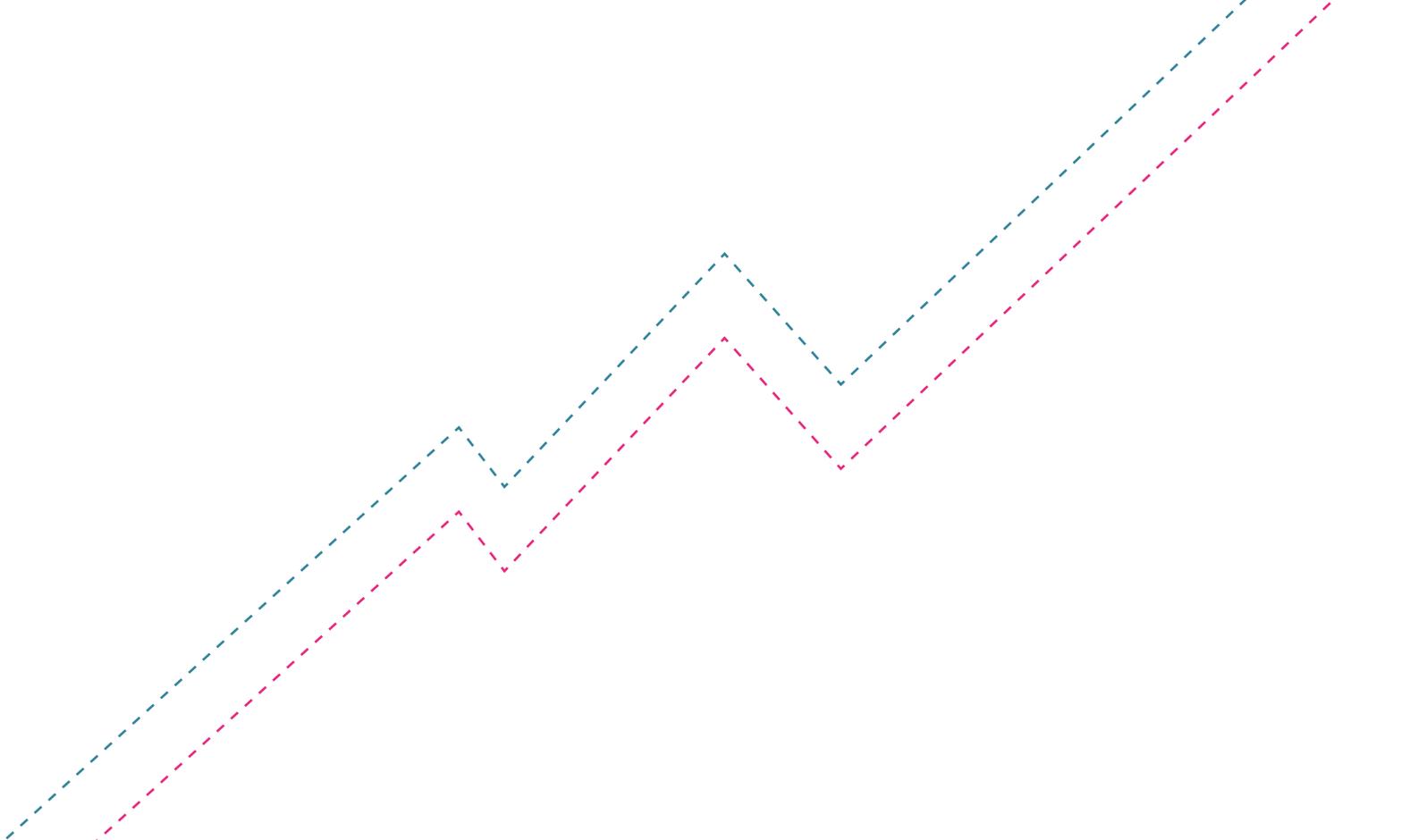
As informações são enviadas de maneira formal ou informal aos colaboradores?

O setor de vendas dispõe de informações solicitadas por outros setores de maneira prática e oportuna?

MÓDULO VIII - MONITORAMENTO

Existe algum tipo de monitoramento nos controles já existentes?

Os controles existentes passam por alguma avaliação/revisão?



AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO COMO FERRAMENTA DE GESTÃO PARA O SETOR DE MARKETING DE UMA EMPRESA DE BOLSAS E ACESSÓRIOS DO VALE DO SINOS/RS

DEVELOPMENT ASSESSMENT AS A TOOL OF
MANAGEMENT FOR A MARKETING INDUSTRY
OF A HANDBAG AND ACESSORIES COMPANY
FROM VALE DO SINOS/RS

Tamires Tondin

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Feevale.
E-mail: tamitondin@gmail.com.

Angelita Renck Gerhardt

Mestra em Economia pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul.
Professora na Universidade Feevale.
E-mail: arenck@feevale.br.

RESUMO

O Brasil, em sua maioria, é composto de empresas de pequeno e médio porte, que não possuem planejamento estratégico nem controles efetivos de gestão. Este artigo realiza um estudo de caso baseado em uma empresa de bolsas e acessórios do Vale do Sinos/RS, tendo como objetivo identificar indicadores que evidenciem o desempenho do setor de marketing da empresa *Alpha*. Quanto aos procedimentos metodológicos, esta pesquisa caracteriza-se por um estudo exploratório e qualitativo, composto por uma entrevista com dois diretores, além da pesquisa participante, que proporcionaram a implantação de um *dashboard* para o controle dos objetivos identificados. Conclui-se que a avaliação de desempenho como estratégia de gestão é fundamental às organizações que buscam excelência nas suas operações, posto que, a apuração detalhada dos resultados relevantes, as tornam mais competitivas. A partir do estudo, é proposto para a empresa uma ferramenta de fácil compreensão para gerenciar seus resultados.

Palavras-chave: Gestão. Avaliação de desempenho. Indicadores. Marketing.

ABSTRACT

Brazil, mostly consists of small and medium-sized companies, which have no strategic planning or effective control management. This article presents a case study based on a handbag and accessories company from Vale do Sinos/RS, aiming to identify indicators that demonstrate the marketing sector performance of the *Alpha* company. As for the methodological procedures, this research is characterized by an exploratory and qualitative study, consisting of an interview with two directors, as well as participatory research, which provided the implementation of a dashboard for the identified goals control. It is concluded that the performance evaluation as a management strategy is crucial to organizations seeking excellence in its operations, given that, the detailed calculation of relevant results, make them more competitive. From the study, it is proposed to the company an easy understanding tool to manage its results.

Keywords: Management. Performance evaluation. Indicators. Marketing.

INTRODUÇÃO

A avaliação de desempenhos nas organizações é geralmente papel da controladoria, que por sua visão sistêmica tem a responsabilidade de garantir que toda atividade interna de uma organização seja realizada de forma mais eficiente e eficaz. Todavia, quando uma empresa não possui este departamento ou pessoa (o *controller*), processos e desempenhos podem se comprometer negativamente, se não houver pelo menos controles gerenciais baseados na revisão periódica de resultados.

Uma gestão adequada dos departamentos em uma empresa, por seus respectivos gestores, pode identificar falhas e problemas, assim como pode gerar informações para que se atue corrigindo-os; substituindo a necessidade da formação de um setor exclusivo como a controladoria, que se responsabilize por tal. Tema este, tratado no presente estudo, para o qual se realizou a implantação de um sistema de avaliação de desempenho como ferramenta de gestão, para a área de marketing de uma empresa de pequeno porte, de bolsas e acessórios, do Vale do Sinos.

No Brasil, a representatividade somada das micro e pequenas empresas chega a 84,3% do total, segundo dados de 2014 do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), o que mostra que a grande maioria dos negócios em nosso país, não tem estrutura suficiente para financiar um profissional *controller*, tão pouco, um setor de controladoria. Sendo assim, apresenta-se a relevância deste estudo, primeiramente à empresa *Alpha*, pois ela busca construir uma gestão capacitada a verificar seu desempenho e, por consequência, saber se seus recursos (humanos, físicos e financeiros) estão sendo bem empregados, por meio de ferramentas administrativas de baixo custo. É interessada principalmente no setor de marketing, já que ela investe grande parte do seu resultado nesta área.

Por essa característica, percebe-se que há a necessidade de um modelo de mensuração de desempenho adequado à realidade da empresa, sendo possível descrever o problema desta pesquisa com a seguinte questão: Quais seriam os indicadores apropriados para avaliar e evidenciar o desempenho do setor de marketing da empresa *Alpha*?

Para as ciências sociais aplicadas, a pesquisa traz informações atualizadas de como as marcas brasileiras buscam vantagem competitiva nas estratégias do *mix* de marketing, ou seja, basicamente nos 4P's de marketing: produto, preço, praça e promoção. No campo acadêmico esta pesquisa busca conhecimentos mais específicos sobre os principais conceitos e práticas do papel da controladoria, como a avaliação de desempenho nas empresas, embasando-se nas abordagens de autores como Figueiredo e Caggiano (1997), Kaplan e Norton (1997), Oliveira, Perez Junior e Silva (2007) e Padoveze (2012), que contribuíram para aliar o conhecimento teórico adquirido ao longo do MBA em Controladoria de Gestão a uma visão prática, no segmento escolhido.

Assim, este estudo tem como objetivo geral: Identificar indicadores que evidenciem o desempenho do setor de marketing da empresa *Alpha*. Para consecução do objetivo geral, foram propostos os objetivos específicos: a) identificar os objetivos a serem alcançados pelo setor de marketing da empresa *Alpha*; b) atribuir indicadores e metas aos objetivos a serem alcançadas pelo setor de marketing;

c) formular uma ferramenta a exemplo de um *dashboard* (painel de instrumentos), que auxilie na gestão, propondo um sistema de avaliação de desempenho do setor de marketing da empresa.

Para que os objetivos propostos neste estudo sejam alcançados, é necessário traçar o caminho percorrido durante o processo de pesquisa, ou seja, a metodologia utilizada, a qual, no presente estudo, se caracteriza, quanto aos objetivos, como exploratória; quanto aos procedimentos técnicos, como pesquisa bibliográfica, documental, estudo de caso e, ainda, como método, pesquisa participante, uma vez que a autora trabalha na empresa em questão; quanto à forma de abordagem do problema é qualitativa por meio de investigação.

A pesquisa foi desenvolvida com dois diretores, que atuam diretamente na gestão da empresa. O instrumento de pesquisa utilizado foi um formulário não estruturado, por meio de entrevista individual com cada gestor.

Na sequência, é apresentada a revisão da literatura sobre o tema, composta por três tópicos principais, que fundamentam de forma ampliada e aprofundada o assunto de pesquisa escolhido. Estes três tópicos servem para, adequadamente, analisar e interpretar as informações coletadas no atendimento aos objetivos propostos.

A AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

Segundo Kaplan e Norton (1997), a avaliação de desempenho das empresas até o início da década de 1990 era dada por indicadores contábeis e financeiros, e o desempenho era voltado apenas para o resultado passado, não permitindo diagnóstico ou melhorias para o futuro que pudessem vislumbrar o desempenho da organização frente aos clientes, ao mercado e concorrentes, às inovações dos processos organizacionais e, conseqüentemente, frente à aprendizagem que estas avaliações poderiam trazer às organizações.

A avaliação de desempenho também é compreendida por Figueiredo e Caggiano (1997) como de interesse às áreas que vão além da contábil e financeira, já que não se deve diminuir a importância de outros objetivos organizacionais; como por exemplo, aumentar o *marketshare*, melhorar a qualidade de produtos e serviços, ou melhorar a motivação de funcionários.

Analisar desempenho não é apenas medir e monitorar a execução dos resultados esperados, mas sim, tomar decisões corretivas sobre o futuro em relação ao planejado, aprendendo e evoluindo com a avaliação sistêmica (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2007).

Os motivos que levam à necessidade de as empresas avaliarem os seus desempenhos, conforme Schmidt (2002, p. 132), são: controlar as atividades operacionais da empresa; alimentar os sistemas de incentivo dos funcionários; controlar o planejamento; criar, implantar e conduzir estratégias competitivas; identificar problemas que necessitem intervenção dos gestores; verificar se a missão da empresa está sendo atingida.

A FERRAMENTA *BALANCED SCORECARD* (BSC)

Dentre outras ferramentas de avaliação de desempenho e gestão, o BSC foi desenvolvido por Robert Kaplan e David Norton, e parte do pressuposto de que “[...] as empresas constroem metas estratégicas, porém, não desenvolvem um sistema de acompanhamento para o dia a dia da empresa e dos gestores divisionais” (PADOVEZE, 2012, p. 129). Realidade ainda, de muitas empresas, principalmente as de pequeno e médio porte, como é o caso da *Alpha*, que arrisca em ainda não ter um sistema próprio de controle e de gestão.

Niven (2005) explica que a razão do estudo realizado com 12 empresas pelos dois criadores, em 1990, ocorreu pelo fato de eles acreditarem que medidas financeiras existentes eram ineficazes e afetavam a capacidade das empresas em criar valor. Desta forma, surgiu então, o *Balanced Scorecard*, definido claramente como:

[...] sistema de informação para gerenciamento da estratégia empresarial. Traduz a missão e a estratégia da empresa em um conjunto abrangente de medidas de desempenho financeiras e não financeiras que servem de base para um sistema de medição e gestão estratégica (PADOVEZE, 2012, p. 129).

Este conjunto abrangente que cita Padoveze (2012) se constrói devido o BSC ser fundamentado em quatro perspectivas diferentes, o qual se aprofunda e elabora objetivos, metas, indicadores e ações focadas em cada uma delas, objetivando a fácil compreensão por todos. Kaplan e Norton (1997, p. 8) afirmam que “Os objetivos e medidas focalizam o desempenho organizacional sob quatro perspectivas: financeira, do cliente, dos processos internos e de aprendizado e crescimento”.

Estas perspectivas derivam da visão e estratégica da empresa, apresentadas na figura 1, onde também se percebe a relação de causa e efeito entre ações, isto é, a influência que uma ação gera na outra (NIVEN, 2005).

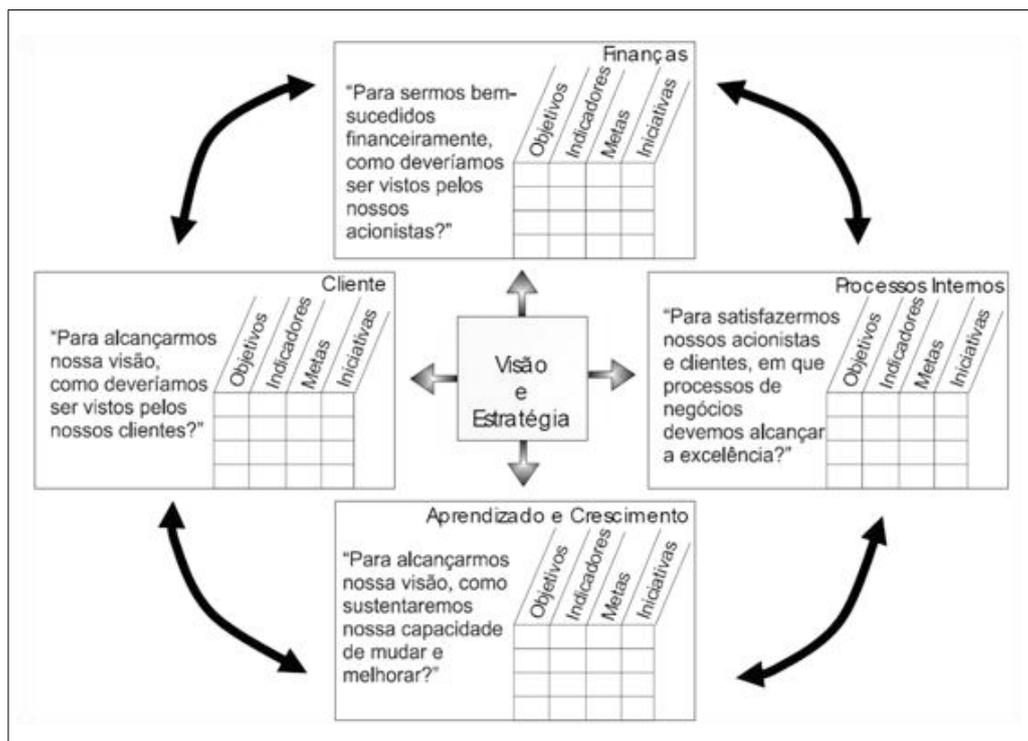


Figura 1 - Perspectivas do *Balanced Scorecard*

Fonte: Kaplan e Norton (1997, p. 10)

Ainda dentro deste contexto, são apresentadas a seguir as abordagens de cada perspectiva do BSC, por Kaplan e Norton (1997), sendo considerada a Perspectiva do Cliente a mais relevante neste estudo, por ter relação direta com o tema em estudo.

Perspectiva Financeira: os objetivos e metas financeiras servem de foco para os objetivos e medidas das demais perspectivas, portanto é importante que os executivos ao iniciarem o desenvolvimento desta, identifiquem todas as premissas estratégicas organizacionais. Entretanto, esta perspectiva geralmente está ligada ao indicador: lucratividade;

Perspectiva do Cliente: permite que os executivos escolham o mercado alvo e alinhem suas medidas essenciais de resultados com relação a seus clientes. Nesta perspectiva, o objetivo é compreender as necessidades, desejos e preferências dos clientes, buscando ser melhor que os concorrentes;

Os indicadores são comuns à maioria das empresas: participação de mercado, retenção de clientes, captação de clientes, satisfação de clientes e lucratividade de clientes; todavia é muito importante as empresas terem ações específicas focadas em grupos de clientes que se diferem;

Outro grupo de indicadores, também definidos por Kaplan e Norton (1997), formam os atributos que tem relação direta ao que o Composto de Marketing de uma organização busca em seu planejamento e execução, sendo, por isso, este assunto apresentado na próxima sessão: Gestão Estratégica Focada em Marketing.

