



GESTÃO CONTÁBIL e FINANCEIRA **nas organizações:** tendências e perspectivas

Ana Carolina Vasconcelos Colares
(Organizadora)

Direção Editorial

Prof.º Dr. Adriano Mesquita Soares

Organizadora

Prof.º Ma. Ana Carolina Vasconcelos Colares

Capa

AYA Editora

Revisão

Os Autores

Executiva de Negócios

Ana Lucia Ribeiro Soares

Produção Editorial

AYA Editora

Imagens de Capa

br.freepik.com

Área do Conhecimento

Ciências Sociais Aplicadas

Conselho Editorial

Prof.º Dr. Aknaton Toczec Souza
Centro Universitário Santa Amélia
Prof.ª Dr.ª Andreia Antunes da Luz
Faculdade Sagrada Família
Prof.º Dr. Carlos López Noriega
Universidade São Judas Tadeu e Lab.
Biomecatrônica - Poli - USP
Prof.º Me. Clécio Danilo Dias da Silva
Centro Universitário FACEX
Prof.ª Dr.ª Daiane Maria De Genaro Chiroli
Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Prof.ª Dr.ª Déborah Aparecida Souza dos Reis
Universidade do Estado de Minas Gerais
Prof.ª Dr.ª Eliana Leal Ferreira Hellvig
Universidade Federal do Paraná
Prof.º Dr. Gilberto Zammar
Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Prof.ª Dr.ª Ingridi Vargas Bortolaso
Universidade de Santa Cruz do Sul
Prof.ª Ma. Jaqueline Fonseca Rodrigues
Faculdade Sagrada Família
Prof.º Dr. João Luiz Kovaleski
Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Prof.º Me. Jorge Soistak
Faculdade Sagrada Família
Prof.º Me. José Henrique de Goes
Centro Universitário Santa Amélia
Prof.ª Dr.ª Leozenir Mendes Betim
Faculdade Sagrada Família e Centro de
Ensino Superior dos Campos Gerais
Prof.ª Ma. Lucimara Glap
Faculdade Santana

Prof.º Dr. Luiz Flávio Arreguy Maia-Filho
Universidade Federal Rural de Pernambuco
Prof.º Me. Luiz Henrique Domingues
Universidade Norte do Paraná
Prof.º Dr. Marcos Pereira dos Santos
Faculdade Rachel de Queiroz
Prof.º Me. Myller Augusto Santos Gomes
Universidade Estadual do Centro-Oeste
Prof.ª Dr.ª Pauline Balabuch
Faculdade Sagrada Família
Prof.º Me. Pedro Fauth Manhães Miranda
Centro Universitário Santa Amélia
Prof.ª Dr.ª Regina Negri Pagani
Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Prof.º Dr. Ricardo dos Santos Pereira
Instituto Federal do Acre
Prof.ª Ma. Rosângela de França Bail
Centro de Ensino Superior dos Campos
Gerais
Prof.º Dr. Rudy de Barros Ahrens
Faculdade Sagrada Família
Prof.º Dr. Saulo Cerqueira de Aguiar Soares
Universidade Federal do Piauí
Prof.ª Ma. Silvia Apª Medeiros Rodrigues
Faculdade Sagrada Família
Prof.ª Dr.ª Silvia Gaia
Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Prof.ª Dr.ª Sueli de Fátima de Oliveira Miranda
Santos
Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Prof.ª Dr.ª Thaisa Rodrigues
Instituto Federal de Santa Catarina

© 2021 - **AYA Editora** - O conteúdo deste Livro foi enviado pelos autores para publicação de acesso aberto, sob os termos e condições da Licença de Atribuição Creative Commons 4.0 Internacional (**CC BY 4.0**). As ilustrações e demais informações contidas desta obra são integralmente de responsabilidade de seus autores.

G3937 Gestão contábil e financeira nas organizações: tendências e perspectivas [recurso eletrônico]. / Ana Carolina Vasconcelos Colares (organizador) -- Ponta Grossa: Aya, 2021. 208 p. – ISBN 978-65-88580-62-2

Inclui biografia
Inclui índice
Formato: PDF
Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader.
Modo de acesso: World Wide Web.
DOI 10.47573/aya.88580.2.40

1. Contabilidade. I. Colares, Ana Carolina Vasconcelos. II. Título

CDD: 657

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária Bruna Cristina Bonini - CRB 9/1347

International Scientific Journals Publicações de
Periódicos e Editora EIRELI

AYA Editora©

CNPJ: 36.140.631/0001-53

Fone: +55 42 3086-3131

E-mail: contato@ayaeditora.com.br

Site: <https://ayaeditora.com.br>

Endereço: Rua João Rabello Coutinho, 557
Ponta Grossa - Paraná - Brasil
84.071-150