Então, os atributos desta perspectiva são: i) atributos dos produtos/serviços: abrangem funcionalidade, preço, modernidade e qualidade; ii) relacionamento com os clientes: entrega e resposta do produto ou serviço, assistência, conforto com relação a compra; iii) imagem e reputação: referente aos fatores intangíveis, como a publicidade, que trazem o cliente para a empresa e positivamente o fideliza;

Perspectiva dos Processos Internos: como o próprio nome afirma, está voltada para a excelência dos processos internos existentes, buscando melhorar os pontos críticos, para que, através dela, se alcance também os objetivos financeiros e de clientes, bem como dos acionistas. Esta perspectiva entende a importância de medir os processos do negócio como: atendimento de pedidos, compras, planejamento e controle da produção;

Perspectiva do Aprendizado e Crescimento: a quarta perspectiva tem foco na melhoria contínua em longo prazo. Sendo que o processo de aprendizado e crescimento provém de três fontes principais: pessoas, sistemas e procedimentos organizacionais.

Em resumo, o BSC é conjunto equilibrado destas perspectivas, assegurando a obtenção dos resultados desejados através de medidas de desempenho.

GESTÃO ESTRATÉGICA FOCADA EM MARKETING

Kotler (1995) cita que o marketing é tão fundamental que não deveria ficar restrito ao departamento de marketing, pois sua importância é tamanha que as ações de marketing afetam a própria estratégia empresarial, tornando sua atividade o epicentro das estratégias organizacionais.

O marketing e suas atribuições são conhecidos como Composto de Marketing ou Marketing Mix, que representa as diferentes áreas em que as estratégias de marketing de uma empresa podem ser desenvolvidas. Kotler (2009, p. 125) cita que “As empresas devem determinar a relação custo-benefício das diversas ferramentas do mix de marketing e, a partir daí, formular o mix de marketing capaz de maximizar o lucro”, ou seja, é necessário estudar todas as possibilidades de ações para se chegar ao que é mais vantajoso para a organização.

Kotler (2003) se refere ao mix de marketing como um conjunto de ferramentas, que envolve tudo que as empresas podem fazer para influenciar a demanda de seu produto ou serviço, considerando que as diversas possibilidades de ações podem ser agrupadas em quatro grupos de variáveis, conhecidas como os 4P's: produto, preço, praça e promoção, segundo a definição do autor, apresentadas na figura 2.



Figura 2 - Mix de Marketing
Fonte: Kotler (2009, p. 125)

Portanto, a amplitude do composto de marketing exige que as empresas gerenciem da melhor maneira todas as variáveis, dentro de cada dimensão, objetivando a garantia dos resultados positivos, como dito pelos autores, que é consequência desta gestão adequada.

Kotler e Keller (2006, p. 389) vão além, em relação à definição de produtos e de sua importância nas organizações, referem-se ao primeiro P do composto de marketing como “[...] o primeiro e mais importante elemento do mix de marketing. A estratégia de produto demanda decisões coordenadas sobre o mix de produtos, linhas de produtos, marcas, embalagem e rotulagem”. Neste sentido, depreende-se que os demais elementos do composto de marketing só existem a partir deste, e que sua existência movimenta estratégias, setores, pessoas e, por fim, o mercado de consumo.

Segundo a definição de Kotler (1998), o preço é o único elemento do composto de marketing que produz receita, isso o diferencia dos outros elementos deste composto, pois ele é o mais flexível a alterações. Como também definem Kotler e Keller (2006), o preço pode ser alterado com rapidez, ao contrário das demais características, ou seja, é uma variável que é mais facilmente controlada pela organização e, conseqüentemente, pelas suas decisões.

A praça, ou canais de marketing, “[...] é uma estrutura empresarial de organizações independentes que vão do ponto de origem do produto até o consumidor, com a finalidade de mover o produto até o seu destino final [...]” (LAMB, 2010, p. 353). Estas organizações independentes a que o autor se refere são intermediárias com a função excelência em atendimento, ampliando a disponibilidade e acessibilidade dos produtos no mercado.

Vale ressaltar que este atendimento adequado vem passando por frequentes modificações e inovações:

[...] várias novas formas de captação de clientes foram introduzidas neste cenário, que se adaptaram muito bem, e em boa parte em razão da enorme receptividade do nosso público em acompanhar inovações, sobretudo, daquelas que lhes facilitam a vida (RICHERS, 2000, p. 311).

O cenário a que o autor se refere é o mercado dos últimos cinco decênios, que introduziu novos meios de atendimento e contato com os consumidores, como o marketing de rede pelo vendedor autônomo, o telemarketing, o target7 (alvo) marketing, que se dirige a um público segmentado, as lojas departamentais e o e-commerce8 (comércio eletrônico) pelo meio virtual.

Além dos três P's de marketing já apresentados, o P de promoção é o quarto e último elemento do composto de marketing. A definição de promoção é claramente delimitada por Lamb (2010, p. 467): “Promoção é a comunicação de marketing que informa, persuade e lembra os compradores em potencial de um produto para influenciar suas opiniões ou induzir uma resposta”, ou seja, consiste nas formas escolhidas pelas organizações em construir ações e obter reações dos clientes, o feedback9 (comentários), em meio ao mercado.

As diversas maneiras de se comunicar com o público-alvo constituem o chamado Mix de Promoção, formado pela propaganda, promoção de vendas, relações públicas e venda pessoal, segundo Kotler e Armstrong (1999). Este conjunto de ações tem como finalidade, para as organizações, aumentar as vendas, os lucros ou alcançar outras metas, de acordo com Churchill (2000), sendo esta a responsabilidade dos profissionais de marketing, que coordenam o planejamento estratégico de marketing, bem como todos os demais P's do composto de marketing, já citados anteriormente.

METODOLOGIA

Para que os objetivos propostos neste estudo fossem alcançados é necessário traçar o caminho percorrido durante o processo de pesquisa, isto é, a metodologia utilizada. Para Lakatos e Marconi (2009, p. 17) “[...] a escolha da metodologia dependerá dos vários fatores relacionados com a pesquisa [...]”, que serão apresentados nos próximos tópicos.

DELINEAMENTO DO ESTUDO

Quanto a sua natureza, conforme Prodanov e Freitas (2009, p. 62), é uma pesquisa aplicada, pois “objetiva gerar conhecimento para a aplicação prática dirigido à solução de problemas específicos”. Prodanov e Freitas (2009) também explicam que as pesquisas aplicadas envolvem interesses locais, indo ao encontro com o que já foi apresentado pela autora na justificativa deste estudo.

Do ponto de vista dos seus objetivos este estudo é exploratório, pois conforme Gil (1991, p. 45) “[...] estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições”, que se resume em sondar e delinear os aspectos que são relativos ao assunto escolhido, com objetivo de expandir o que se conhece sobre ele.

Quanto aos procedimentos técnicos, Gil (1991) afirma que há grandes grupos de delineamentos, e que nem sempre é possível classificar de forma absolutamente rígida uma pesquisa em um ou outro, pois algumas pesquisas não se enquadram facilmente somente em um deles, em função de suas características serem muito específicas.

Esta pesquisa se caracteriza primeiramente como uma pesquisa bibliográfica, dado que foram consultados livros e estudos científicos que já trataram do problema da pesquisa em questão, de identificar indicadores de desempenho apropriados a uma organização. Como citam Lakatos e Marconi (2009, p. 57) “A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo [...]”.

Para Gil (1991, p. 50) “A principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente”. Isto é, propiciam ao pesquisador, explorar novos enfoques, abordando o assunto, não somente no que já foi escrito, mas sim por novas interpretações e conclusões a partir do que foi explorado em campo.

Além do exposto, se delimita como uma pesquisa documental, pois “engloba todos os materiais escritos ou não, que podem servir como fonte de informação para a pesquisa científica” (PRODANOV; FREITAS, 2009, p. 64). Em que neste estudo, se utilizou relatórios da empresa (dados secundários) e informações coletadas por meio de uma entrevista (dados primários). Também se delimita a pesquisa como um estudo de caso “[...] caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento [...]” (GIL, 1991, p. 58). Ou ainda, como complementam Prodanov e Freitas (2009), coleta informações sobre o objeto de estudo, respeitando o processo com muita severidade, objetividade, originalidade e coerência, sendo este um tipo de pesquisa qualitativa por meio de investigação.

E por fim, este estudo também se define como uma pesquisa participante, devido as pesquisadoras terem interagido com os membros entrevistados, como assim definem Prodanov e Freitas (2009). Desta forma, as autoras alternaram as questões do instrumento, conforme o assunto se direcionava, para garantir a colaboração e fundamentação das respostas fornecidas pelos dois diretores.

As pesquisas qualitativas definem que “O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisar é o instrumento-chave” (PRODANOV; FREITAS, 2009, p. 81). O que define a forma de abordagem do problema deste estudo, pois a autora participará de forma direta e intensa no ambiente de estudo e com o objeto em questão.

COLETA DE DADOS

Esta entrevista de carácter exploratório “[...] é relativamente estruturada [...]” conforme Prodanov e Freitas (2009, p. 118), por não seguir uma ordenação específica das questões, ou seja, são questões semiestruturadas. Também se definiu por esta forma de coleta, uma vez que Lakatos e Marconi (2012,

p. 80) definem as entrevistas como “[...] um encontro entre duas pessoas, a fim de que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto, mediante uma conversação de natureza profissional.”.

Nessa linha de pensamento, realizou-se uma conversa com os diretores da Alpha, na sede da empresa, no mês de Janeiro, com intervalo de uma semana entre cada entrevista, com base em formulário semiestruturado, composto por 10 questões, buscando o objetivo geral, levantando os indicadores que evidenciem o desempenho do setor marketing da empresa Alpha, no ponto de vista dos diretores.

As questões de número 1 a 7 procuraram atender ao primeiro objetivo específico: identificar os objetivos a serem alcançados pelo setor de marketing da empresa Alpha; a questão de número 4 procurou diretamente atender ao segundo objetivo específico: atribuir indicadores e metas aos objetivos a serem alcançados pelo setor de marketing; e as questões de 8 a 10 procuraram atender ao último objetivo específico: formular uma ferramenta a exemplo de um *dashboard* (painel de instrumentos).

Os formulários semiestruturados ou não padronizados, como definem Prodanov e Freitas (2009), são mais flexíveis, oportunizando ao entrevistador dar ênfase a questões mais críticas e direcionar a entrevista relativa aos seus interesses.

ANÁLISE DOS DADOS

Para Prodanov e Freitas (2009), a análise dos dados deve ser feita com o propósito de atender os objetos da pesquisa, seguindo a metodologia estabelecida e referenciando autores entendedores do assunto e somente por fim, ser complementada pela opinião do pesquisador. Dentro deste contexto, o quadro 1 apresenta uma síntese da análise dos dados, realizada pela autora, que servirão para melhor entendimento de como se coletou as informações relevantes deste estudo, as quais foram analisadas, interpretadas e apresentadas no capítulo seguinte.

ENTREVISTA EMPRESA ALPHA - RESUMO DA ANÁLISE DOS DADOS			
Data	Participantes	Realizado	Duração
21/01/2016	Sócio 1 - Diretor Financeiro e Pesquisadora	Entrevista realizada e gravada; via formulário semi estruturado.	1 hora e 40 minutos
28/01/2016	Sócio 2 - Diretor Executivo e Comercial e Pesquisadora	Entrevista realizada e gravada; via formulário semi estruturado.	50 minutos
09/02/2016	Pesquisadora	Ouviu-se o som das gravações duas vezes cada uma.	4 horas
09/02/2016	Pesquisadora	Resumiu-se por escrito as informações mais relevantes de cada uma, enquanto se ouvia o som.	4 horas
03/03/2016	Pesquisadora	Organizou-se via planilha de Excel o que foi relatado, cruzando as opiniões.	2 horas
07/03/2016	Sócio 1 e Sócio 2 e Pesquisadora	Certificou-se do que foi entendido, repassando as divergências de opiniões entre os dois, até que eles chegassem num consenso referente às variáveis do setor de marketing e suas metas.	35 minutos

Quadro 1 - Entrevista Empresa Alpha - Resumo da análise dos dados

Fonte: Elaborado pelas autoras

ESTUDO DE CASO

Neste capítulo, são apresentados os resultados da pesquisa, que contém a análise descritiva dos resultados obtidos por meio da aplicação do questionário semiestruturado. Também é apresentado a proposta da autora para avaliação de desempenho, por meio de uma ferramenta, a exemplo de um *dashboard*.

Antes de se apresentarem os resultados da pesquisa, é importante expor que os diretores concordam com o objetivo do estudo e responderam na questão 8 (Você considera importante avaliar o desempenho dos setores da empresa e percebe isso como uma estratégia de gestão?) e na questão 9 (Você acredita que um painel *full time* com informações sobre o alcance dos objetivos e metas do marketing da empresa, auxiliaria na avaliação de desempenho do mesmo?), que consideram muito importante o monitoramento de resultados e que tentam, por meio de reuniões semanais, tomar conhecimento do andamento de cada parte da empresa, questionando os gerentes de cada área sobre o andamento de assuntos pertencentes aos mesmos.

Os diretores relatam que nas reuniões são trazidos relatórios, e-mails, orçamentos e dados diversos, os quais eles tomam por base para tomadas de decisões. Entretanto, reconhecem que todos os documentos são vulneráveis à alterações e manipulações e que, mesmo confiando nos seus colaboradores, consideram extremamente relevante a possibilidade do uso de uma ferramenta de apoio mais segura, com dados históricos.

Os diretores também afirmam, na questão 10 (Você consideraria esse painel como uma vantagem competitiva?), que veem essa ferramenta de apoio como uma vantagem competitiva, já que o mercado exige rápidas tomadas de decisões. Deram como exemplo disso a própria empresa, que não tem um planejamento estratégico definido, pois eles acreditam que na realidade do mercado, as organizações não podem estar “engessadas por papéis”, mas sim, dispostas a mudanças dinâmicas.

Em contraponto à opinião dos diretores da *Alpha* sobre o planejamento estratégico, pode-se citar Oliveira (2007), que se refere ao mesmo como um processo contínuo, que pressupõe a necessidade de decisões antes, depois e durante sua implantação. O autor cita também que o planejamento estratégico reduz a incerteza no processo decisório e, conseqüentemente, provoca o aumento da probabilidade de alcance dos objetivos e metas de uma empresa que, neste ponto de vista, vem ao encontro da opinião dos diretores quando eles responderam que veem a importância de monitorar os seus resultados para garantir a própria eficiência e eficácia.

Com essa mesma opinião, Kaplan e Norton (1997, p. 2) citam que justamente por esses ambientes cada vez mais complexos que as empresas competem, “é fundamental que exista uma perfeita compreensão de suas metas e dos métodos para alcançá-las”, e que o planejamento por *Balance Scorecard* traduz em um conjunto abrangente esse controle e essa gestão estratégica.

Chiavenato (2009), quando esclarece a diferença entre planejamento e programação, cita que para planejar-se é necessário saber onde se está (situação), para onde sopram os ventos (tendências) e

para onde se quer ir (objetivos), diante disso, para os objetivos do setor de marketing, primeiramente procurou-se alinhar, pelas questões de 1 a 5, os objetivos macros da empresa, e depois, pelas questões 6 e 7, se identificar os objetivos a serem alcançados pelo setor de marketing da empresa *Alpha*; primeiro objetivo específico deste estudo.

As respostas da primeira parte da entrevista, com as questões de 1 a 10, serviram como base para proposição do painel *dashboard*, criado e apresentado neste mesmo capítulo. Este embasamento é muito importante para os gestores, pois se refere ao que eles pretendem medir, ou seja, a intenção de avaliação periódica pela empresa, devido à relevância dessas informações nas suas tomadas de decisões. Por conseguinte, medir é importante, pois conforme Kaplan e Norton (1997, p. 21), “o que não é medido não é gerenciado”.

Portanto, os quadros 2, 3, 4 e 5 apresentam os objetivos e metas a serem alcançados pelo setor de marketing e destacam, também, três objetivos de cada “P” do composto de marketing que os diretores consideram os mais importantes e, por isso, também são apresentados cada um deles. A classificação de cada objetivo dentro do composto de marketing foi realizada pela autora.

CONSIDERAÇÕES DOS DIRETORES	OBJETIVOS E METAS RELATADAS PELOS DIRETORES	RELEVANTES
Apresentar novidades a cada estação	Ter no mínimo 3 novidades relevantes e perceptíveis por estação.	***
Ter bom desempenho em cada coleção	Alcançar 70% da venda em peças, antes de entrar a coleção seguinte.	
Analisar compras de produtos	Acertar 80% a venda das apostas de coleção (compras acima de 350 und/cor).	***
Cumprir com o cronograma semanal da modelagem	Disponibilidade de 35 novos modelos/semana ao custo previsto.	
Diminuir erros dos modelistas	Tolerável apenas 5 alterações por semana por modelista.	
Medir desempenho dos designer	Ter coleção composta por criação de: 40% Martina / 35% Gabriela / 25% Vinicius.	
Melhorar qualidade dos produtos	Diminuir para 10% ao ano, o número de peças com defeito de fabricação.	
Melhorar percentual de devoluções dos lojistas	Diminuir 5% na média anual de devolução de lojistas.	
Medir tempo de produção das coleções	Respeitar prazo de 120 dias para produção mais frete China-Brasil.	
Controlar estoques	Terminar o ano de 2016 com estoque inferior a 10% do que foi comprado para o ano.	***
Realizar pesquisas no Brasil com equipe de criação e desenvolvimento	Realizar a análise de ciclos de vida dos produtos, e a concorrência de forma a embasar a criação.	
Realizar pesquisas internacionais com equipe de criação e desenvolvimento	Antecipação de tendências visando a acertividade da coleção.	