SUMÁRIO

Apresentação 8

01

Percepção dos peritos contadores sobre o exame de qualificação técnica para peritos contábeis..... 9

Tiago de Moura

Manoel Francelino dos Santos filho

DOI: 10.47573/aya.88580.2.40.1

02

Nível de disclosure das fundações de Minas Gerais e sua relação com área de atuação e características econômico-financeiras 22

Ana Carolina Vasconcelos Colares

Danusa Guedes

Letícia Ferry Canedo

Lucineia de Cassia Barbosa Gomes

Edna Gomes de Freitas Araujo

Neusa Aline Aparecida Sales Barros

Jessica Francisca Dutra

Wellington de Almeida Alkmin

DOI: 10.47573/aya.88580.2.40.2

03

Paradigma da contabilidade em tempos de pandemia: uma análise do processo de adaptação dos escritórios de contabilidade à nova realidade 38

Ana Carolina Vasconcelos Colares

Brenda Langsdorff Rodrigues

Daniel Destro

João Carlos Oliveira Mota

Milca Gregório Toledo

DOI: 10.47573/aya.88580.2.40.3

04

Percepção dos contadores diante dos desafios profissionais: uma análise do ensino e mercado de trabalho em perícia contábil 56

Sara Cristina Cupertino Silva

Ana Carolina Vasconcelos Colares

DOI: 10.47573/aya.88580.2.40.4

05

Nível de governança corporativa e seu reflexo no desempenho de clubes das séries A, B e C do campeonato brasileiro..... 74

Antônio Jefferson de Sousa Rebouças

Anna Beatriz Grangeiro Ribeiro Maia

Alessandra Carvalho de Vasconcelos

DOI: 10.47573/aya.88580.2.40.5

06

A contribuição do núcleo de apoio contábil e fiscal para construção da cidadania 93

Poliana Kelly Maria da Silva

Ana Carolina Vasconcelos Colares

DOI: 10.47573/aya.88580.2.40.6

07

Inserção do jovem no mercado de trabalho da contabilidade: análise entre a perspectiva empregatícia e a percepção do jovem universitário..... 112

Josmária Lima Ribeiro de Oliveira

Ana Tereza Lanna Figueiredo

Adriana Buratto de Mello

Aparecida Braz de Freitas Paiva
Júnia Darc Oliveira
Rosângela Alves de Oliveira Queiroz
Sâmia Ladeira Abud
Janine Meira Souza Koppe Eiriz
Joice de Barros Pereira Costa
Tancredo Vieira Angra da Silva
Thiago Baratho Beato

DOI: 10.47573/aya.88580.2.40.7

08

**Determinantes da (in)eficiência de 91 clubes ranqueados
no club world ranking 2017-2018..... 132**

Anna Beatriz Grangeiro Ribeiro Maia
Vanessa Ingrid da Costa Cardoso
Robson Luis Batista Ramos

DOI: 10.47573/aya.88580.2.40.8

09

**Enquadramento tributário de uma cooperativa
do agronegócio da região metropolitana de Belo
Horizonte..... 149**

Edna Cristina Bernardo Dutra
Marcela Caroline Santos Peixoto
Simone Cristina Pasqui
Alex Magno Diamante
Josmária Lima Ribeiro de Oliveira

DOI: 10.47573/aya.88580.2.40.9

10

As certificações contábeis e as competências profissionais no Brasil 164

Aline Vaz de Oliveira

Bruna Mara de Oliveira

Dayanne Alves dos Santos

Jéssica Menezes Reis

Raphaela Maria Nunes Belarmino de Almeida

Josmária Lima Ribeiro de Oliveira

DOI: 10.47573/aya.88580.2.40.10

11

Competências profissionais na perspectiva dos profissionais da área contábil..... 187

Ana Paula Ferreira Gonçalves Moreira

Daniela Corrêa de Oliveira

Mariana Costa Nogueira

Ronan Fonseca Fideles

Ana Tereza Lanna Figueiredo

Josmária Lima Ribeiro de Oliveira

DOI: 10.47573/aya.88580.2.40.11

Índice Remissivo 201

Organizadora 207

Apresentação

Apresentar um livro é sempre uma alegria e ao mesmo tempo um desafio que se apresenta, principalmente por nele conter tanto de cada autor, de cada pesquisa, suas aspirações, suas expectativas, seus achados e o mais importante de tudo a disseminação do conhecimento produzido cientificamente.