Quadro 2 - Intenção de Avaliação sobre o Produto

Fonte: Elaborado pelas autoras

Quanto a produto, primeiro P do composto de marketing, um dos objetivos mencionados de extrema importância foi “ter, no mínimo, três novidades relevantes e perceptíveis por estação”, pois os diretores têm certeza que esse é o grande diferencial da marca; apresenta novidades aos clientes, as quais lhes despertam interesse de compra. Essa proposta da empresa seria considerada até mesmo a vantagem competitiva da mesma, devido ao formato estrutural e estratégico da criação e desenvolvimento dos produtos, que o realiza inteiramente no Brasil, por três designers e quatro assistentes, enquanto as marcas concorrentes compram produtos prontos na China, vistos em showrooms de fábricas, feitos para o mundo inteiro consumir.

Esse diferencial resulta em uma coleção mais elaborada, embasada nas necessidades dos clientes, nas preferências das consumidoras e também em uma coleção mais focada em tendências de moda e consumo. Lamb (2004) defende a mesma visão que a marca tem, porque compete ao marketing oferecer produtos que atendam perfeitamente o que seu público deseja, ou seja, esta preocupação da marca em surpreender com novidades é algo realmente relevante, uma vez que os concorrentes não tem o mesmo foco.

Para Kotler e Armstrong (1999), produtos são bens tangíveis oferecidos ao mercado para satisfazer necessidades ou desejos, bem como os serviços. Estes, porém, são bens intangíveis, que são ofertados para venda, a fim de atender determinados públicos alvos. Então, relacionado à mesma proposta de entender e atender o consumidor, os diretores também levam muito em consideração “acertar a venda de 80% das apostas da coleção”, essas apostas mencionadas se referem aos modelos que o marketing acredita ter maior potencial de venda e, por isso, compra (solicita a produção) de 350 unidades de cada item definido. A assertividade desses produtos “apostas” precisa ser de 80%, pois assim, considera-se que o produto está, principalmente, atendendo às necessidades e desejos, que as pesquisas de mercado e moda estão sendo bem realizadas e que a empresa está vendendo bem, dentro do esperado (apostado).

Para Kotler (1998), o planejamento do composto de produto é largamente de responsabilidade dos planejadores estratégicos, mas é embasado nas informações fornecidas pelos profissionais de marketing; bem como a *Alpha* exercita no seu processo e, por isso, ela se interessa no acompanhamento e controle deste resultado/alcance quanto aos produtos.

E ainda, quanto ao comprometimento do marketing aos produtos, os diretores disseram que o setor precisa trabalhar bem o ciclo de vida dos produtos e principalmente a curva ABC dos mesmos, para “terminar o ano com estoque inferior a 10% do que foi comprado para o ano”, ou seja, do que foi criado no Brasil e importado pela empresa.

A curva ABC é muito usada para administração dos estoques, e também para definição de políticas de venda, segundo Gonçalves (2010, p. 170), seu objetivo “é identificar os itens de maior valor de demanda e sobre eles exercer uma gestão bem mais refinada, especialmente porque representam altos valores de investimentos e seu controle mais apurado vai permitir grandes reduções nos custos dos estoques”.

Seguindo a mesma linha, Pozo (2002, p. 86) afirma que a curva ABC “é extremamente vantajosa, porque se pode reduzir as imobilizações em estoques sem prejudicar a segurança, pois ela controla mais rigidamente os itens de classe A e, mais superficialmente, os de classe C”, vindo ao encontro com o que a empresa preza, tendo a intenção de medir esse fator.

Os objetivos e metas do P de Preço são apresentados no quadro 3:

CONSIDERAÇÕES DOS DIRETORES	OBJETIVOS E METAS RELATADAS PELOS DIRETORES	RELEVANTES
Barganhar preço na cotação de produtos na China	Reduzir de 5% a 10% os preços de compra, cotados na China.	***
Manter preços de venda	Manter a média do PV de bolsas - R\$129,90, minibolsas - R\$89,90 e carteiras - R\$ 54,90.	***
Manter custo fixo interno por produto	Não aumentar o custo fixo por produto referente a estrutura no Brasil.	***

Quadro 3 - Intenção de Avaliação sobre o Preço
Fonte: Elaborado pelas autoras

Os três objetivos principais, classificados em preços, representam bem a apreensão dos direitos sobre o cenário da economia do país, pois, como informa o site Valor Econômico, o consumo das famílias diminuiu 1,7% no primeiro trimestre deste ano, perante aos três meses anteriores, e o Produto Interno Bruto (PIB), na comparação com o primeiro trimestre de 2015, teve queda de 5,4%. A marca, que comercializa produtos para a classe C, foi afetada pela instabilidade financeira da população brasileira, o que preocupa seus gestores, entretanto, foi favorecida com o aumento do Dólar em relação ao Real e, por consequência, pela retração das importações por parte dos concorrentes.

Desta forma, o interesse em controlar custos e despesas aparece detalhado por eles como “reduzir de 5% a 10% o preço de compra na China”, “não aumentar os custos fixos por produto referente a estrutura no Brasil” e “manter a média dos preços de venda”, para que o marketing consiga promover com competitividade positiva os seus produtos, que não competem tanto com relação a produtos semelhantes de outras marcas quanto com concorrentes indiretos, como por exemplo: as despesas domésticas e familiares nos lares das brasileiras.

Para Kotler e Armstrong (1999, p. 235), “em sentido mais amplo, preço é a soma dos valores que os consumidores trocam pelo benefício de possuírem ou usarem um produto ou serviço.” A definição do autor citado permite o entendimento de que o preço é o valor atribuído para uma troca de expectativas, gerada por compradores e por vendedores. Todavia, essa troca é muito bem mensurada pelo consumidor, que precisa “abrir mão” de alguma outra coisa para realizá-la; então o desafio e preocupação da empresa deve ser dobrado, para garantir que as vendas aconteçam, tornando o preço justo e viável ao consumidor. E assim se dá a relevância desses objetivos e a necessidade de mensurá-los.

Os objetivos e metas do P de Praça são apresentados no quadro 4:

CONSIDERAÇÕES DOS DIRETORES	OBJETIVOS E METAS RELATADAS PELOS DIRETORES	RELEVANTES
Medir desempenho do Ecommerce	Recuperar investimento de mídia no Ecommerce em 1 ano.	
Medir desempenho do Ecommerce	Vender 300 peças por mês no Ecommerce com investimento de mídia mensal programado (R\$3.000,00).	
Medir vendas por segmento de produtos	Crescer 12% na venda de bolsas, 105% na venda de minibolsas e 32% na venda de carteiras em 2016.	***
Medir faturamento por canais de venda	Crescer 5% no faturamento de varejo, 30% no faturamento de atacado em relação a 2015. Ter venda maior que o investido no Ecommerce.	***
Medir Marketshare	Aumentar de 1.000 para 1.200, o número de clientes varejistas positivados por coleção.	***
Comunicação com representantes	Enviar 1 vez por semana email ou mensagem de Whatsup para os representantes.	

Quadro 4 - Intenção de Avaliação sobre a Praça
Fonte: Elaborados pela autoras

A Alpha entende que o preço não é tão determinante quanto a praça, no que se diz respeito ao faturamento e resultado da empresa e, por esse motivo, ela tem muito cuidado com o terceiro P do composto de marketing, pois, conforme Lamb (2004, p. 371), os canais bem trabalhados em parceria “atendem às necessidades dos consumidores de maneira mais efetiva, assegurando que os produtos certos cheguem às prateleiras no momento certo e por um custo menor, aumentando as vendas e os lucros”.

Deste modo, dentre os objetivos principais do marketing quanto à praça estão: “Crescer 12% na venda de bolsas, 105% na venda de minibolsas e 32% na venda de carteiras em 2016”, também esperam “crescer 5% no faturamento de varejo, 30% no faturamento de atacado, em relação a 2015 e ter venda maior que o investido no Ecommerce no término do seu primeiro ano”, que são os três canais de vendas atuais da empresa, sendo que o Ecommerce foi lançado em Março de 2016.

Os diretores disseram se preocupar em evitar os conflitos de canais, já que acreditam que cada um deles tem seu potencial de venda e um não pode influenciar o outro negativamente para que os resultados sejam satisfatórios em todos. Ao contrário da opinião dos diretores, Lamb (2004) pensa que o conflito não é de um todo ruim, pois, às vezes, estimula um canal acomodado a melhorar seu rendimento com base no desempenho do outro, que acompanha melhor o ritmo.

O último objetivo com intenção de avaliação sobre a praça faz referência ao aumento de clientes no Brasil, ou então, ao seu *marketshare*: “aumentar, de 1.000 para 1.200, o número de clientes varejistas positivados por coleção”. Essa expectativa da empresa é consequência do seu histórico crescente de

vendas, que nos últimos dois anos foi bem representativo nos resultados da mesma e, diferente da situação do mercado, conforme dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), em que a atividade da empresa enquadrada como moda, semelhante à atividade: Tecidos, Vestuário e Calçados, apresenta em 2016 receita nominal de vendas em decréscimo, acumulada nos últimos doze meses em 5,9% negativa.

Medir e acompanhar o desempenho dos canais de vendas é uma ação estratégica, pois é através dele que se têm parâmetros de mercado e desempenho; Kaplan e Norton (2004), defendendo o BSC, citam que as vantagens do mesmo em uma organização é justamente assegurar a obtenção dos resultados desejados, sejam eles qualitativos ou quantitativos, e acrescentam, ainda, quanto a conquistar novos clientes, que esse “é o processo de gestão de clientes mais difícil e mais dispendioso” (KAPLAN; NORTON, 2004, p. 117) dentro da perspectiva de clientes. Portanto, a Alpha tem razão em querer medir prioritariamente estes pontos.

Os objetivos e metas do P de Promoção são apresentados no quadro 5:

CONSIDERAÇÕES DOS DIRETORES	OBJETIVOS E METAS RELATADAS PELOS DIRETORES	RELEVANTES
Cumprir com o orçamento de marketing	Limitar o orçamento de marketing em R\$500.000,00 por semestre.	***
Cumprir com orçamento da Couromoda e Francal	Limitar acréscimo das despesas em 5% referente a feira anterior.	
Manter custo de catálogos	Manter custo de página em R\$0,38.	
Desempenho redes sociais	Alcançar 400 mil seguidores em 2016 - Facebook <i>Alpha</i>	***
Desempenho redes sociais	Manter engajamento da marca acima de 0,90% ano.	
Marcar espaço da marca no mercado	Desenvolver e fornecer 150 materiais de divulgação (banners, <i>outdoor</i> , adesivos, etc.) por semestre.	***

Quadro 5 - Intenção de Avaliação sobre a Promoção

Fonte: Elaborado pelas autoras

No âmbito do último P de composto de marketing - promoção, os pontos de interesse de análise citados de maior relevância não estão tão interligados quanto os pontos de preços, já mencionados, por exemplo. Os diretores disseram não participar tanto das estratégias de promoção, por desconhecerem a funcionalidade de todas as plataformas digitais que utilizam. E esse planejamento, de como promover a marca, fica sob responsabilidade da gerente de marketing e do gerente comercial.

Mesmo assim, indicaram os seguintes pontos como importantes: “limitar o orçamento de marketing em R\$500.000,00”, por acreditarem no conceito chamado função-resposta da publicidade, “a participação nas vendas ou no mercado começa a reduzir, não importa o quanto seja investido em propa-

ganda e promoção de vendas” (LAMB, 2004, p. 515); “alcançar 400 mil seguidores Alpha”, que se refere aos seus seguidores na página do Facebook, principal veículo de comunicação das marcas nacionais e internacionais; e “desenvolver e fornecer 150 materiais de divulgação, como banners, outdoors, adesivos, etc., por semestre”, como estratégia de fixação da marca, já que isso, nas palavras deles, “amarra” o lojista de forma a ter que sempre ofertar os seus produtos, já que os consumidores finais veem a mídia no ponto de venda e solicitam aquele produto exposto.

Ainda sobre promoção, faz-se necessário nesta análise dos dados acrescentar mais alguns pontos relevantes que a empresa tem por rotina acompanhar, e que não foram citadas pelos diretores, mas são de conhecimento da intermediadora da pesquisa e autora deste estudo, por ela ser gerente de marketing da empresa em questão. Desta forma, o quadro 6 representa um complemento aos objetivos do P - promoção.

COMPOSTO DE MARKETING	OBJETIVOS RELATADOS PELA GERENTE DE MARKETING
PROMOÇÃO	Ter um site atrativo e interessante.
	Mostrar o maior número de produtos aos clientes, por meio do site
	Comunicar-se de forma bem distribuída nas plataformas digitais, seguindo a expectativa dos investimentos em cada uma.
	Ter taxa de conversão de vendas da loja virtual na média do mercado eletrônico.
	Realizar avaliação de campanha publicitária por coleção
	Realizar parcerias com blogueiras e ter alcance esperado.
	Ter produtos exibidos nas novelas e revistas nacionais.
	Viabilizar materiais off-line

Quadro 6 - Complemento de intenção de avaliação de desempenho

Fonte: Elaborado pelas autoras

Com a apresentação do quadro acima, encerra-se o detalhamento das respostas fornecidas pelos diretores, a fim de identificar o que, para eles, é importante estar sob análise constante dentro do setor de marketing, tão importante pela dimensão de tudo que o compõe. E relacionado a isto, percebe-se que alguns dos objetivos mencionados foram confundidos por eles, como processos internos do setor, ou seja, com a execução das estratégias. Por exemplo: diminuir para 10% o número de peças com defeitos de fabricação e respeitar o prazo de 120 dias para a produção, mais o frete China-Brasil, etc.

No BSC, os processos internos tem relação direta com o cliente, pois eles “são críticos para a geração de valor percebido pelo cliente” (HERRERO, 2005, p. 120) e, por isso, faz-se necessário refletir o quanto as perspectivas do BSC estão relacionadas ao marketing, já que ambas são fundamentadas na relação entre a organização e os seus clientes.

Herrero (2005) também expõe a importância da alta administração estar próxima de quem a executa, já que a execução é tática e não estratégica e, por isso, elas devem andar lado a lado para se chegar à excelência. Descrição semelhante ao que aconteceu no processo de respostas, já que os diretores estão tão próximos dos setores e acabaram por citar os processos internos como pontos estratégicos, mostrando a inter-relação das duas coisas, que Herrero menciona ser imprescindível.

Kaplan e Norton (1997) também afirmam que os processos internos permitem a unidade no negócio, uma vez que têm compromisso de ofertar proposta de valor para atrair e reter clientes (também competência do marketing) e satisfazer as expectativas dos acionistas quanto ao retorno financeiro (a mesma expectativa dos diretores da Alpha e, por isso, mostraram em suas respostas pontos relativos à perspectiva dos processos internos, defendida pelo BSC).

Então, após apresentado o primeiro objetivo específico deste estudo, dá-se sequência pelo quadro 7, na apresentação do segundo objetivo: atribuir indicadores de desempenho para as metas definidas pelos diretores, quanto aos objetivos a serem alcançados pelo setor de marketing.

COMP.DE MARKETING	INTENÇÃO DE AVALIAÇÃO	INDICADOR DE DESEMPENHO	META
PRODUTO	Novidades-inovações por coleção	Número de novidades-inovações por coleção	>=3
	Desempenho de cada coleção	% de venda de cada coleção ao final do ciclo	>=70%
	Acertividade das apostas da coleção	% de venda das apostas da coleção	>=80%
	Programação da modelagem	Número de modelos por semana	>=35
	Erros de modelistas	Número de erros por modelista por semana	<=5
	Representatividade de cada designer na coleção	% de participação de cada designer na coleção	=40% Martina; 35% Gabriela; 25% Vinicius
	Controle de qualidade dos produtos	% de peças com defeitos de fabricação por ano	<=10%
	Evolução das devoluções de mercadorias	% de devoluções de peças com defeitos pelos clientes	<=5%
	Tempo de produção de uma coleção	Número de dias de produção mais frete por coleção	<=120
	Controle dos estoques	% de estoque acumulado do que está em venda	<=10%
	Realização de viagens nacionais	Número de viagens nacionais realizadas por ano	<=6
Realização de viagens internacionais	Número de viagens internacionais realizadas por ano	<=4	
PREÇO	Cotação de produtos	% de redução total dos preços de compra por coleção	>=5%
	Preços de venda	Média dos preços de venda	<=R\$129,90 bolsas; <=R\$89,90 minibolsas; <=R\$54,90 carteiras
	Evolução do custo fixo interno por segmento	Variação do custo fixo por segmento	= 0
PRAÇA	Retorno loja virtual	Resultado financeiro da loja virtual	>=\$1
	Vendas mensais- loja virtual	Vendas da loja virtual mensal por mês	>=300
	Evolução das vendas por segmento	% das vendas por segmento	>=12% bolsas; >=105% minibolsas; >=32% carteiras
	Evolução do faturamento por canais	% das vendas por canais	>=30% varejo; >= 5% atacado
	Marketshare	Número de clientes atendidos por coleção	>=1200
PROMOÇÃO	Comunicação com representantes	Número de mensagens por semana	>=1
	Orçamento de marketing	Valor das despesas do semestre	<=R\$500.000,00
	Evolução das despesas com feiras nacionais	% das despesas com feiras por ano	<=5%
	Custo página catálogos	Custo de página por coleção	<=R\$0,38
	Desempenho redes sociais	Número de seguidores até 31/Dezembro/2016	>=400 mil Rafithy; >=300 mil Be Forever
	Desempenho redes sociais	% de engajamento no Facebook	>=0,90%
	Promoção da marca em pontos de venda	Número de painéis, banners e adesivos por semestre	>=150
	Desempenho mkt digital - Acessos ao Ecommerce	Tempo médio de permanência no site	>=4 minutos
	Desempenho mkt digital - Acessos ao Ecommerce	Número médio de páginas visitadas no site	>=7
	Desempenho mkt digital - Origens de acessos ao Ecommerce	% de origens de acesso ao Ecommerce	>=60% de ferramentas de busca, 32% de links nas redes sociais, 5% de acessos diretos digitados no navegador, 3% de e-mails marketing
	Desempenho mkt digital - Taxa de conversão	% de conversão em vendas na loja virtual	>=3%
	Avaliação de campanha publicitária por coleção	Satisfação da campanha pela visão dos representantes	>=4
	Alcance de parcerias com blogueiras	Número de pessoas impactadas por parceria	>= 15.000
Investimento em revistas e jornais nacionais	Número de "publicações" em revistas e jornais por mês	>=4	
Avaliação dos materiais off-line	C.P.M (custo por mil) dos materiais off line	>=R\$300,00	

Quadro 7 - Indicadores de Desempenho
Fonte: Elaborado pelas autoras

Com este quadro de indicadores, é possível entender de maneira clara que o BSC pode medir o que se quiser, refletindo a natureza do negócio, pois tem foco na estratégia e na visão, não apenas nos controles financeiros, conforme proposto por Kaplan e Norton (1997).