A gestão contábil e financeira nas organizações nesta coletânea abrange diversas temáticas contábeis aplicadas a entidades, tais como fundações, escritórios de contabilidade, cooperativas, entidades desportivas, e, também a profissionais, como peritos, contadores e auditores, refletindo a percepção de vários autores.

Portanto, a organização deste livro é resultado dos estudos desenvolvidos por diversos pesquisadores e que tem como finalidade ampliar o conhecimento aplicado à área de contabilidade evidenciando o quão presente ela se encontra em diversos contextos organizacionais e profissionais, em busca da disseminação da ciência contábil e do aprimoramento das competências do profissional contador.

Este volume traz onze (11) capítulos com as mais diversas temáticas e discussões, as quais mostram cada vez mais a necessidade de enxergar a gestão contábil e financeira nas organizações. Os estudos abordam discussões no âmbito das entidades sobre o disclosure de informações contábeis, o planejamento da gestão tributária, desempenho econômico-financeiro, estrutura de governança corporativa e impactos da pandemia nas organizações contábeis. Sob o prisma dos profissionais, se destacam as contribuições quanto ao mercado de trabalho, as competências técnicas, exames de qualificação técnica e o contador na construção da cidadania.

Por esta breve apresentação percebe-se o quão diverso, profícuo e interessante são os artigos trazidos para este volume, aproveito o ensejo para parabenizar os autores aos quais se dispuseram a compartilhar todo conhecimento científico produzido.

Convido-os, portanto a adentrar nesse mundo que traz uma contribuição relevante e que reforça a importância da contabilidade para a gestão das organizações e para a transparência de informações relevantes aos diversos *stakeholders*.

Boa leitura!

Prof.ª Ma. Ana Carolina Vasconcelos Colares

Percepção dos peritos contadores sobre o exame de qualificação técnica para peritos contábeis

Tiago de Moura

*Mestre em Administração Pública da Universidade Tecnológica Federal do Paraná
UTFPR*

<https://orcid.org/0000-0001-5233-4086>

<http://lattes.cnpq.br/2492788495391636>

Contador / Diretor de Orçamento, Finanças e Contabilidade – Reitoria UTFPR

Perito Contábil – Cadastro Nacional dos Peritos Contábeis

Manoel Francelino dos Santos Filho

Mestrando em Contabilidade na Universidade Federal de Goiás

*Contador / Chefe da Divisão de Contabilidade na Universidade Federal do Sul e
Sudeste do Pará - UNIFESSPA*

<http://lattes.cnpq.br/9299330131939043>

DOI: 10.47573/aya.88580.2.40.1

Resumo

A ciência contábil por ser uma ciência social evolui de acordo com as necessidades da sociedade, esta possui diversas vertentes, dentre elas a perícia contábil, esta que vem evoluindo no Brasil, dentre outros aspectos na questão da qualificação dos peritos contábeis, assim o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) criou o Cadastro Nacional de Peritos Contábeis (CNPC), para fazer parte deste cadastro, deve, o contador, ser aprovado no Exame de Qualificação Técnica para Peritos Contábeis (EQT), trata-se de uma prova de elevado nível de exigência com questões objetivas e dissertativas. O perito contábil é um profissional da contabilidade de extrema importância para a sociedade, ao atuar como auxiliar da justiça, e assistente das partes. Diante da importância da perícia contábil tem se a relevância da pesquisa, por tratar-se de um assunto escasso e atual, este trabalho se justifica, inclusive, para aprimorar as discussões acerca do EQT. O objetivo do trabalho é examinar a percepção dos peritos contadores acerca do EQT, para isto foi efetuada pesquisa de abordagem qualitativa para a parte bibliográfica e quantitativa para analisar as respostas da entrevista estruturada aplicada a 44 peritos contábeis, a chamada para resposta foi efetuada via Facebook e grupos do WhatsApp e Telegram, responderam profissionais de 11 estados da Federação, a maior parte dos entrevistados (acima de 40%) concorda com a aplicação e importância do exame. Para futuras pesquisas, sugere que sejam verificadas as razões de alguns não concordarem com o exame, e também que o questionário seja aplicado a uma amostra maior.

Palavras-chave: perícia contábil. perito contábil. exame de qualificação técnica. cadastro nacional de peritos contábeis.