Diante da elaboração dos indicadores de desempenho da Alpha, a organização poderá além de balancear medidas financeiras e não financeiras, identificar os fatores críticos e trabalhar para corrigi-los, buscando resultados de sucesso. Kaplan e Norton (1997) apontam que o sistema de avaliação deve permitir à administração, em nível de sua gestão estratégica, tomar decisões que exerçam no tempo a função de resolver problemas, readequar procedimentos, perceber problemas e, em último caso, redefinir o processo, seja de planejamento ou do seu controle. Nesta concepção, a proposta de sistema apresentado nos quadros seguintes atende ao terceiro e último objetivo deste estudo: formular uma ferramenta a exemplo de um *dashboard* (painel de instrumentos), que auxilie na gestão, propondo um sistema de avaliação de desempenho do setor de marketing da empresa.

Devido à empresa ainda não ter colocado em prática o uso do instrumento, os resultados apresentados nos quadros seguintes não são registros históricos, são dados ilustrativos, simulando resultados dentro de períodos.

A figura 3 representa a primeira imagem do *dashboard*, em que os diretores terão a opção de selecionar o que lhes interessa ver no momento. As opções são: todos os indicadores, por relevância de indicadores (seleção feita por eles durante a pesquisa), por resultados críticos, ou ainda, individualmente por P, clicando sobre cada variável do composto de marketing. Também é possível a seleção do período de interesse.



Figura 3 - Painel *Dashboard* - Tela inicial
Fonte: Elaborado pelas autoras

Depois de selecionado o desejado, abre-se uma “janela” com a apresentação da seleção, conforme mostra a figura 4, ilustrando a seleção do Produto:

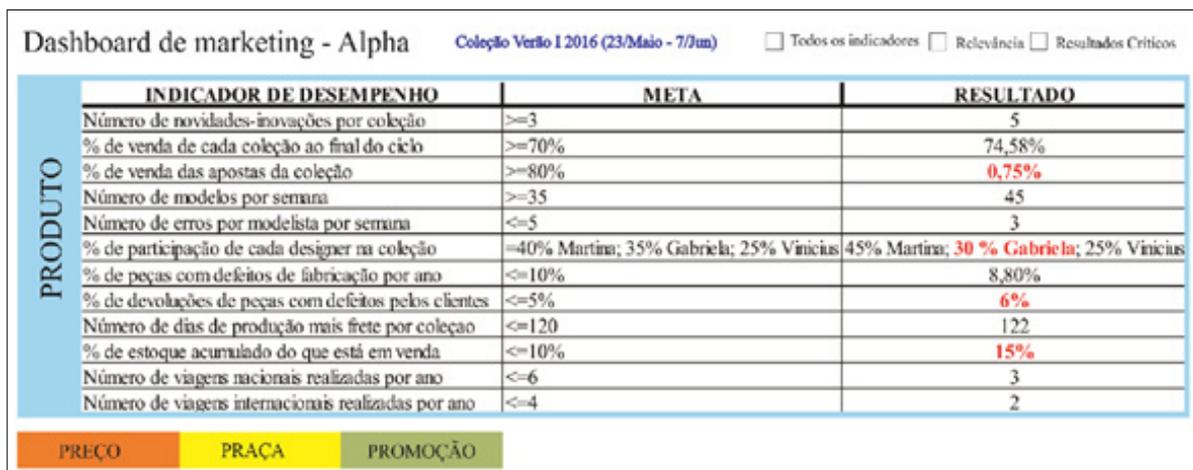


Figura 4 - Painel Dashboard - Seleção de Indicadores (Produto)

Fonte: Elaborado pelas autoras

Já a figura 5 representa a seleção dos indicadores mais relevantes, elencados pelos próprios diretores, durante a entrevista.

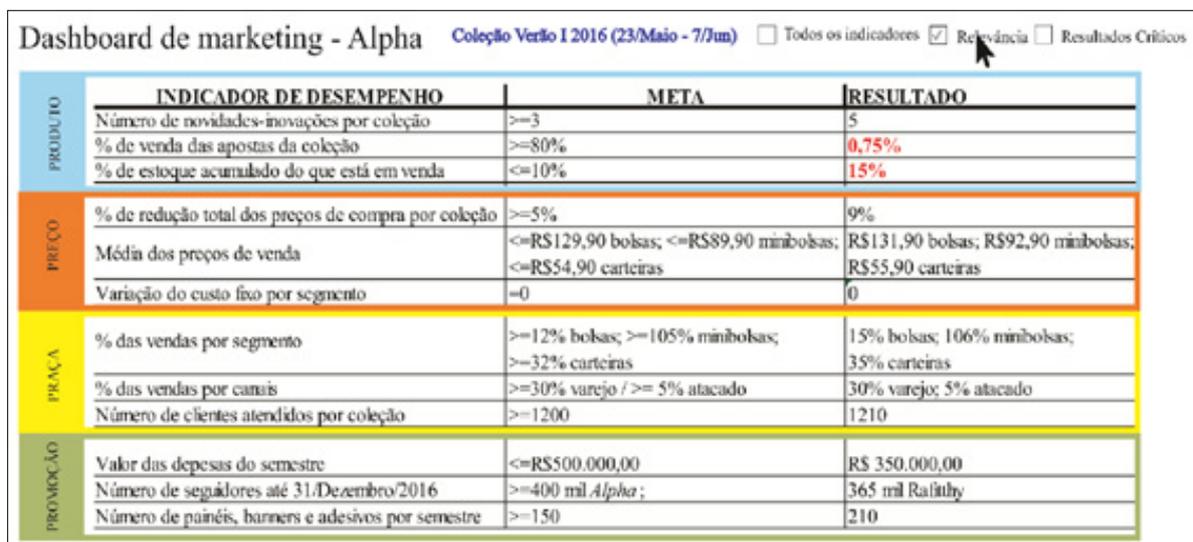


Figura 5 - Painel Dashboard - Indicadores de Maior Relevância

Fonte: Elaborado pelas autoras

E, por fim, a figura 6 representa a seleção dos resultados críticos, que alertam com a cor vermelha para maior atenção sobre eles e para possíveis tomadas de decisão, a fim de melhorar o desempenho e garantir o alcance das metas estabelecidas. Nesta figura, aproveita-se para mostrar a opção de consultar os dados usados para o cálculo do resultado.

Dashboard de marketing - Alpha Coleção Verão I 2016 (23/Maio - 7/Jun) Todos os indicadores Relevância Resultados Críticos

	INDICADOR DE DESEMPENHO	META	RESULTADO
PRODUTO	% de venda das apostas da coleção	>=80%	0,75%
	% de participação de cada designer na coleção	=40% Martina; 35% Gabriela; 25% Vinícius	45% Martina; 30 % Gabriela; 25% Vinícius
	% de devoluções de peças com defeitos pelos clientes	<=5%	6%
	% de estoque acumulado do que está em venda	<=10%	15%
PREÇA	Vendas da loja virtual mensal por mês	>=300	215
PRODUÇÃO	% de origens de acesso ao Ecommerce	>=60% de ferramentas de busca, >=32% de links nas redes sociais, >=5% de acessos diretos digitados no navegador, >=3% de e-mails marketing	61% de ferramentas de busca, >32% de links nas redes sociais, 5% de acessos diretos digitados no navegador, 2% de e-mails marketing
	Satisfação da campanha pela visão dos representantes	>=4	3

Figura 6 - Painel Dashboard - Resultados Críticos
Fonte: Elaborado pelas autoras

Para que o painel tenha relevância no sistema de gestão estratégica, presume-se que os dados e informações sejam confiáveis e contínuos, sustentando e alimentando o mesmo. A partir deste padrão, antes mesmo de o *dashboard* ser implementado, é necessária a sistematização dos seus dados, determinando-se formas de sua obtenção ao longo do tempo.

Uma vez que este estudo não prevê a implantação do *dashboard* e sim a formação da ferramenta, a formatação de coleta e tratamento dos dados deste sistema de indicadores é uma sugestão da autora e não foi submetida ainda à análise dos diretores; mesmo assim, apresenta-se tal para o bom entendimento do estudo:

- O painel eletrônico é formatado pelo próprio setor de T.I. da empresa, por isso permite a seleção dos indicadores a serem vistos;
- O responsável pelo abastecimento dos dados do painel é a gerência de marketing, a qual tem o compromisso de revisar e atualizar os dados uma vez por semana;
- A apresentação para a direção é uma vez por coleção (a cada 45 dias), mas a seleção do período na tela inicial permite análises como: comparação de duas coleções, histórico de todas as coleções, etc.;
- Os indicadores, que são semestrais ou anuais, devem ser apresentados relativos ao momento, para que se consiga ir acompanhando;
- Alguns dados são coletados do sistema de gestão já existente por meio de relatórios, outros das redes sociais que são atualizadas *full time* e ainda, alguns por meio de questionários por e-mails aos responsáveis e conhecedores ao assunto;
- O painel está estruturado de forma dinâmica, o que facilita o acréscimo de indicadores ou a revisão dos atuais para a tomada de decisão.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O tema Avaliação do Desempenho é fundamental para as organizações que se interessam em melhorar continuamente seus resultados, buscando excelência nas suas ações. Não há como discordar de Kaplan e Norton, que só é possível gerenciar aquilo que se é medido, logo, a empresa *Alpha*, interessada na gestão estratégica do seu setor de marketing, diferencia-se de algumas empresas do ramo por contribuir para a elaboração desse estudo e, principalmente, por entender que a avaliação de desempenho é uma necessidade e uma vantagem competitiva no mercado concorrido e dinâmico.

Neste estudo, a partir dos objetivos propostos, da metodologia escolhida e aplicada e, sobretudo, do embasamento teórico nos autores citados, foi possível identificar os objetivos e metas relevantes para a empresa, na área de marketing, alinhados com o foco estratégico pela alta administração. Foi possível, ainda, atribuir indicadores para cada um dos objetivos identificados e, com os mesmos, formular com sucesso o *dashboard* (painel de instrumento) com finalidade de decisões adequadas pelos gestores.

Com o alcance de todos os objetivos propostos, a Alpha passa a dispor de uma ferramenta de fácil compreensão, a qual permite uma visão de todas as ações mais relevantes do composto de marketing e conseqüentemente do setor e, ao mesmo tempo, possibilita melhor administração de alguns processos internos, contribuindo para a excelência da perspectiva dos clientes, defendida pelo BSC.

Considera-se como o maior desafio do sistema de avaliação desenvolvido, a ineficiência da obtenção dos dados e informações internas da empresa que, a princípio e aparentemente, têm condições de consistência, fidedignidade e disponibilidade, mas que podem, na verdade, apresentar problemas sob todos esses ângulos, já que a atualização dos dados será realizada manualmente e apenas a apresentação dos resultados será por meio eletrônico. E como sugestão àqueles que tiverem interesse em ampliar este estudo, que se voltem mais especificamente à implantação do BSC, já que a empresa se mostrou durante todo o estudo muito aberta e interessada em propostas de melhorias. Entende-se que dentre as limitações do estudo está o fato de a pesquisa ter sido construída apenas com a visão pessoal da gerente de marketing sobre o que foi proposto pelos seus gestores; a participação deles nessa parte poderia ter enriquecido ainda mais a ferramenta de controle.

Considera-se ainda, que o estudo foi de grande relevância na especialização acadêmica da autora desta pesquisa, além de que os resultados encontrados oportunizaram à Alpha ser mais competitiva no mercado brasileiro, uma vez que o segmento escolhido é tão relevante e influente na economia do país.

REFERÊNCIAS

- CHIAVENATO, Idalberto. **Visão e ação estratégica:** os caminhos da competitividade. 3 ed. São Paulo: Manole, 2009.
- CHURCHILL Jr., Gilbert A. PETTER, J. Paul. **Marketing:** criando valor para o cliente. São Paulo: Saraiva, 2000.
- FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria:** teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1997.
- GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas S. A., 1991.
- GONÇALVES, Paulo Sergio. **Administração de materiais.** 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
- HERRERO, Emílio. **Balanced scorecard e gestão estratégica:** uma abordagem prática. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO - IBPT. **Empresômetro.** Perfil industrial brasileiro. Disponível em: <<http://www.empresometro.com.br/Content/Files/Estudos/Empresometro-agosto-2014.pdf>>. Acesso em: 2 fev. 2016, 19:09.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. Notícias. **Em fevereiro, vendas do varejo crescem 1,2%.** Disponível em: <<http://saladeimprensa.ibge.gov.br/noticias.html?view=noticia&id=1&id-noticia=3139&busca=1&t=fevereiro-vendas-varejo-crescem-1-2>>. Acesso em: 25 abri. 2016, 20:45.
- KAPLAN Robert S.; NORTON, David P. **A Estratégia em Ação:** Balanced Scorecard. 24. Reimpr. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.
- KAPLAN Robert S.; NORTON, David P. **Mapas Estratégicos: Balanced Scorecard:** convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis. 11. Reimpr. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- KOTLER, Philip. **Administração de Marketing:** análise, planejamento, implementação e controle. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- KOTLER, Philip. **Administração de Marketing:** análise, planejamento, implementação e controle. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- KOTLER, Philip. **Marketing de A a Z:** 80 conceitos que todo profissional precisa saber. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2003.
- KOTLER, Philip. **Marketing para o Século XXI:** como criar, conquistar e dominar mercados. São Paulo: Ediouro, 2009.
- KOTLER, Philip; ARMSTRONG, Gary. **Princípios de marketing.** 7. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999.
- KOTLER, Philip; KELLER, Kevin Lane. **Administração de marketing.** 12 ed. São Paulo: Person Prentice Hall, 2006.

LAMB JR, Charles W.; HAIR JR, Joseph F.; MCDANIEL, Carl. **Princípios de marketing**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

LAMB JR, Charles W.; HAIR JR, Joseph F.; MCDANIEL, Carl. **Princípios de marketing**. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. **Técnicas de Pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. 7. ed. 2. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. **Técnicas de Pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. 7. ed. 6. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2012.

NIVEN, Paul R. **Balanced Scorecard - Passo a Passo**: Elevando o Desempenho e Mantendo Resultados. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional**: conceitos, estrutura, aplicação. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

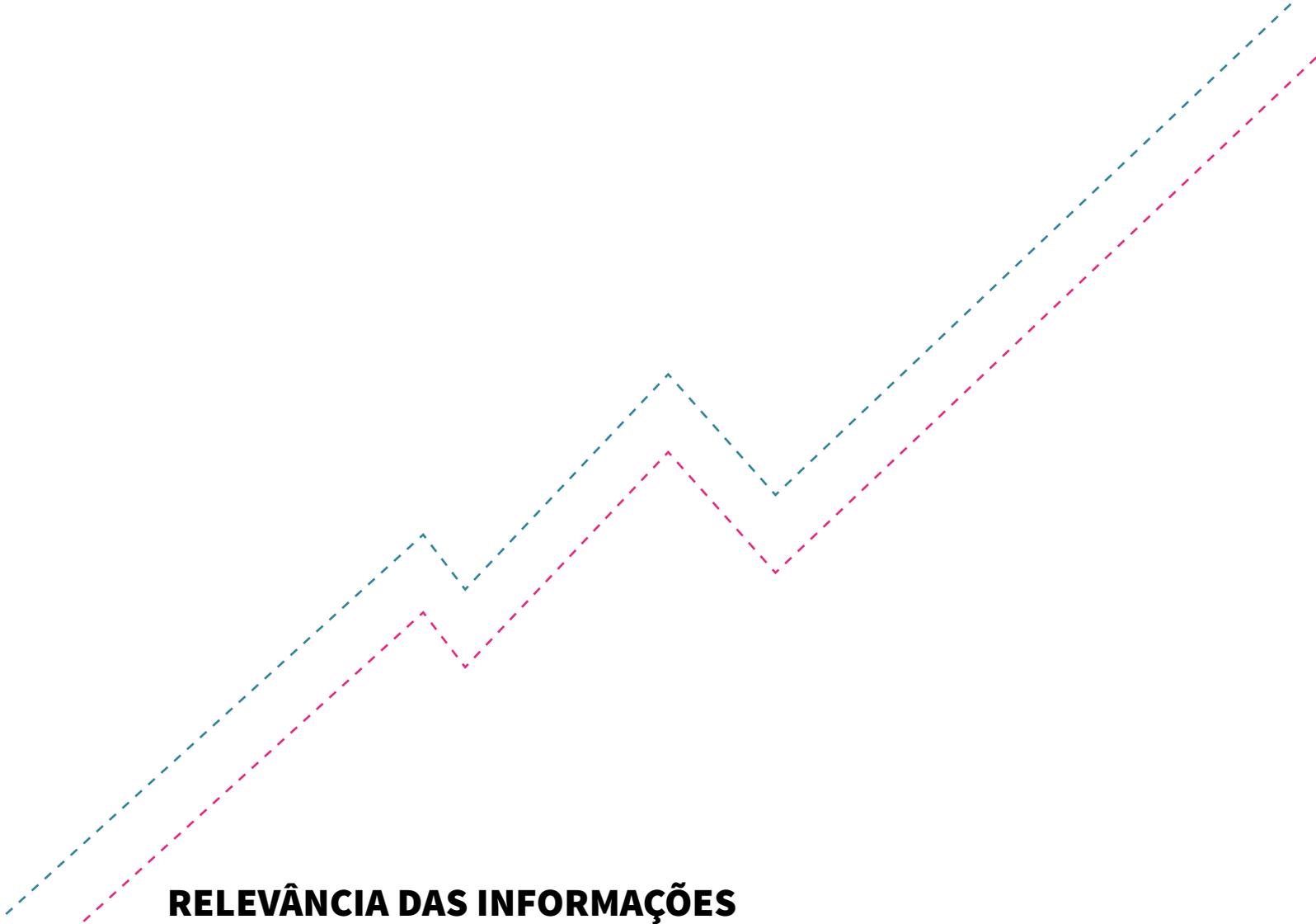
POZO, Hamilton. **Administração de recursos materiais e patrimoniais**: uma abordagem logística. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E.C. **Metodologia do trabalho científico**: Métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 6. Reimpr. Novo Hamburgo, RS: Feevale, 2009.