Abstract

Accounting science, being a social science, evolves according to the needs of society, it has several aspects, including accounting forensic, which has been evolving in Brazil, among other aspects in the issue of qualification of accounting experts, as well as the Federal Council of Accounting (CFC) created the National Registry of Accounting Experts (CNPC), to be part of this registry, the accountant must pass the Technical Qualification Exam for Accounting Forensic (EQT), this is a test of high level of demand with objective and essay questions. The accounting expert is an accounting professional of extreme importance to society, acting as an assistant to the justice, and assistant to the parties. Given the importance of expert accounting has the relevance of research, as it is a scarce and current subject, this work is even justified to improve discussions about EQT. The objective of the work is to examine the perception of accounting experts about the EQT, for this, a qualitative approach research was carried out for the bibliographical and quantitative part to analyze the answers of the structured interview applied to 44 accounting experts, the call for answer was made via Facebook and WhatsApp and Telegram groups, answered professionals from 11 states of the Federation, the majority of respondents (over 40%) agree with the application and importance of the exam. For future research, it suggests that the reasons why some do not agree with the exam be verified, and also that the questionnaire be applied to a larger sample.

Keywords: accounting forensic. accountant forensic. technical qualification exam. national register of accounting forensic.

INTRODUÇÃO

A Ciência Contábil tem como objeto o patrimônio, assim possui diversos campos de aplicação, a Perícia Contábil é uma delas. O termo Perícia vem do latim Peritia, que significa conhecimento, bem como experiência, especificamente a Perícia Contábil, esta é a verificação de fatos conectados ao patrimônio de forma individual, com vistas a oferecer uma opinião mediante a pergunta que se propõe. (SÁ, 2019)

Para exercício da Perícia Contábil no Brasil é exigido que seja Contador (bacharel em Ciências Contábeis com registro no Conselho Regional de Contabilidade - CRC). Conforme bem afirma o Conselho Federal de Contabilidade - CFC (2020a, np) que a “Perícia Contábil é de competência exclusiva de contador em situação regular em Conselho Regional de Contabilidade”.

Conforme Souza, Cruz e Lyrio (2017) no ambiente competitivo há exigência que os trabalhadores de das mais diversas profissões se capacitem para atuação no mercado, aqueles que não acompanham o crescimento do mercado estão sujeitos a ficar sem oportunidades para atuar, na área contábil não é diferente, visto que o mercado de trabalho exige expertise contábil sobre as transações realizadas.

Com a necessidade de se conhecer o âmbito de atuação dos peritos contábeis, sua formação profissional, atualização do conhecimento e experiência, o Conselho Federal de Contabilidade publicou em 19 de fevereiro de 2016 a Resolução nº 1.502/2016 que dispõe sobre o Cadastro Nacional de Peritos Contábeis (CNPC) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e dá outras providências (CFC, 2016).

Sobre a exigência exame para o ingresso no CNPC há diversas discussões e dúvidas no meio contábil, mas conforme Miranda et. al. (2020) são poucas informações sobre tais profissionais e as características da atividade, desta forma este artigo tem o objetivo de verificar a percepção dos Peritos Contábeis acerca do Exame de Qualificação Técnica.

Este trabalho tem relevância pela importância do perito contábil como auxiliar da justiça ou assistente das partes em um processo. Justifica-se pela escassez de estudos e para aprimorar as discussões acerca deste exame que teve apenas quatro edições realizadas até agosto de 2021.

Diante dessa escassez, foi efetuada uma pesquisa bibliográfica e documental, além de uma entrevista estruturada para que os resultados sejam analisados e o objetivo alcançado.

REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção serão apresentados os referenciais que dão suporte ao artigo e à análise dos resultados.

Perícia Contábil

Magalhães (2017) afirma que a perícia é o trabalho de notória especialização efetuado com o objetivo de vir a ter opinião ou prova para nortear uma autoridade no julgamento de um fato ou desfazer conflito de interesses de pessoas.

Neste contexto a perícia contábil é o trabalho de notória especialização nas Ciências Contábeis que dará suporte à decisão de uma autoridade para julgar conflitos entre pessoas, voltados para o patrimônio.

Conforme o CFC (2020a) “a perícia contábil é o conjunto de procedimentos técnico-científicos destinados a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar à justa solução do litígio ou constatação de fato”.

França e Barbosa (2015) asseveram que a perícia contábil no contexto da contabilidade aplicada, é, possivelmente, um método de investigação de grande acurácia. Assim, Honigsber (2020) considera a perícia contábil como equivalente à investigação da cena de um crime financeiro.

Hoog (2008) afirma que aqueles profissionais ligados ao Poder Judiciário, que não tem a formação em Contabilidade, necessitam de um guia contábil para tomar decisões relevantes, dentre esses profissionais estão os juízes, promotores, administradores, avaliadores, intérpretes, escrivães, síndicos, comissários, liquidantes etc.),

No mesmo sentido França e Barbosa (2015) listam como usuários da perícia contábil: juízes, síndicos, administradores, litigantes. Estes usam da prova pericial para eliminar as dúvidas e assegurar a preservação do contencioso quanto à plenitude das provas.