RICHERS, Raimar. **Marketing**. 10. ed. São Paulo: Elsevier, 2000.

SCHMIDT, Paulo (Org.). **Controladoria**: Agregando valor para a empresa. Porto Alegre, RS: Bookmann, 2002.

VALOR ECONÔMICO. **Brasil**. PIB brasileiro cai 0,3% no trimestre de 2016. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/4584555/pib-brasileiro-cai-03-no-1-trimestre-de-2016>>. Acesso em: 1 jun. 2016, 19:20.



RELEVÂNCIA DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS DAS EMPRESAS BRASILEIRAS PÓS-NORMAS IFRS

RELEVANCE OF ACCOUNTING
INFORMATION OF BRAZILIAN
COMPANIES AFTER IFRS STANDARD

Carine Theisen

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos.
E-mail: carinetheisen@gmail.com.

João Batista Nast de Lima

Doutor em Ciências Contábeis pela Universidade de São Paulo.
Professor na Universidade Feevale.
E-mail: jnast@feevale.br.

RESUMO

As normas IFRS têm participado de forma intensa da arena contábil internacional e nacional. A migração para as normas IFRS no Brasil é considerada a mudança mais relevante na história da contabilidade brasileira. Desde que teve início o processo de convergência para as normas IFRS, muito se ouviu falar sobre o potencial impacto dessas mudanças na contabilidade brasileira, mas ainda existem poucas evidências empíricas que mensuram tais impactos no Brasil. Portanto, este estudo tem como objetivo avaliar a relevância das informações contábeis divulgadas pelas empresas brasileiras abertas com ações negociadas na BM&FBovespa antes e depois da migração para o padrão IFRS. A pesquisa utiliza o modelo de regressão linear, que tem como variável dependente o preço e como variáveis independentes o lucro e o patrimônio líquido. O período total considerado é de 2006 a 2011, sendo que de 2006 a 2008 tem-se o período “pré-IFRS” e de 2010 a 2011 tem-se o período “pós-IFRS”. Além disso, foi mensurada a relevância para a subamostra das empresas brasileiras que participam dos programas de ADRs. Os resultados encontrados comprovam que a relevância das informações contábeis aumentou após a migração para as normas IFRS para ambos os grupos de empresas analisados; porém, não foi possível confirmar a hipótese de que a relevância das informações contábeis permanecesse inalterada para as empresas brasileiras que participam de programas ADRs. Esperava-se que, pelo fato de elas já estarem divulgando suas informações contábeis a um padrão de exigência superior (USGAAP), a migração para as normas IFRS teria um baixo impacto. Entretanto, evidenciou-se que a relevância para essa subamostra também aumentou entre os períodos “pré-IFRS” e “pós-IFRS”.

Palavras-chave: Lei nº 11.638/07. Normas IFRS. Recibos depositários americanos. Relevância. Informação contábil.

ABSTRACT

The IFRS standards have participated in an intense manner in the international and national accounting area. The migration to the IFRS standards in Brazil is considered the most relevant change in the history of Brazilian accounting. Since the process of convergence to the IFRS standards had begun, much was heard about the impinging potential of these changes in the Brazilian accounting, but there are still few empirical evidences that measure these impacts in Brazil. Therefore, this study has the objective of evaluating the relevance of the accounting information revealed by the open Brazilian companies with negotiated stocks on BM&FBovespa before and after their migrating to the IFRS standards. A research has been conducted using the linear regression pattern that has the price as a dependent variant and the net worth and profit as an independent variant. The studied period of time is from 2006 to 2011, being the period from 2006 to 2008 considered “Pre-IFRS” and the period from 2010 to 2011 “Post-IFRS”. Additionally, the relevance to the subsample of the Brazilian companies which participated on ADR programs has also been measured. The results that were found prove that the relevance of the accounting information rose after migrating to the IFRS standards to both groups of studied companies. However, it wasn't feasible to assert the hypothesis that the accounting information relevance remained unaltered to the Brazilian companies which participate on ADR programs, once that it was expected to happen because they are already disclosing their accounting information to a superior demand pattern (USGAAP), the migration to the IFRS standards would have a low impact. Nevertheless, it was noticed that the relevance to this subsample also rose between the “Pre-IFRS” and “Post-IFRS” periods.

Keywords: Law nº 11.638/07. *International financial reporting standards* (IFRS). *American depositary receipts* (ADR). Relevance. Accounting information.

INTRODUÇÃO

A literatura contábil destaca que a qualidade e a relevância das informações emanadas pela contabilidade dependem de vários fatores. Além das características das normas contábeis locais, também conhecidas como princípios contábeis geralmente aceitos, outros aspectos de natureza econômica, política e social corroboram de forma incisiva para o estabelecimento do *status quo* da contabilidade em um país.

Durante a vigência da Lei nº 6.404/76, que perdurou entre 1976 e 2007, o Brasil nitidamente possuía diversos atributos que construíram um cenário propício para que as empresas divulgassem informações contábeis de baixa qualidade informacional para os seus usuários externos.

Esses atributos podem ser sintetizados, de acordo com Ali e Hwang (*apud* LIMA, 2011), como sendo o ordenamento do sistema jurídico de um país, a principal fonte de financiamento externo das empresas, o amadurecimento da profissão contábil e o grau de vinculação da contabilidade com a legislação tributária.

O sistema jurídico vigente nos países pode ser classificado de duas formas. O sistema originado na Inglaterra e expandido para os países por ela colonizados é denominado de Lei Comum (*Common Law*), o qual preconiza um ordenamento de decisões jurídicas baseadas em princípios e com pouca aplicação de regras. Em paralelo, a contabilidade nesses países tende a gerar informações contábeis baseadas na aplicação de princípios ao invés de regras. Dessa maneira, privilegia-se que a contabilidade capture e divulgue a essência econômica dos fatos, atendo-se à visão macro em lugar da particularidade, que é típico da aplicação de regras. Como consequência, tem-se nesses países uma informação contábil com maior qualidade informativa e, por conseguinte, mais relevante para o usuário externo.

A outra forma de ordenação jurídica é a Lei do Código (*Code Law*). Originada nos países da Europa Continental e introduzida nas nações por eles colonizadas, determina que as decisões jurídicas, para serem aplicadas, estejam previstas em um código. Nesse sentido, o que não está previsto não é permitido. Novamente, formando um elo com a contabilidade, nos países onde vigora a Lei do Código, as informações contábeis tendem a apresentar baixa qualidade informacional e pouca relevância por se limitarem a ser o mero reflexo das aplicações de regras anteriormente estabelecidas.

As fontes de financiamento das empresas (capital de terceiros e capital próprio) exercem influência sobre a qualidade da informação contábil. Nos países em que as empresas têm à disposição uma ampla oferta de financiamento via mercado de capitais, a tendência é que as informações contábeis apresentem maior qualidade informacional, uma vez que esses usuários externos, que financiam as empresas, têm nelas o principal vínculo informativo acerca da situação financeira da empresa. Por sua vez, nos países onde o mercado de capitais é restrito, as empresas recorrem aos bancos para obter financiamento. Naturalmente, nesse caso, as empresas terão baixo incentivo para divulgar informações contábeis de alta qualidade, visto que os principais usuários (bancos) já estão supridos em termos informacionais, independentemente da divulgação das demonstrações contábeis, pois têm acesso aos dados gerenciais da empresa.

O amadurecimento da profissão contábil também é apontado como um fator determinante para a maior ou menor qualidade da informação contábil em um país. Quando a classe contábil tem forte influência na elaboração das normas que regem o seu dia a dia, espera-se que a informação contábil seja mais relevante. Por outro lado, quando o amadurecimento e a influência da classe contábil são baixos, a tendência é que as normas contábeis sejam estabelecidas através de legislação governamental, reduzindo assim a participação dos próprios agentes envolvidos (contadores) nas normas que direcionam a sua prática diária.

Por fim, quanto maior for a vinculação da contabilidade com o sistema tributário de um país, menor será a qualidade e a relevância da informação contábil. Nesse caso, o foco para a elaboração das informações contábeis será o fisco, e não o usuário externo. Nessa perspectiva, as informações oriundas da contabilidade tendem a ser pouco relevantes para o usuário externo, pois estão em segundo plano na hierarquia de interesses.

Diante desses fatores determinantes da qualidade da informação contábil, convém apontar a situação do Brasil. Infelizmente, o país reúne todos os atributos que estão associados aos incentivos para a divulgação de informações contábeis de baixa qualidade informacional. Ou seja, o sistema jurídico em vigor é baseado na Lei do Código, as empresas obtêm financiamento prioritariamente através dos bancos, a classe contábil não elabora as próprias normas e existe uma forte vinculação entre a contabilidade e o sistema tributário.

Entretanto, um novo componente que contribui para o aumento da qualidade da informação contábil foi introduzido nesse cenário. Em 2008, o Brasil iniciou o seu processo de convergência para as normas contábeis internacionais, conhecidas como *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Assim, torna-se oportuno questionar: a adoção das normas IFRS tornou as informações contábeis das empresas brasileiras mais relevantes?

Pretende-se, através desse questionamento, verificar se a relevância das informações contábeis das empresas brasileiras aumentou após a migração completa para as normas IFRS em 2010. Ou seja, se a introdução de um novo regimento contábil (IFRS) é capaz, por si só, sem considerar a alteração dos demais fatores determinantes da qualidade da informação contábil, de gerar informações mais relevantes.

Assim sendo, este estudo apresenta como objetivo geral avaliar a relevância das informações contábeis divulgadas pelas empresas brasileiras abertas com ações negociadas na BM&FBovespa antes e depois da migração para o padrão IFRS, verificando se, após todo esse período de adaptação à Lei nº 11.638/07, o Brasil realmente passou a apresentar informações que fossem mais relevantes aos olhos dos usuários externos (acionistas).

Este estudo também apresenta dois objetivos específicos:

- mensurar a relevância das informações contábeis antes e depois da migração para o padrão IFRS, de acordo com a metodologia sugerida pela literatura - o modelo de relevância baseado no preço;

- mensurar a relevância das informações contábeis antes e depois da migração para o padrão IFRS das empresas que compuseram a amostra da pesquisa e que participam dos programas de *American Depositary Receipts* (ADRs).

Como resposta ao questionamento proposto e para atender aos objetivos deste estudo, formularam-se duas hipóteses. A primeira hipótese declara que a relevância das informações contábeis das empresas brasileiras abertas com ações negociadas na BM&FBovespa aumentou após a migração para as normas IFRS. Essa hipótese baseia-se na premissa de que a relevância das informações contábeis divulgadas pelas empresas brasileiras abertas com ações negociadas na BM&FBovespa aumentou após a migração para as normas IFRS, uma vez que o padrão pelo qual as empresas estão divulgando suas informações passou a ser o padrão IFRS, que é um padrão internacional e, portanto, proporciona maior qualidade informacional. Pretende-se testar essa hipótese com a aplicação de uma metodologia: o modelo de relevância baseado no preço, comparando-se o período da amostra que engloba os anos antes da adesão às normas IFRS (2006 e 2007) e o período da amostra que engloba os anos após a adesão às normas IFRS (2010 e 2011).

A segunda hipótese considera que a relevância das informações contábeis das empresas brasileiras abertas com ações negociadas na BM&FBovespa que participam dos programas de ADRs não aumentou após a migração para as normas IFRS. Essa hipótese conjectura especificamente que, devido ao fato de as empresas brasileiras que participam de programas de ADRs estarem obrigadas a seguir um padrão elevado de exigências na divulgação de suas demonstrações contábeis, o impacto das normas IFRS não tenha sido tão forte. Isso ocorre por essas empresas já divulgarem suas demonstrações no padrão *Generally Accepted Accounting Principles* (USGAAP), o padrão norte-americano de contabilidade que, por sua vez, é associado a um padrão de qualidade superior ao anteriormente utilizado no país, chamado de Princípios Contábeis Geralmente Aceitos no Brasil (BRGAAP).

Esta pesquisa justifica-se por contemplar uma temática ainda incipiente no Brasil, que relaciona de modo objetivo e mensurável a relevância da informação contábil para o usuário externo (acionistas ou investidores). De acordo com a revisão da literatura, constatou-se que poucos estudos contemplam essa linha de pesquisa, sendo que a maioria deles se restringe a alguns autores. Portanto, espera-se que este estudo venha a corroborar as evidências empíricas já existentes.

Adicionalmente, aponta-se como contribuição a investigação dos efeitos da migração para as normas IFRS no Brasil especificamente sobre as empresas que participam dos programas de ADRs, visto que essa perspectiva de análise é ainda pouco abordada ou quase inexistente no país.

Por fim, espera-se que os resultados desta pesquisa venham a contribuir com o avanço e a disseminação dessa temática nos cursos de Ciências Contábeis, em nível de graduação e pós-graduação, fomentando o interesse em estudos que relacionem e mensurem o impacto das informações contábeis no mercado de capitais.

O presente estudo estrutura-se da seguinte forma: inicialmente, é apresentada a introdução. A seguir, é descrito o referencial teórico, no qual foram abordados temas e conceitos pertinentes para dar o

suporte à pesquisa. O capítulo seguinte é destinado à explanação dos aspectos metodológicos. As análises dos resultados, seguida das considerações finais, encerram a pesquisa.

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo aborda os principais conceitos que norteiam o problema da pesquisa. Inicialmente, é apresentada a cronologia do processo de convergência para as normas IFRS no Brasil e no mundo. Em seguida, é discutida a relação entre a participação nos programas de *American Depositary Receipts* (ADR) e a divulgação de informações contábeis com maior conteúdo informacional. Por fim, trata-se da temática: relevância da informação contábil.

PROCESSO DE CONVERGÊNCIA PARA AS NORMAS IFRS

O crescimento e a globalização da economia mundial, principalmente através da influência financeira das empresas multinacionais em outros países, têm trazido um avanço tecnológico e informacional livre das barreiras do tempo e da distância geográfica. Essas mudanças têm forçado a adaptação das informações contábeis, usualmente preparadas de acordo com padrões e práticas locais, aos padrões internacionais, para que, dessa maneira, atinjam igualmente as perspectivas tanto dos usuários locais quanto externos e possam ser interpretadas de forma unilateralmente correta, sendo utilizadas como bases de medidas ou comparação.

Para auxiliar nesse processo de padronização internacional, onde todos os países pudessem adotar e seguir os mesmos padrões para a elaboração e a publicação de suas demonstrações contábeis, surgiu o *International Accounting Standards Board* (IASB).

O IASB, conforme a Receita Federal do Brasil (2012), constitui uma entidade do setor privado, independente, que foi criada em 1973 com o objetivo de estudar, preparar e emitir normas de padrões internacionais de contabilidade. Com sede em Londres, Inglaterra, é constituído por mais de 140 entidades profissionais de todo o mundo, incluindo o Brasil, representado pelo Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

As normas contábeis emitidas pelo IASB são denominadas de *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e caracterizam-se do seguinte modo:

Demonstrações financeiras são preparadas e apresentadas para usuários externos por muitas entidades ao redor do mundo. Embora tais demonstrações financeiras possam parecer semelhantes, de país para país há diferenças que provavelmente foram causadas por uma variedade de circunstâncias sociais, econômicas e legais e porque diferentes países tiveram em mente as necessidades de diferentes usuários ao definirem as normas nacionais. Estas diferentes circunstâncias levaram a uma variedade de definições dos elementos das demonstrações financeiras, como, por exemplo, o que são ativos, exigibilidades, patrimônio líquido, receitas e despesas. Tais

diferentes circunstâncias também resultaram no uso de distintos critérios para o reconhecimento de itens nas demonstrações financeiras e em uma preferência por diferentes bases de mensuração de tais itens. O IASB está comprometido em reduzir tais diferenças buscando harmonizar as regulamentações, normas contábeis e procedimentos relativos à preparação e apresentação das demonstrações financeiras. O IASB acredita que maior harmonização pode ser objetivada focando-se nas demonstrações financeiras que são preparadas para o propósito de prover informações úteis na tomada de decisões econômicas (CARVALHO; LEMES; COSTA, 2006, p. 16).

Por meio dessa definição, percebe-se que as normas IFRS são normas internacionais de contabilidade que visam à harmonização das demonstrações financeiras entre nações, no sentido de unificar esses elementos primordiais no processo de gestão das empresas, tornando-se um grande desafio para a ciência contábil e para os seus estudiosos.

Lima (2010) ressalta que uma importante característica das normas IFRS é o reduzido uso de regras em seu conjunto de pronunciamentos e interpretações, o que faz com que se considere que eles sejam baseados em princípios. O autor afirma que é natural que, tendo como finalidade a aplicabilidade em diversos países, tais normas devem ser desprendidas de regras que poderiam causar distorções em razão do contexto no qual são utilizadas.

Nesse sentido, Maciel (2011, p. 31) destaca:

As demonstrações contábeis são preparadas e apresentadas para usuários externos com objetivos distintos e de necessidades diversas. Embora tais demonstrações contábeis possam parecer similares internacionalmente, existem diferenças que possivelmente possam ter sido causadas por uma variedade de diferenças sociais, econômicas e legais, levando em consideração as necessidades dos usuários das demonstrações contábeis quando estabeleceram os requisitos em cada país de adoção.

A definição referida por Maciel (2011) consta na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Preparação das Demonstrações Contábeis (CPC 00), que é considerada pela diretoria do IASB como um padrão a ser seguido para a preparação das demonstrações contábeis das empresas durante o primeiro ano de aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade. Ernst & Young e Fipecafi (2010, p. 2) ratificam essa definição, afirmando que o objetivo da estrutura conceitual é “estabelecer o arcabouço conceitual que deverá sustentar a preparação e apresentação das demonstrações contábeis”.

Essa estrutura conceitual básica foi disseminada através do pronunciamento técnico CPC 00, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, e aprovada pela Deliberação nº 539/08 da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Considerada de extrema importância para auxiliar as empresas brasileiras na aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade, auxilia para que as demonstrações contábeis apresentadas proporcionem informações úteis aos seus diversos usuários. Segundo Maciel (2011, p. 31-32), essa estrutura conceitual identifica quatro características qualitativas, por meio das quais as informações existentes nas demonstrações contábeis sejam úteis para os usuários:

- a. entendimento rápido para os usuários;
- b. atendimento às necessidades de decisão dos usuários; e
- c. confiabilidade, visando que:
 - representem de uma forma fidedigna as transações e outros eventos do modo como devem ser representados;
 - representem as transações e outros eventos de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente a forma legal;
 - sejam neutras, ou seja, livres de restrições;
 - considerem as incertezas de acordo com a natureza das transações, eventos e circunstâncias no exercício da prudência; e
 - sejam elaborados considerando a materialidade e o custo da informação.
- d. Comparabilidade com as informações providas pela empresa em suas demonstrações contábeis ao longo do tempo, assim como com as demonstrações contábeis de outras empresas. Nesse sentido, existe também uma preocupação do IASB em relação aos aspectos de comparabilidade e divulgação das informações durante a fase de implementação da IFRS e acompanhamento posterior junto a outras empresas que também passam por esse processo de implementação.

Nesse sentido, o CPC 00 fornece diretrizes para a correta elaboração e apresentação das Demonstrações Contábeis brasileiras, de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade, seguindo os princípios de compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade.

Convergência para as normas IFRS no mundo

O *International Accounting Standards Board* (IASB) é a organização responsável pela emissão das normas internacionais de contabilidade (*International Financial Reporting Standards* - IFRS), anteriormente denominadas IAS (*International Accounting Standard*). Os Estados Unidos utilizam seu próprio padrão contábil, o *Generally Accepted Accounting Principle* (USGAAP), porém a *Securities and Exchange Commission* (SEC) prevê a adoção mandatória considerando a data de transição para as IFRS em 2014, podendo a aplicação ser adotada por algumas empresas americanas (MACIEL, 2011).

Com a criação do IASB, as normas internacionais de contabilidade passaram por revisão e foram emitidas novas normas a fim de se elaborar um conjunto de normas contábeis globais para as empresas de capital aberto da Europa, as normas IFRS. De acordo com a legislação da União Europeia, todas as empresas listadas em mercados regulamentados na citada região foram obrigadas a adotar as normas IFRS, em suas demonstrações contábeis a partir de 1º de janeiro de 2005 (MACIEL, 2011).

Segundo Ernst & Young e Fipecafi (2010, p. 11), “o IASB tem o compromisso de desenvolver, no interesse público, um conjunto único de normas contábeis globais de alta qualidade, que exige informações transparentes e comparativas nas demonstrações financeiras de uso comum”.

Portanto, os elementos das demonstrações financeiras (balanço patrimonial, demonstração de resultado, demonstração do fluxo de caixa, informações por segmento de negócio, notas e divulgações)

podem alcançar características qualitativas das demonstrações em IFRS, tais como compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade.

A transparência e a comparabilidade das demonstrações contábeis, através da utilização dos padrões internacionais de contabilidade, contribuem ainda para uma redução de custos para as empresas, que antes necessitavam divulgar suas demonstrações em outros países utilizando os padrões locais. Com a convergência de um número cada vez maior de países aos padrões internacionais, adota-se um padrão na divulgação das demonstrações contábeis das empresas.

Maciel (2011, p. 17) destaca que cada vez mais cresce o número de países em processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, sendo que atualmente “as Normas de Contabilidade Internacional são aplicadas em cinco continentes e representadas por mais de 100 países que totalizam aproximadamente 90% do PIB mundial”.

IFRS não é permitida	30 países
IFRS é permitida	25 países
IFRS é exigida para algumas empresas	6 países
IFRS exigida para todas as empresas	92 países

Quadro 1 - Adesão às normas IFRS no mundo
Fonte: IASPlus (2012)

Conforme a Quadro 1, pode-se verificar que atualmente 123 países permitem ou exigem as normas internacionais de contabilidade nas demonstrações contábeis emitidas pelas empresas de seus países, aumentando, assim, cada vez mais o número de países com adesão às normas IFRS.

Convergência para as normas IFRS no Brasil

O Brasil iniciou em 2007 o processo rumo à convergência para os padrões contábeis internacionais, visando à eliminação das diferenças nas práticas contábeis e formas de apresentação das demonstrações contábeis entre os países do globo (IUDÍCIBUS, 2009).

Conforme Lima (2011, p. 77-78), os principais objetivos do Brasil em alinhar a contabilidade brasileira com os padrões internacionais são os seguintes:

- i) desvincular a contabilidade societária dos aspectos tributários e deixá-la focada nos interesses dos principais usuários externos (investidores e credores);
- ii) fazer com que o processo de normatização não seja fundamentado em atos normativos elaborados pelos órgãos governamentais, e sim em organismo cujos integrantes sejam empresas que produzem as informações contábeis, usuários dessas normas, contadores, analistas, investidores,

bolsa de valores, auditores independentes e profissionais de investimento; iii) fazer com que as normas contábeis brasileiras sejam convergentes com as normas internacionais, em especial com as do IASB, a fim de que as demonstrações financeiras das companhias nacionais sejam entendidas com facilidade em outros países; iv) aumentar a transparência e a confiabilidade das informações financeiras a fim de possibilitar um custo mais baixo no acesso das empresas nacionais às fontes de financiamento externas; v) estimular novos investimentos no mercado nacional e vi) aumentar o ganho de eficiência na elaboração das demonstrações contábeis.

Para melhor entendimento das mudanças significativas na contabilidade brasileira, segue abaixo a figura que apresenta o processo de convergência para as normas internacionais de contabilidade no Brasil:

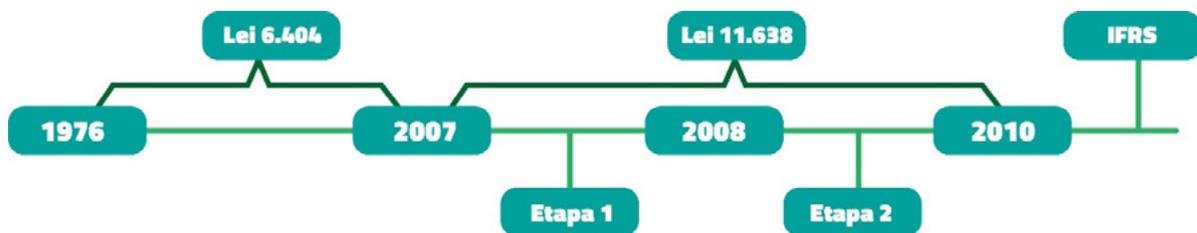


Figura 4 - Linha do Tempo
Fonte: elaborado pela autora

Antes de iniciar o processo de convergência no Brasil, a contabilidade brasileira era bastante influenciada pelos limites e critérios fiscais, principalmente os da legislação fiscal. Nesse período, a contabilidade era feita pela maioria das empresas com base nos preceitos e formas determinados pelo fisco, que, por sua vez, nem sempre se baseava em critérios contábeis corretos (IUDÍCIBUS, 2010a).

Com o passar dos anos, já era sentida a necessidade de harmonização das demonstrações segundo os padrões internacionais. Conforme Iudícibus (2003), entre os anos de 2000 a 2003, uma comissão formada por juristas, especialistas do mercado, representantes de entidades profissionais e técnicos da CVM elaborou um projeto de reformulação da Lei das Sociedades por Ações, que já havia passado por audiência pública e entregue ao Ministério da Fazenda. O enfoque principal desse projeto é descrito como segue:

As alterações pretendidas têm como linha mestra a harmonização das demonstrações contábeis segundo os padrões mundiais, via Normas Internacionais de Contabilidade do IASB. Alertamos o Poder Executivo e Legislativo quanto à relevância desse processo para o país, permitindo-nos maior competitividade, reduzindo, neste aspecto, o custo e o risco Brasil, por meio de melhores condições de operação no país e de negociações no exterior, gerando para nós maior poder de atração de investimentos externos e tec-

nologia (IUDÍCIBUS, 2003, p. 29).

Até o final de 2007, a estrutura conceitual contábil era substancialmente dividida entre duas estruturas conceituais contábeis distintas, lideradas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Apesar de terem sido responsáveis por uma grande evolução na estrutura contábil, essas estruturas não relatavam de maneira objetiva e pontual as questões da essência sobre a forma ou, mesmo, da qualidade de apresentação da informação contábil (MACIEL, 2011).

Conforme Maciel (2011), a CVM focava mais nos postulados, enquanto o CFC não apresentava as diferenças entre as normativas da CVM, as convenções e os princípios ou práticas contábeis. Já em 2005, através da resolução CFC nº 1.055/05, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), com o objetivo tanto de preparar e emitir pronunciamentos técnicos sobre procedimentos de contabilidade quanto de divulgar informações dessa natureza.

A Lei nº 11.638/07 foi o marco inicial do processo de transição aos padrões internacionais de contabilidade. Ela altera e revoga dispositivos da Lei nº 6404/76, fazendo com que a contabilidade brasileira passe a adotar padrões internacionais de contabilidade. Foi nesse momento que o Brasil iniciou o seu processo de migração do BRGAAP (padrão brasileiro de contabilidade) para as normas IFRS. Conforme Iudícibus (2010b, p. 293):

A Lei nº 11.638/07 teve origem no Projeto de Lei nº 3.741/2000, de iniciativa da CVM junto ao Executivo, cuja finalidade maior era possibilitar a eliminação de algumas barreiras regulatórias que impediam a inserção total das companhias abertas no processo de convergência contábil internacional, além de aumentar o grau de transparência das demonstrações financeiras em geral, inclusive em relação às chamadas sociedades de grande porte não constituídas sob a forma de sociedade por ações.

O processo de convergência no Brasil para as normas IFRS foi longo e ocorreu em duas etapas. Foi o único país até hoje em que o processo de convergência se deu em duas etapas. A primeira etapa ocorreu entre 2007 e 2008, quando o CPC emitiu 15 pronunciamentos que deveriam ser implantados durante o ano de 2008 para serem divulgados nas demonstrações contábeis referentes ao ano de 2008.

Com o objetivo de suprir questões relevantes para a adoção da Lei nº 11.638/07, em 27 de maio de 2009 passou a vigorar a Lei nº 11.941/09 (anteriormente a Medida Provisória nº 449/08), que instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT). Por meio dele, o Brasil pôde seguir rumo ao processo de convergência internacional de contabilidade, não se preocupando mais em estar descumprindo os aspectos tributários (IUDÍCIBUS, 2010a).

O RTT foi instituído para dar tratamento tributário relativo aos novos métodos e critérios advindos das mudanças ocasionadas pela Lei nº 11.638/07 em relação às normas e práticas contábeis adotadas no Brasil. Além disso, passou a disciplinar os efeitos tributários provenientes da mudança da lei das sociedades anônimas, visando à neutralidade tributária.

A segunda etapa abrangeu os anos de 2009 a 2010. Em 2009, o CPC emitiu mais 29 pronunciamentos que deveriam ser adequados e implantados até o final de 2010 nas demonstrações contábeis que seriam apresentadas no início de 2011.

De acordo com a instrução da CVM de nº 457, de julho de 2007, as empresas brasileiras de capital aberto devem preparar e publicar suas demonstrações contábeis conforme as normas IFRS a partir de 2010, juntamente com as instituições financeiras reguladas pelo Banco Central (Bacen), de acordo com o Comunicado nº 14.259/06, emitido pela referida autarquia, e com as entidades reguladas pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), de acordo com a Circular nº 357/07.

Portanto, a partir do encerramento do exercício referente ao ano de 2010, todas as empresas eram obrigadas a implementar os CPCs em suas demonstrações contábeis, inclusive as Pequenas e Médias Empresas (PMEs). Com isso, o Brasil encerrava o processo de convergência às normas IFRS, estando todas as demonstrações contábeis adaptadas aos padrões internacionais de contabilidade.

Após esse período de convergência, pode-se constatar que a Lei nº 11.638/07 e as normas emitidas pelo CPC tornaram-se parte de um relevante processo de convergência entre as práticas contábeis adotadas no Brasil e aquelas exigidas pelo IASB.

AMERICAN DEPOSITARY RECEIPTS (ADR)

Para atender ao objetivo específico desta pesquisa e testar a hipótese segundo a qual a relevância das informações contábeis das empresas brasileiras abertas com ações negociadas na BM&FBovespa que participam dos programas de ADRs não aumentou após a migração para as normas IFRS, torna-se necessário analisar os conceitos e a relação entre a participação nos programas de ADRs, bem como a divulgação de informações contábeis com maior qualidade informacional (maior relevância).

Os *American Depositary Receipts* (ADRs) são uma modalidade de captação de valores no mercado financeiro dos Estados Unidos. Os investidores norte-americanos dispõem de vantagem: em vez de comprar ações no mercado externo, podem obtê-las em suas próprias bolsas de valores, sob a forma de recibo de depósito de ações. O Brasil é um país com grande número de empresas lançando *Depositary Receipts* (DRs) no mercado norte-americano, as quais estão interessadas em fontes alternativas de acesso ao capital. De acordo com a ADR (2012), atualmente, 108 empresas brasileiras participam de 120 programas de ADRs.

Conceito de ADR

Os DRs ou recibos depositários são títulos lançados por empresas brasileiras no mercado norte-americano, lastreados em ações, no caso do Brasil, com a finalidade de captação de recursos. Essa emissão de recibos depositários podem ser ADRs quando lançados nos Estados Unidos e *International/Global Depositary Receipts* (IDR) ou (GDR) quando negociados em outros países. Conforme Hartung, (2004, p. 247):

Os ADRs são certificados, negociáveis, emitidos no mercado norte-americano. Eles representam um lote de ações de empresas não domiciliadas nos Estados Unidos. O ADR é um recibo emitido por um banco americano (chamado de depositário), mediante a existência de um determinado lote, ou fração, de ações ou títulos (bônus), que ficam depositados junto a um banco correspondente (custodiante), fora dos Estados Unidos. Estes títulos são cotados e negociados em dólar, porém apenas no mercado de capitais daquele país.

Os investidores que adquirem ações das empresas emitentes no mercado externo terão todos os benefícios e direitos adquiridos pelos acionistas do país de origem. Como explica Fortuna (2008), os ADRs são papéis emitidos e negociados no mercado norte-americano com lastro em ações de outros países. Assim, todos os direitos adquiridos pelos acionistas do país de origem, como dividendos, direitos de subscrição e desdobramentos, também são oferecidos pelo ADR aos investidores no mercado externo.

Programas ADR

Existem três níveis de programas de ADRs, que são diferenciados devido aos níveis de exigência e transparência adequadas às normas da SEC, órgão equivalente à CVM norte-americana, que estabelece os princípios contábeis nos Estados Unidos. Fortuna (2008, p. 616) classifica os níveis do seguinte modo:

ADR Nível I - *Pink Sheet* permite o pedido de isenção de adequação às regras da SEC, embora não permita a captação de recursos pela empresa emissora. As ações que vão lastrear os ADR já devem existir no mercado secundário. Esses ADR são negociados no mercado de balcão americano (OTC - *Over the Counter*) e colocados junto aos investidores institucionais qualificados (fundos de pensão, seguradoras, administradoras de carteiras com patrimônio mínimo de US\$ 100 milhões).

A principal vantagem apresentada pelo ADR nível I é o fato de ser mais barato do que os outros, pois não exige taxa de *underwriting* (intermediação financeira) nem alterações no balanço para atender às exigências. Além disso, garante liquidez à ação - ou seja, ao volume de negociações às ações da empresa - e ainda amplia a base de acionistas. É nomeado um banco custodiante no Brasil para guarda das ações. Fortuna (2008, p. 616) também explica os demais níveis de ADR:

ADR Nível II - *Listed*, apesar de não permitir a captação de dinheiro, habilita a empresa a se listar nas bolsas (NYSE, AMEX), acarretando, portanto, as exigências das normas da SEC e da USGAAP.

ADR Nível III - *Fully Registered* (totalmente registrado) é idêntico ao anterior, mas permite o levantamento de recursos, pois é lastreado em ações novas. Os custos para atender aos critérios da SEC e da bolsa de Nova York são elevados.

ADR emitido segundo as normas 144A é a alternativa que regula as colocações privadas nos EUA. Ele, também, não traz as exigências das adaptações contábeis da SEC, pois é destinado a investidores institucionais qualificados, mas tem a grande vantagem de permitir a captação de novos recursos.

No Quadro 2, é possível verificar de forma resumida as características em comum dos requisitos de cada nível ADR. É importante ressaltar que os Níveis II e III são os mais representativos.