Assim a perícia contábil quando efetuada leva tem efeitos sociais dela decorrentes (MAGALHÃES, 2017), desta maneira a importância do perito contábil.

Perito Contábil

Perito Contábil é o *expert* na contabilidade, conforme CFC (2020b) o “Perito é o contador detentor de conhecimento técnico e científico, regularmente registrado em Conselho Regional de Contabilidade e no Cadastro Nacional dos Peritos Contábeis”. A norma apresenta as seguintes denominações.

Quadro 1 – Denominações de Perito conforme CFC

Perito do Juízo	Contador nomeado pelo poder judiciário para exercício da perícia contábil.
Perito Arbitral	Contador nomeado em arbitragem para exercício da perícia contábil.
Perito Oficial	Contador investido na função por lei e pertencente a órgão especial do estado.
Assistente Técnico	Contador ou órgão técnico ou científico indicado e contratado pela parte em perícias contábeis.

Fonte: CFC (2020b)

Malheiros *et al.* (2020) trazem em seu estudo que o perito contábil exerce um dever de grande relevância, este sempre está comprometido com a moral e ética, tendo em vista ser um profundo conhecedor da matéria periciada e trazendo facilidade de entendimento para o entendimento da autoridade judicial, sendo o laudo pericial o instrumento que demonstra de modo técnico e objetivo e traz elemento de convicção aos juízes.

Os peritos contábeis auxiliares dos magistrados, visto que estes carecem de um conhecimento técnico contábil para fundamentar a sua decisão (MARTINS, 2018).

O Código de Processo Civil qualifica a perícia e perito de uma maneira genérica (FERREIRA, 2020), desta forma enquadrando o perito contábil, que será nomeado pelo juiz, aquele que seja especialista no objeto a ser periciado (BRASIL, 2015).

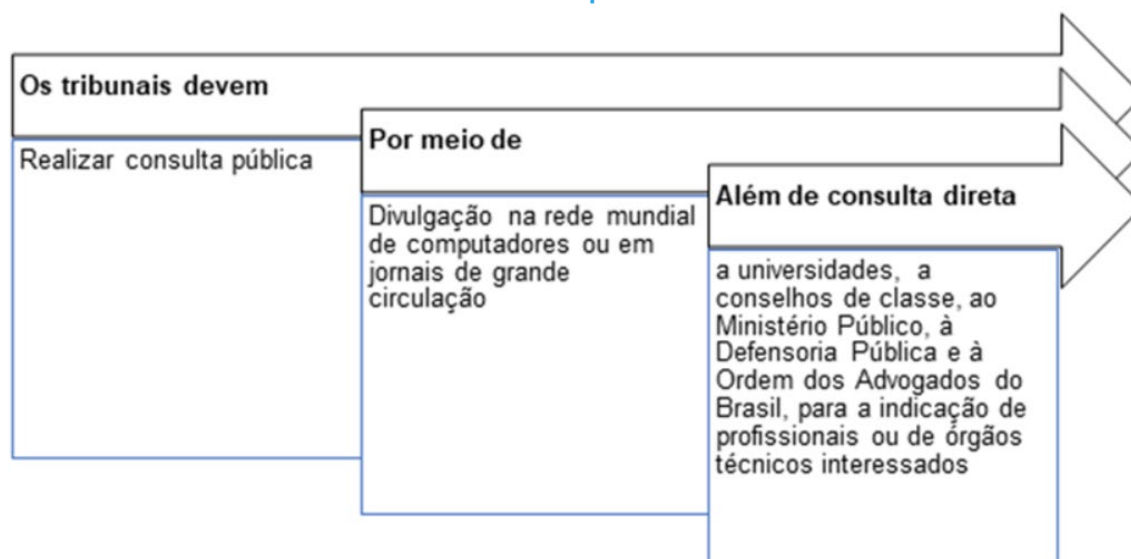
França e Barbosa (2015) trazem em seu estudo que o perito contábil deve possuir conhecimentos sólidos acerca de sistemas contábeis, de controles, dos regramentos contabilístico, cálculos financeiros, além de tecnologia.

Desta maneira é necessária uma gama de habilidade por parte dos peritos, assim o Conselho Federal de Contabilidade criou o Cadastro Nacional de Peritos Contábeis (CNPC).

Cadastro Nacional de Peritos Contábeis

O Cadastro Nacional de Peritos Contábeis (CNPC) foi criado por meio da Resolução CFC nº 1502, de 19 de fevereiro de 2019, considerando a disposição do Código de Processo Civil, que em seu art. 156 traz que “o juiz será assistido por perito quando a prova do fato depender de conhecimento técnico ou científico” (BRASIL, 2015). Estes peritos serão nomeados pelo juiz, para isto os tribunais deverão manter um cadastro onde o juiz está vinculado, além disso deve haver uma consulta sobre os profissionais, conforme quadro XX

Quadro 2 – Cadastros de peritos nos tribunais



Fonte: Elaborado pelos autores

Assim entra em cena o CNPC, que dispôs do prazo para os contadores que exercem a perícia, sendo até 31 de dezembro de 2017 para realizar o cadastro no CNPC por meio dos sítios dos Conselhos Regionais de Contabilidade na internet e no portal do CFC (CFC, 2016).

Exame de Qualificação Técnica

A Resolução CFC 1.502/2016 trouxe que a partir de 1º de janeiro de 2018, os Contadores que desejarem ingressar no CNPC deverão ser aprovados em exame específico regulado pelo CFC. Reitera-se que a aprovação em tal exame não é requisito obrigatório para atuação na

perícia contábil.

Já a Norma Brasileira de Contabilidade Profissional aplicada aos Peritos Contábeis - NBC PP 02 - que dispõe sobre o exame de qualificação técnica para perito contábil traz que o objetivo do Exame de Qualificação Técnica (EQT) para perito contábil é medir o nível de conhecimento e a competência técnico-profissional necessários ao contador que queira exercer a atividade de perícia contábil (CFC, 2016).

Visto a importância do exame, há normativos próprios para a organização deste e do cadastro para aqueles que forem aprovados. Estudos acerca do Exame de Qualificação Técnica para Peritos Contábeis (EQT) são escassos. Em pesquisa no site “Google Scholar”, utilizando-se dos termos “ exame de qualificação técnica peritos contábeis”

Cavalcanti (2019) objetivou em seu trabalho de conclusão de curso na Universidade Federal da Paraíba identificar a percepção de peritos contábeis em relação à eficácia do EQT, como uma qualidade inicial que o perito contábil possa exercer esta função, como resultado constatou que o EQT é um instrumento eficaz, sendo que 88,79% dos peritos concordaram totalmente com a aplicação do exame.

Marques, Bellen e Araújo (2020) trouxeram em sua pesquisa uma análise das alterações trazidas pela Norma Brasileira de Contabilidade – NBC PP 02, de 21 de outubro de 2016, que dispõe sobre o exame de qualificação técnica para perito contábil. O trabalho teve base um questionário aplicado a peritos contadores inscritos no Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina – CRC SC, e obtiveram entre os resultados que a maioria dos 23 respondentes tem perspectivas que são positivas acerca do EQT para Peritos e também consideram o CNPC como essencial para seleção dos contadores que vão exercer a profissão.

O conteúdo programático do exame é extenso, conforme pode ser observado no quadro 3 o conteúdo para a prova a ser aplicada em 2021.

Quadro 3 - Estrutura do Conteúdo Programático do EQT 2021

Legislação sobre a Profissão Contábil <ul style="list-style-type: none">• 3 Decretos-lei• 3 Leis• 5 Resoluções do CFC
Ética Profissional <ul style="list-style-type: none">• 1 NBC (Código de Ética Profissional)
Normas Brasileiras de Contabilidade <ul style="list-style-type: none">• 4 Resoluções do CFC• 52 Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC)• 16 Interpretações Técnicas Gerais (ITGs)• 7 Comunicados Técnicos Gerais (CTGs)
Constituição Federal, Código Civil e Código de Processo Civil <ul style="list-style-type: none">• 44 arts. da Constituição Federal de 1988• 419 arts do Código Civil• 95 arts. do Código de Processo Civil

Fonte: CFC (2021)

Há grande variedade dos assuntos, o que mostra que o Contador que prestará o exame precisa ter amplo conhecimento. Dos dados apresentados no quadro XX, constam 5 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 1 Interpretação Técnica Geral voltada para entidades sem finalidade de lucro (ITG 2002), 3 normativos para pequenas e médias empresas - PMEs (NBC TG 1000, ITG 1000, CTG 1000).

A parte da Constituição Federal, Código Civil e Código de Processo Civil também tem conteúdo extenso, ao todo são 558 artigos das leis, com conteúdo desde a estrutura do Poder Judiciário, justiça gratuita, precatórios (ambos presentes na Constituição Federal de 1988), tipos de sociedades, legislação empresarial em geral, livros obrigatórios (Código Civil) e diversos prazos, sanções e obrigações dos peritos (Código de Processo Civil).