	Nível I	Nível II	Nível III	144A
Bolsa principal	Mercado de balcão (pinksheet)	NYSE, AMEX ou NASDAQ	NYSE, AMEX ou NASDAQ	PORTAL
Normas contábeis	País de origem	USGAAP	USGAAP	País de origem
Registro na SEC	Isento	Registro completo	Registro completo	Isento
Emissão da ação	Apenas ações existentes (oferta pública)	Apenas ações existentes (oferta pública)	Novas emissões de ações (oferta pública)	Novo capital de ações levantado (oferta pública)
Tempo para o término	10 semanas	10 semanas	14 semanas	16 dias
Custos	≤ US\$ 25.000	US\$ 200.000 - US\$ 700.000	US\$ 500.000 - US\$ 2.000.000	US\$ 250.000 - US\$ 500.000

Quadro 2 - Características dos programas de ADRs nos Estados Unidos

Fonte: Eitmann, Stonehill e Moffett (2002, p. 256)

Devido ao objetivo de relacionar a maior (ou menor) relevância das informações contábeis divulgadas pelas empresas que participam dos programas de ADRs, optou-se por considerar na presente pesquisa apenas as empresas que participam dos programas de Nível II e Nível III. Essa decisão deve-se ao fato que tais empresas estão impelidas a apresentar suas demonstrações contábeis de acordo com as normas norte-americanas de contabilidade (USGAAP).

Essas normas constituem-se em si um padrão superior de qualidade informacional e, conseqüentemente, as empresas estão condicionadas a apresentar informações contábeis mais relevantes. Espera-se que, para tais empresas, a migração do Brasil para um padrão contábil de qualidade também superior (IFRS) não impacte as suas demonstrações contábeis, visto que, por participarem dos programas de ADRs, já estão automaticamente seguindo normas mais rígidas de apresentação e divulgação.

A RELEVÂNCIA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

A relevância pode ser explicada como a capacidade que a informação tem de fazer a diferença na tomada de uma decisão. Significa dizer que a informação à qual o usuário tem acesso influencia de

alguma maneira a decisão que ele irá tomar. Isso é confirmado pela definição da *Financial Accounting Standards Board* (FASB), segundo a qual a relevância para a tomada de decisões é alcançada quando a informação facilita a tomada de decisões pelos usuários (HENDRIKSEN; BREDA, 1999).

Conforme Francis e Schipper (*apud* Lima, 2011, p. 25), a relevância “é mensurada como sendo a habilidade das informações contábeis de alterar o conjunto de informações disponibilizadas no mercado, fazendo com que os investidores revisem suas expectativas e, por conseguinte, o preço”.

Lima (2011) explica que essa abordagem caracteriza-se por estudos de curto intervalo de tempo, ou seja, analisa-se a reação do mercado de capitais em relação à informação contábil disponibilizada (por exemplo, anúncio dos resultados). Assim, a informação é considerada relevante quando a sua divulgação altera as expectativas dos investidores acerca dos fluxos de caixa futuro da empresa e, por isso, causa uma mudança nos preços.

Modelo de mensuração da relevância

Neste estudo será abordado o modelo de mensuração da relevância baseado no preço (*price model*). Esse modelo analisa a questão da relevância da informação contábil em relação ao preço a partir das demonstrações contábeis divulgadas.

Conforme Lo e Lys (*apud* LIMA, 2011), o estudo realizado por Beaver (1968) examina a variância da diferença entre preços e suas expectativas condicionais, comparando o valor da variância dos retornos anormais no período do anúncio em relação aos demais períodos (períodos sem anúncio). Se a variância é maior no período de anúncio, então ele conclui que existe conteúdo informacional, mas não testa a significância estatística da maior variância dos retornos. O estudo de Beaver (1968) demonstrou que tanto o preço quanto o volume negociado reagem fortemente à informação contábil, principalmente na semana de anúncio (LOPES; MARTINS, 2005).

Lima (2011, p. 27) salienta que “os estudos de avaliação da relevância inspirados em Ball e Brown (1968), assim como os estudos de conteúdo informacional, estão interessados em investigar a relação entre variáveis contábeis e valores de mercado (preço)”. Lo e Lys (*apud* LIMA, 2011, p. 27), por sua vez, fazem a seguinte ressalva:

Os estudos de avaliação da relevância ocupam-se do processo, e não da quantificação dessa relação entre variáveis contábeis e o preço. Assim, a relação entre informação contábil e a evolução dos preços ao longo do tempo é o tema central desta abordagem, sendo comumente utilizada uma medida agregativa (lucro contábil) e investigado como essa medida relaciona-se com a mudança dos preços.

Por fim, Lo e Lys (*apud* LIMA, 2011, p. 27-28) chegam à seguinte conclusão:

Os estudos de relevância, que também analisam a relação entre variáveis contábeis e valores de mercado, têm seu foco na quantificação dessa re-

lação. Em geral, são consideradas como variáveis contábeis o lucro e o patrimônio líquido, devido às suas características agregativa e sintetizadora. Essa abordagem não necessita de estimativas acerca do comportamento das variáveis (por exemplo, lucros anormais), tal como é requerida nos estudos de relevância.

Assim, corroborando a abordagem de Francis e Schipper (*apud* LIMA, 2011), pode-se inferir que a relevância da informação contábil é definida como a habilidade das informações contábeis de capturar e resumir informações que afetam o valor da empresa. Com base em tal definição, será realizado nesta pesquisa o estudo da relevância das informações contábeis, examinando-se a associação estatística entre as variáveis contábeis e o valor de mercado da empresa através de regressões lineares múltiplas.

METODOLOGIA

A metodologia consiste no detalhamento dos métodos que serão utilizados para conduzir o trabalho. Nesta etapa, serão relatados detalhadamente os passos a serem seguidos para chegar à solução do problema proposto. Prodanov e Freitas (2009, p. 139) explicam que método é a “forma de pensar para chegarmos à natureza de um determinado problema, seja para estudá-lo ou explicá-lo”.

O elemento básico de uma boa metodologia consiste em um plano detalhado de como alcançar os objetivos, respondendo às questões propostas ou testando as hipóteses formuladas. Nesse sentido, Bastos *et al.* (2001, p. 4) afirmam que “a boa metodologia é a apropriada à solução do problema e aos objetivos propostos”.

CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

A presente pesquisa pode ser classificada como sendo descritiva, uma vez que, de acordo com Prodanov e Freitas (2009, p. 140), a pesquisa de caráter descritivo “expõe as características de uma determinada população ou fenômeno, demandando técnicas padronizadas de coleta de dados”. Este estudo descreve se a relevância das informações contábeis das empresas abertas brasileiras aumentou após a migração para as normas IFRS no Brasil.

Também pode ser classificada como sendo uma pesquisa bibliográfica por apresentar conceitos e apontamentos considerados importantes para a explanação do tema em questão, visando a prestar esclarecimentos sobre o assunto. A pesquisa bibliográfica é realizada através do uso de materiais já publicados (PRODANOV; FREITAS, 2009).

Quanto à abordagem do problema, predomina a abordagem quantitativa, que tem por objetivo garantir a precisão dos resultados apresentados, evitando distorções de análise e interpretação, possibilitando assim uma margem de segurança quanto às inferências feitas (BEUREN, 2006).

DESCRIÇÃO DA AMOSTRA DA PESQUISA

A amostra da pesquisa contempla as empresas brasileiras abertas com ações negociadas na BM&FBovespa entre os anos de 2006 e 2011.¹ Convém destacar que a amostra é considerada não probabilística e, de acordo com Martins (*apud* BEUREN, 2006), isso ocorre quando há uma escolha deliberada dos elementos da amostra, não sendo possível generalizar os resultados das pesquisas para a população, já que esse tipo de amostra não garante a representatividade da população.

A Tabela 1 ilustra a composição da amostra considerada neste estudo. Inicialmente, a amostra tinha 1.147 ações. A partir desse ponto, foram excluídas as ações das empresas com ativos cancelados no período (528 ações) e as ações menos líquidas das empresas (252 ações). Com o estabelecimento desses critérios, a amostra final terá 367 ações, que representam 367 empresas a serem analisadas.

Tabela 1 - Composição da Amostra da Pesquisa

Detalhamento do critério	Quantidade
Amostra inicial de ações listadas na BM&Fbovespa	1.147
(-) Exclusão das ações de empresas com ativos cancelados no período	(528)
(-) Exclusão das classes de ações menos líquidas das empresas	(252)
(=) Amostra final da pesquisa	367

Fonte: elaborado pela autora

MODELANDO A RELEVÂNCIA DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

Segundo Francis e Schipper (*apud* LIMA, 2011), a relevância da informação contábil pode ser definida como a habilidade das informações contábeis de capturar e sumarizar informações que afetam o valor da empresa. Com base nessa definição, será realizado neste artigo o estudo da relevância das informações contábeis, examinando-se a associação estatística entre as variáveis contábeis (lucro e patrimônio líquido) e o valor de mercado da empresa (preço) através de regressões lineares múltiplas.

A literatura contábil apresenta duas especificações de modelos econométricos para aplicação nos estudos de associação: o modelo de relevância ao nível de preço e o modelo de relevância ao nível de retorno.

¹ Por tratar-se de dados trimestrais, adotou-se o seguinte critério: todos os trimestres em 2006 e 2007; o 4º trimestre em 2010; todos os trimestres em 2011. Esses cortes foram definidos em função do objetivo da pesquisa, considerando-se o período anterior à migração para as normas IFRS, isto é, os trimestres dos anos de 2006 e 2007. Da mesma forma, considerou-se o período pós-migração, isto é, o 4º trimestre de 2010 e todos os trimestres de 2011.

Os modelos que associam o preço (variável dependente) com variáveis contábeis de interesse (e.g., patrimônio líquido e lucros) são conhecidos como modelos de relevância ao nível de preço (*price-levels-regressions*). Por sua vez, os modelos que associam a variação dos preços/retornos (variável dependente) com essas variáveis contábeis de interesse são conhecidos como modelos de relevância ao nível de retorno (*returns regressions*) (EASTON *apud* LIMA, 2011, p. 123)

As principais diferenças entre os modelos de relevância ao nível de preço e ao nível de retorno são explicadas por Barth *et al.* (*apud* LIMA, 2011, p. 123):

A principal distinção entre estudos que analisam a relevância ao nível de preços e aqueles que examinam a relevância ao nível de variações de preços é que os primeiros estão interessados em determinar o que é refletido no valor da empresa, enquanto os últimos estão interessados em determinar o que é refletido nas mudanças de valor ao longo de um período específico de tempo.

No presente estudo, será aplicado apenas o modelo de relevância ao nível de preço, sendo o mesmo detalhado a seguir.

Especificação do modelo de preço

A medida de relevância utilizada será o coeficiente de determinação (R^2 ajustado, doravante simplesmente R^2) dos modelos econométricos. A especificação a ser contemplada neste estudo é o modelo de preço. Tal especificação é baseada em Ohlson (*apud* LIMA, 2011, p. 124):

$$P_{it} = \beta_0 + \beta_1 PL_{it} + \beta_2 Lucro_{it} + \varepsilon_{it}$$

Onde P_{it} é o preço da ação i no trimestre t , mensurada após o final do trimestre t ; PL_{it} é o valor do patrimônio líquido por ação da empresa i no trimestre t ; $Lucro_{it}$ é o valor do resultado contábil por ação da empresa i no trimestre t ; ε_{it} é o termo de erro da empresa i no trimestre t .

COLETA DOS DADOS

Todos os dados foram extraídos do banco de dados da Economática®. Optou-se pela frequência trimestral da coleta dos dados para se obter um maior número de observações e, conseqüentemente, tornar as inferências estatísticas mais robustas.

ANÁLISE DOS RESULTADOS

ESTATÍSTICA DESCRITIVA

O ponto de partida das análises dos resultados obtidos na pesquisa é apresentar as estatísticas descritivas das variáveis consideradas no modelo de relevância (preço, lucro e patrimônio líquido). Salienta-se que a frequência dos dados é trimestral devido a essas informações serem mais tempestivas do que as informações anuais, levando-se em consideração que ocorre maior frequência de divulgação e menor intervalo de tempo entre as divulgações. Adicionalmente, as informações trimestrais também são consideradas sinalizadores dos resultados que serão divulgados nas demonstrações contábeis anuais. Por fim, as informações trimestrais apresentam maior consistência para testar as informações contábeis nas pesquisas de contabilidade e no mercado de capitais.

A Tabela 2 apresenta a estatística descritiva das variáveis do modelo de relevância, relacionando-as em dois painéis distintos. Cada um deles está dividido em três períodos: período total (2006 a 2011), período pré-IFRS (2006 a 2007) e período pós-IFRS (2010 a 2011). O Painel A contempla a amostra total da pesquisa, que considera as empresas brasileiras de capital aberto listadas na BM&FBovespa, enquanto o Painel B consiste em uma subamostra das empresas que participam de programas de ADRs.

Observando-se a variável preço no período pré e pós-IFRS, tanto das empresas da amostra total (Painel A) quanto das empresas da amostra ADR (Painel B), verifica-se que o preço de suas ações aumentou com o passar do tempo. Esse resultado é esperado, pois o valor das empresas tende a aumentar ao longo do tempo. Nas empresas do Painel A, o preço passou de R\$12,93 para R\$15,56 por ação, o que representa um aumento percentual de 20,34%. Nas empresas no Painel B, essa tendência também pode ser observada, considerando-se que o preço passou de R\$22,78 para R\$27,51 por ação, o que representa um aumento percentual de 20,75%. Ao comparar-se a amostra total do Painel A com a amostra total do Painel B, verifica-se que o preço das empresas do Painel A é bem menor (R\$14,17) do que as empresas do Painel B (R\$24,68). Isso se explica pelo fato de o Painel B abranger as empresas que participam dos programas de ADRs, ou seja, empresas maiores que necessitam captar montantes maiores de recursos no exterior.

Por outro lado, tomando-se as variáveis lucro e patrimônio líquido (PL), pode-se verificar a tendência de aumento em seus valores entre os períodos pré e pós-IFRS. Ao analisar-se o lucro das empresas do Painel A no período pré e pós-IFRS, percebe-se que o lucro por ação passou de R\$0,16 para R\$0,27. Esse aumento também pôde ser observado nas empresas do Painel B, cujo lucro por ação passou de R\$0,36 para R\$ 0,51. Comparando o lucro por ação da amostra total do Painel A em relação à amostra total do Painel B, verifica-se que o lucro é praticamente o dobro nas empresas ADR, sendo respectivamente R\$0,21 e R\$0,42. Em relação ao patrimônio líquido, pode-se verificar que ele segue uma tendência semelhante nas empresas do Painel A, ou seja, comparando-se o período pré e pós-IFRS, o PL passa de R\$11,84 para R\$15,01; nas empresas do Painel B, o PL passa de R\$14,10 para R\$19,87 do período pré para o pós-IFRS. Comparando-se a amostra total do Painel A com a amostra total do Painel B, verifica-se uma tendência de maior patrimônio líquido nas empresas ADR, nas quais o PL médio é de R\$16,32, ao passo que nas empresas do Painel A o PL médio é de R\$13,18.

Em relação ao número de observações, a amostra total do Painel A apresenta, em média, 3.752 observações (média das três variáveis). Ao analisar as observações do período pré e pós-IFRS, tem-se em média 2.097 observações para o período pré-IFRS e 1.654 observações para o período pós-IFRS. Destaca-se que o período pré-IFRS abrange um período maior (oito trimestres) do que o período pós-IFRS (cinco trimestres). Nas empresas do Painel B, o número médio de observações é de 353 (média das três variáveis), considerando-se o período total. Considerando-se o período pré-IFRS, a amostra ADR apresenta um número médio de observações de 215 observações e, no período pós-IFRS, 138 observações. Cabe ressaltar que as observações do Painel A correspondem a 367 diferentes empresas, enquanto as do Painel B correspondem a 28 diferentes empresas.

Tabela 2 - Estatística descritiva

Painel A: Estatística Descritiva das Variáveis do Modelo de Relevância - Amostra Total						
Período	Variável	Média	Desvio-Padrão	Máximo	Mínimo	Observ.
Total	Preço	14,1705	14,4143	91,4875	0,0005	3.178
	Lucro	0,2140	1,3194	13,1317	-10,1812	3.942
	Patrimônio Líquido	13,1847	43,2448	575,9376	-70,2392	4.136
<hr/>						
Período	Variável	Média	Desvio-Padrão	Máximo	Mínimo	Observ.
Pré-IFRS	Preço	12,9368	13,3616	91,4875	0,0005	1.688
	Lucro	0,1670	1,3086	13,0725	-10,1812	2.220
	Patrimônio Líquido	11,8435	41,8628	547,0121	-66,2552	2.385
<hr/>						
Período	Variável	Média	Desvio-Padrão	Máximo	Mínimo	Observ.
Pós-IFRS	Preço	15,5682	15,4064	89,8000	0,0006	1.490
	Lucro	0,2747	1,3310	13,1317	-10,1067	1.722
	Patrimônio Líquido	15,0115	45,0070	575,9376	-70,2392	1.751
<hr/>						
Painel B: Estatística Descritiva das Variáveis do Modelo de Relevância - Amostra ADR						
Período	Variável	Média	Desvio-Padrão	Máximo	Mínimo	Observ.
Total	Preço	24,6844	14,6531	87,0000	0,0049	334
	Lucro	0,4230	0,8064	3,2249	-7,3408	362
	Patrimônio Líquido	16,3268	15,7090	70,7953	0,0074	364
<hr/>						
Período	Variável	Média	Desvio-Padrão	Máximo	Mínimo	Observ.
Pré-IFRS	Preço	22,7874	13,3001	70,1142	0,0049	200
	Lucro	0,3653	0,7494	3,2249	-7,3408	222
	Patrimônio Líquido	14,1081	15,0603	70,7953	0,0074	224
<hr/>						
Período	Variável	Média	Desvio-Padrão	Máximo	Mínimo	Observ.
Pós-IFRS	Preço	27,5158	16,1067	87,0000	0,0079	134
	Lucro	0,5146	0,8844	3,1175	-3,9689	140
	Patrimônio Líquido	19,8767	16,1228	63,9223	0,0096	140

A Tabela 2 demonstra a estatística descritiva das empresas brasileiras de capital aberto que participaram da amostra da pesquisa durante os anos de 2006 a 2011. PREÇO é a cotação de fechamento da ação “i” 45 dias (quando se tratar do 1º, 2º e 3º trimestres) após o final do trimestre “t” e 3 meses após o trimestre “t” (quando se tratar do 4º trimestre); LUCRO é o valor do lucro por ação da empresa “i” no trimestre “t”; PL é o patrimônio líquido por ação da empresa “i” no trimestre “t”. Considera-se como período pré-IFRS os trimestres dos anos de 2006 e 2007 e como período pós-IFRS o 4º trimestre de 2010 e os trimestres de 2011. Para tratamento dos outliers, as observações extremas (1% maiores e 1% menores) foram excluídas de todas as variáveis.