Conforme CFC (2021) a prova contém 30 questões objetivas, valendo um ponto cada e 2 (duas) questões dissertativas, valendo 15 pontos cada. As questões trazem abordagens teóricas e/ou práticas, incluindo a matemática financeira, mas a utilização de calculadora é permitida, desde que o aparelho não faça armazenamento de texto.

A próxima seção aborda a metodologia adotada, para alcançar o objetivo, coletar e analisar os dados.

METODOLOGIA

Esta pesquisa tem como fim expor as características de uma população (peritos contábeis) e de determinado fenômeno (percepção quanto ao EQT), portanto trata-se de uma pesquisa descritiva (VERGARA, 2016).

Sob o ponto de vista da abordagem, tem-se uma pesquisa qualitativa, pelo fato de buscar a compreensão de um fenômeno em seu ambiente natural (KRIPKA *et al.*, 2016) e quantitativa por quantificar, analisar os dados numéricos na coleta e no tratamento por meio de técnicas estatísticas (RICHARDSON, 1999), no caso em tela foi utilizada a ferramenta Microsoft Excel®, onde os dados foram organizados e tratados transformando em informações por meio de tabelas e gráficos.

Quanto aos métodos para coleta dos dados é uma pesquisa bibliográfica e documental. Por ser elaborada com base em material já publicado, dentre livros e artigos, é uma pesquisa bibliográfica (GIL, 2018), e por analisar as normas do CFC e legislação aplicada à perícia, trata de uma pesquisa documental.

O meio para obter os dados foi uma entrevista altamente estruturada, visto que as perguntas e a ordem destas foram elaboradas com antecedência (MERRIAN e TISDEL, 2016), assim foi aplicado o questionário a Contadores que exercem a função de peritos, foram 44 respondentes, a ferramenta de coleta foi o “Google Forms” que permite coleta de respostas online.

A solicitação de voluntário para responder ao questionário ocorreu por meio de dois grupos de Contadores e Peritos Contadores nos aplicativos WhatsApp e Telegram, este meio foi escolhido devido a quantidade de peritos contadores que fazem parte dos grupos.. Quanto à data, a pesquisa ocorreu entre os dias 11 de abril de 2021 até 16 de abril de 2021.

Quanto à localização geográfica, não havia restrição, desde que o profissional atue no

Brasil, área de abrangência do CFC e do CNPC.

Os dados foram agrupados no software Excel e foi verificada se houve mais de uma resposta por parte dos entrevistados, logo após foram.

ANÁLISE DOS DADOS

Perfil dos entrevistados

Em relação ao perfil dos respondentes da pesquisa, observa-se que no nível de escolaridade, 29 (65,91%) respondentes possuem graduação, 07 (15,91%) possuem especialização, 05 (11,36%) possuem mestrado e 03 (6,82%) possuem doutorado. No aspecto de quantos anos faz em que houve a formação em Ciências Contábeis há o detalhamento no quadro 4.

Quadro 4 – Nível de Escolaridade e Tempo de Formação

Qual o nível de escolaridade?	Quant	Freq (%)	Há quantos anos é formado em Ciências Contábeis?	Quant	Freq (%)
Graduação	29	65,91%	Entre 01 e 03	06	13,64%
Especialista	7	15,91%	Entre 04 e 06	08	18,18%
Mestrado	5	11,36%	Entre 07 e 10	05	11,36%
Doutorado	3	6,82	Entre 11 e 15	07	15,91%
			Entre 16 e 20	05	11,36%
			Mais de 20	13	29,55%
Total	44	100%	Total	44	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Dando continuidade à verificação do perfil dos entrevistados, foi indagado a respeito de há quantos anos atua como Contador e Perito Contábil. O quadro 5 evidencia esse perfil.

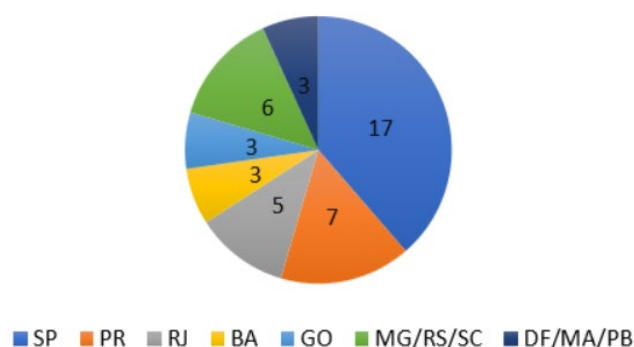
Quadro 5 – Tempo de Atuação como Contador e Perito Contábil