MATRIZ DE CORRELAÇÃO DAS VARIÁVEIS DO MODELO DE RELEVÂNCIA

Uma vez detalhada as estatísticas descritivas das variáveis utilizadas no modelo de mensuração da relevância das demonstrações contábeis, o próximo passo é apresentar a matriz de correlação entre as variáveis. A Tabela 3 apresenta essa matriz, na qual se percebe a existência de correlação entre as variáveis analisadas. Ao observar a tabela, pode-se constatar que as variáveis estão todas positivamente correlacionadas, indicando um nível de significância estatística de mais de 10%. Este é um fator importante para inferências posteriores.

Tabela 3 - Matriz de correlação das variáveis

Matriz de Correlação das Variáveis			
Variável	Preço	Lucro	Patrimônio Líquido
Preço	1		
Lucro	0,3627*	1	
Patrimônio Líquido	0,3997*	0,3389*	1

* Indica o nível de significância estatística de 10%.

Fonte: elaborada pela autora

RESULTADOS DO MODELO DE RELEVÂNCIA PARA A AMOSTRA TOTAL

Atendido o critério de correlação entre as variáveis consideradas, tem-se a apresentação dos resultados das regressões lineares. A variável dependente (variável que será explicada) é o preço, enquanto as variáveis independentes (variáveis que explicam a variável dependente) são o lucro e o patrimônio líquido. Desse modo, buscou-se testar se o lucro e o patrimônio líquido podem explicar os preços das empresas da amostra.

Para atender ao objetivo geral da pesquisa e testar a primeira hipótese da pesquisa, que declarava que a relevância das informações contábeis das empresas brasileiras abertas com ações negociadas na BM&FBovespa aumentou após a migração para as normas IFRS, procedeu-se à modelagem econométrica do modelo de relevância dos preços. O indicador considerado para mensurar o nível de relevância das informações contábeis é o coeficiente de determinação das regressões lineares, conhecido como R^2 ajustado. Assim, se esse indicador aumentar no período pós-IFRS em relação ao período pré-IFRS, pode-se concluir que a relevância das informações contábeis aumentou, ou seja, o lucro e o patrimônio líquido explicam mais os preços.

Tabela 4 - Relevância da informação contábil (amostra total)

Variável	Período		
	TOTAL	Pré-IFRS	Pós-IFRS
	2006 a 2011	2006 a 2007	2010 a 2011
Constante	10,8845*** (21,74)	10,5236*** (23,52)	11,2900*** (10,57)
Lucro	3,1796*** (6,50)	2,6235*** (4,46)	3,7732*** (4,55)
Patrimônio Líquido	0,2840*** (5,20)	0,2287*** (4,51)	0,3244*** (3,10)
R ² Ajustado	0,2419	0,1719	0,3066
Observações	3.030	1.580	1.450

Fonte: elaborada pela autora.

Os resultados desta análise estão explicitados na Tabela 4. Comparando-se o R² ajustado do período pré-IFRS (0,17) com o R² ajustado do período pós-IFRS (0,30), pode-se afirmar que a relevância da informação contábil aumentou após a migração para as normas internacionais de contabilidade no Brasil. Tal achado justifica-se pelo fato de a contabilidade brasileira estar seguindo o padrão IFRS, que por sua vez é conhecido como um padrão que apresenta maior qualidade e transparência nas informações contábeis para os usuários externos. Essa migração oportunizou significativas mudanças ocorridas na maneira de se fazer contabilidade no Brasil e, conforme observado na Lei nº 11.638/07 e nos CPCs, várias mudanças foram inseridas na contabilidade brasileira, as quais afetaram as variáveis consideradas finais das demonstrações contábeis (lucro e patrimônio líquido), que são justamente as variáveis utilizadas neste estudo.

Dentre as principais modificações advindas do padrão IFRS, destaca-se a prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica. O exemplo marcante dessa mudança de concepção é a forma de contabilização do *leasing* (CPC 06), que anteriormente era contabilizado como uma despesa da empresa. Analisando-se esse evento econômico sob a ótica do padrão do IFRS, os bens adquiridos por *leasing* passam a fazer parte do ativo imobilizado da empresa, pois atende a todos os requisitos conceituais de ativos. Tal mudança provocou profundas modificações nos resultados das empresas (lucros) e na situação patrimonial líquida (patrimônio líquido).

Além disso, com a migração para as normas IFRS, a contabilidade passa a ter maior subjetividade. A busca por maior subjetividade almeja alcançar a maior relevância e a melhor representação da visão verdadeira e justa da contabilidade (*true and fair view*). Novamente, exemplificando-se tal situação, tem-se a depreciação dos bens, tratado no CPC 27. Em um momento anterior às normas IFRS, a depreciação era considerada apenas como reflexo dos aspectos fiscais vigentes, sem atender ao seu objetivo contábil. Entretanto, atualmente, as empresas passam a ter autonomia para realizar a análise da vida útil dos seus bens e, conseqüentemente, a seguir regras diferenciadas para depreciá-los, o que também afeta o resultado da empresa e o patrimônio líquido.

A contabilidade brasileira fica ainda desvinculada dos aspectos tributários, não se preocupando apenas em atender às exigências do fisco. No período pré-IFRS, a empresa preparava sua contabilidade para atender ao fisco, apurando seus lucros para pagar impostos. No período pós-IFRS, a contabilidade é preparada para atender às normas contábeis e aos interesses dos usuários das informações contábeis. Com isso, a contabilidade passa a basear-se em princípios, permitindo assim a captura e a divulgação da essência econômica dos fatos, dando a eles uma visão macro.

RESULTADOS DO MODELO DE RELEVÂNCIA PARA A AMOSTRA ADR

Atendendo ao segundo objetivo específico da pesquisa e testando a segunda hipótese, segundo a qual a relevância das informações contábeis das empresas brasileiras, abertas com ações negociadas na BM&FBovespa, que participam dos programas de ADRs, não aumentou após a migração para as normas IFRS, foram apurados os resultados dos modelos econométricos de maneira idêntica à modelagem da amostra total. Porém, nesse caso, apenas restrita às empresas que participam dos programas de ADRs.

Levando-se em consideração a segunda hipótese, espera-se que, devido ao fato de as empresas brasileiras que participam de programas de ADRs estarem obrigadas a seguir um padrão elevado de exigências na divulgação de suas demonstrações contábeis, o impacto das normas IFRS não tenha sido tão forte nas suas demonstrações contábeis. Isso ocorre porque essas empresas já divulgam suas demonstrações no padrão *Generally Accepted Accounting Principles* (USGAAP), que é o padrão norte-americano de contabilidade, que por sua vez é associado a um padrão de qualidade superior ao antes utilizado no Brasil, os chamados Princípios Contábeis Geralmente Aceitos no Brasil (BRGAAP).

Tabela 5 - Relevância da informação contábil (amostra ADR)

Variável	Período		
	TOTAL	Pré-IFRS	Pós-IFRS
	2006 a 2011	2006 a 2007	2010 a 2011
Constante	18,8148***	20,5906***	17,0373***
	(14,11)	(12,89)	(9,08)
Lucro	3,6479	0,6231	7,0357***
	(1,51)	(0,24)	(2,82)
Patrimônio Líquido	0,2804***	0,1442***	0,3890***
	(4,51)	(2,52)	(4,10)
R ² Ajustado	0,1391	0,027	0,339
Observações	333	199	134

Fonte: elaborada pela autora

Os resultados desta análise estão explicitados na Tabela 5. Comparando-se o R^2 ajustado do período pré-IFRS (0,02) com o R^2 ajustado do período pós-ifrs (0,33), pode-se afirmar que a relevância da informação contábil também aumentou após a migração para as normas internacionais de contabilidade no Brasil, no caso das empresas que participam de programas de ADRs.

Significa dizer que, antes da implantação das normas IFRS, o lucro e o patrimônio líquido explicavam apenas 2% do preço de uma ação; após a migração para as normas IFRS, tais variáveis passaram a explicar 33% do preço da ação. Com esses resultados, não é possível confirmar a segunda hipótese deste estudo, na qual se previa que a relevância das informações contábeis das empresas brasileiras abertas com ações negociadas na BM&FBovespa que participam dos programas de ADRs não aumentaria após a migração para as normas IFRS.

Com base na literatura contábil, conjectura-se que, devido ao fato de as empresas brasileiras participarem de programas de ADRs e estarem obrigadas a seguir um padrão elevado de exigências na divulgação de suas demonstrações contábeis, o impacto das normas IFRS não seria tão forte nas suas demonstrações contábeis. Nesse caso, verificou-se justamente o contrário: as informações contábeis eram pouco relevantes antes de as empresas adotarem o padrão IFRS, e após esse período de implantação e convergência total para as normas IFRS as informações passaram a ser muito mais relevantes.

Uma justificativa que talvez possa explicar o resultado encontrado é que os investidores brasileiros, embora tendo acesso à divulgação das demonstrações contábeis dessas empresas no padrão US-GAAP, foram sensíveis à mudança do padrão contábil BRGAAP para o IFRS. É provável que, quando investem nas empresas de um país, grande parte dos investidores considerem primordialmente as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com o padrão contábil vigente no próprio país, e não somente as demonstrações convertidas para um outro padrão contábil (nesse caso, o USGAAP).

Outra justificativa para esse resultado talvez seja que a base para tributação e distribuição dos lucros é feita com referência nas demonstrações contábeis vigentes em um país. Para tal finalidade, não interessam aos usuários os resultados (lucros) e a situação patrimonial (patrimônio líquido) da conversão das demonstrações contábeis para um padrão contábil estrangeiro.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade brasileira passou por um período de profundas mudanças e adaptações nos últimos anos. Desde a instituição da Lei nº 11.638/07, que passou a vigorar no Brasil em janeiro de 2008, muito se ouviu falar em padrões internacionais de contabilidade, ou seja, as normas IFRS. Essa lei foi um marco na contabilidade brasileira, pois alterou a Lei nº 6.404/76, que vigorava no Brasil desde 1976, alterando profundamente a maneira de se fazer contabilidade. Os padrões internacionais visam a uma contabilidade de maior qualidade e transparência das informações divulgadas, atendendo, assim, às necessidades dos usuários externos.

Frente a tais circunstâncias, este estudo verificou se realmente ocorreram mudanças significativas nas informações contábeis oriundas dessa nova contabilidade a ponto de impactar o modo de agir dos investidores. Nesse sentido, a presente pesquisa trouxe como objetivo geral avaliar a relevância das informações contábeis divulgadas pelas empresas brasileiras abertas com ações negociadas na BM&FBovespa antes e depois da migração para o padrão IFRS. A partir dessa premissa, pretendeu investigar se, após o período de adaptação à Lei 11.638/07, o Brasil realmente passou a apresentar informações mais relevantes aos olhos dos usuários externos (acionistas).

Duas hipóteses foram apresentadas. A primeira delas partiu do princípio de que a relevância das informações contábeis das empresas brasileiras abertas com ações negociadas na BM&FBovespa aumentou após a migração para as normas IFRS, considerando-se que, após aderir a um padrão internacional de contabilidade, as empresas apresentassem aos usuários externos informações mais relevantes, tornando-se mais atraentes aos olhos desses usuários.

A segunda hipótese, por sua vez, partiu do princípio de que a relevância das informações contábeis das empresas brasileiras abertas com ações negociadas na BM&FBovespa que participam dos programas de ADRs não aumentou após a migração para as normas IFRS. Como essas empresas já divulgavam suas demonstrações no padrão USGAAP, entende-se que já estavam adaptados a um padrão de qualidade superior.

A metodologia utilizada neste estudo foi o modelo de regressão linear, que tem como variável dependente o preço e como variáveis independentes o lucro e o patrimônio líquido. Desse modo, tenta-se justificar o preço de uma ação pela variação do lucro e/ou do patrimônio líquido.

Os principais resultados encontrados após testar o modelo de preço mostraram que a relevância das informações contábeis das empresas brasileiras abertas com ações negociadas na BM&FBovespa realmente aumentou após a migração para as normas IFRS, corroborando a primeira hipótese deste estudo, que se baseava no princípio de que, com a migração para um padrão contábil de maior qualidade, as informações conseqüentemente se tornariam mais relevantes. Analisando-se a amostra total deste estudo, pode-se observar um aumento de 80% na relevância das informações contábeis: a relevância apresentada passou de 17% (período pré-IFRS) para 30% (período pós-IFRS).

Porém, os resultados das empresas da subamostra ADR foram surpreendentes: apresentaram um aumento de 1.155% do período pré-IFRS para o período pós-IFRS. Tal achado não corrobora a segunda hipótese, que previa que a relevância da amostra não aumentaria devido ao fato de essas empresas já estarem atendendo a um padrão com qualidade superior (USGAAP) se comparado ao padrão brasileiro (BRGAAP). Cabe ressaltar que esse percentual foi alto, tendo em vista que, no período pré-IFRS, a amostra ADR apresentou relevância muito baixa, sendo de apenas 2%, ao passo que no período pós-IFRS passou para 33%.

Pode-se concluir, então, que o investidor considerou as informações contábeis mais relevantes no período pós-IFRS, tanto nas empresas brasileiras de capital aberto com ações listadas na BM&FBovespa quanto nas empresas brasileiras de capital aberto com ações listadas na BM&FBovespa que emitem

ADRs na Bolsa de Valores de Nova Iorque (NYSE). Portanto, fica a lição de que as normas IFRS realmente produzem informações contábeis mais relevantes sob a perspectiva informacional para os usuários externos e de que os investidores das empresas que participam dos programas de ADRs, as quais já estavam sujeitas a um padrão de maior qualidade (USGAAP), também reconhecem que o padrão IFRS é superior ao padrão contábil até então vigente no Brasil (BRGAAP).

Salienta-se que todos os objetivos propostos foram plenamente atingidos. As principais limitações da pesquisa referem-se aos aspectos metodológicos, ou seja, aos critérios de escolhas adotados. Considerou-se apenas um dos modelos de mensuração da relevância das informações contábeis (modelo baseado no preço), descartando-se o modelo de relevância baseado no retorno. Outra limitação foi o período da pesquisa, pois talvez o intervalo de dois anos antes (período pré-IFRS) e dois anos após (período pós-IFRS) seja insuficiente para se avaliar e comparar os impactos desejados. Contudo, tendo em vista que a migração para as normas IFRS foi concluída em 2010, esse limitador temporal não pôde ser removido.

Como sugestão para pesquisas futuras, recomenda-se avaliar a relevância da informação contábil no período anterior e posterior à migração para as normas IFRS, considerando-se um período maior de tempo (tanto antes quanto depois). Também se sugere a utilização do modelo de relevância baseado nos retornos, para que se possam confrontar os resultados com o modelo de relevância baseado nos preços.

REFERÊNCIAS

American Depositary Receipts (ADR). Disponível em: <<https://www.adr.com/drsearch/customdr-search>>. Acesso em: 02 abr. 2012.

BASTOS, Lília da Rocha; PAIXÃO, Lyra; FERNANDES, Lucia Monteiro; DELUIZ, Neise. **Manual para elaboração de projetos e relatórios de pesquisa, teses, dissertações e monografias.** 5.ed. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 2001.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CARVALHO, L. Nelson; LEMES, Sirlei; COSTA, Fábio Moraes. **Contabilidade internacional:** aplicação das IFRS 2005. São Paulo: Atlas, 2006.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Pronunciamento conceitual básico (CPC00).** Disponível em: <www.cpc.org.br/pdf/CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Operações de arrendamento mercantil** (CPC06). Disponível em: <www.cpc.org.br/pdf/CPC06_R1.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Ativo imobilizado** (CPC27). Disponível em: <www.cpc.org.br/pdf/CPC27.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2012.

Comissão de Valores Mobiliários (CVM). **Instrução CVM nº 457**. Disponível em <<http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos/inst/inst457.doc>>. Acesso em: 18 mar. 2012.

EITMANN, David E.; STONEHILL, Arthur I.; MOFFETT, Michael H. **Administração financeira internacional**. 9.ed. Porto Alegre: Bookman, 2002.

ERNST & YOUNG; FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade**: IFRS *versus* normas brasileiras. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FORTUNA, Eduardo. **Mercado financeiro: produtos e serviços**. 17.ed. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2008.

HARTUNG, Douglas S. **Negócios internacionais**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2004.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IAS. **International Accounting Standards**. Disponível em: <<http://www.iasplus.com/country/useias.htm>>. Acesso em: 02 abr. 2012.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; FÁRIA, Ana Cristina de. **Introdução à teoria da contabilidade**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Arioaldo dos. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2010a.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2010b.

LIMA, Iran Siqueira; DE LIMA, Gerlando Augusto Sampaio Franco; PIMENTEL, René Coppe. **Curso de mercado financeiro**. São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA, João Batista Nast de. **A relevância da informação contábil e o processo de convergência para as normas IFRS no Brasil**. São Paulo, 2011. 236p. Tese (Doutorado) - Universidade de São Paulo, SP.

LOPES, Alessandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005.

MACIEL, Ricardo Ribeiro. **IFRS e CPC:** como implementar as normas internacionais de contabilidade. 2.ed. Curitiba: Juruá, 2011.

PRODANOV, Cleber C; FREITAS, Ernani C. de. **Metodologia do trabalho científico:** métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. Novo Hamburgo: Feevale, 2009.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). Instituição. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/contabilidade/iasb.htm>>. Acesso em: 16 mar. 2012.

Resolução CFC nº 1.055/05 - **Criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)**. Disponível em: <www.cfc.org.br> Acesso em: 08 jul. 2011.