Há quantos anos atua como Contador?	Quant	Freq (%)	Há quantos anos atua como Perito Contábil?	Quant	Freq (%)
Entre 01 e 03	09	20,45%	Entre 01 e 03	21	47,73%
Entre 04 e 06	09	20,45%	Entre 04 e 06	11	25,00%
Entre 07 e 10	06	13,64%	Entre 07 e 10	02	4,55%
Entre 11 e 15	03	6,82%	Entre 11 e 15	03	6,82%
Entre 16 e 20	08	18,18%	Entre 16 e 20	05	11,36%
Mais de 20	09	20,45%	Mais de 20	02	4,55%
Total	44	100%	Total	44	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Em Seguida, foi verificado o Estado da Federação no qual o respondente está inscrito como Contador, figura 1.

Figura 1 – Respondentes por estado da federação
Estado da Federação de Inscrição do Respondente



Fonte: Dados da Pesquisa.

Dos respondentes da pesquisa 25 (56,82%) afirmaram não possuir cadastro Nacional de Perito Contábil e 19 (43,18%) responderam possuir cadastro. Daqueles que responderam possuir cadastro nacional 08 (42,11%) obtiveram o cadastro via Exame de Qualificação Técnica e 11 (57,89%) não realizaram o exame para obtenção.

Tendo conhecimento do perfil dos respondentes, passemos a analisar as respostas que ajudarão a chegar ao objetivo da pesquisa.

Percepções da amostra

Adentrando a área de atuação na Perícia Contábil, constatou-se que grande parte dos entrevistados atuam na área Financeira e Bancária, sendo 18 (40,91%) dos respondentes, em seguida aparece a área de Apuração de haveres e Lucros cessantes com 08 (18,18%), com 06 (13,64%) aparece a área Trabalhista, em seguida com 05 (11,36%) a área Tributária e, ainda, 07 (15,91%) afirmaram trabalhar em “outra” área (quadro 6)

Quadro 6 - Área de Atuação como Perito Contábil

Área	Quant	Freq (%)
Financeira e Bancária	18	40,91%
Apuração de haveres e Lucros cessantes	08	18,18%
Trabalhista	06	13,64%
Tributária	05	11,36%
Outras áreas	07	15,31%
Total	44	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto ao nível de importância do Exame de Qualificação Técnica para Peritos Contábeis, 19 (43,18%) dos respondentes consideram o exame Muito Importante em contraponto 06 (13,64%) responderam que o exame não possui “Nenhuma Importância”, (Quadro 7). Nesse aspecto, observa-se que na junção de “muito importante” e “importante” temos 31 (70,45%) que julgam a importância do Exame de Qualificação Técnica, ou seja, grande parcela dos entrevistados julgam positivamente o exame.

Quadro 7 - Nível de Importância do Exame de Qualificação Técnica

Nível de Importância do Exame	Quant	Freq (%)
Muito importante	19	43,18%
Importante	12	27,27%
Pouca importância	07	15,91%
Nenhuma importância	06	13,64%
Total	44	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Em relação ao nível de dificuldade do Exame de Qualificação Técnica, 19 (43,18%) acham difícil o exame, 14 (31,82%) acham razoável, 01 (2,27%) achou fácil e 10 (22,73%) responderam desconhecer (Quadro 8).

Quadro 8 - Nível de Dificuldade do Exame de Qualificação Técnica

Nível de Dificuldade do Exame	Quant	Freq (%)
Difícil	19	43,18%
Razoável	14	31,82%
Fácil	01	2,27%
Desconheço	10	22,73%
Total	44	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Foi indagado, também, se o Exame de Qualificação Técnica filtra os profissionais que estão realmente qualificados para exercer a Perícia Contábil, dos respondentes 20 (45,45%) responderam que sim e 24 (54,55%) responderam que não (Quadro 9). Assim, a maior parcela não acredita que o Exame filtre os profissionais que estão qualificados para exercer função de Perícia.

Por fim, a questão abordada refere-se a obrigatoriedade do exame para o exercício da Perícia Contábil, nesse aspecto 28 (63,64%) responderam que sim e 16 (36,36%) responderam que não (quadro 9). Nesse resultado, no âmbito do universo pesquisado, a maioria dos entrevistados afirmou a necessidade da obrigatoriedade do exame para o exercício profissional da Perícia Contábil.

Quadro 10 – Filtro de Profissionais Qualificados e Obrigatoriedade do Exame

O exame filtra os profissionais qualificados?	Quant	Freq (%)	Obrigatoriedade do Exame?	Quant	Freq (%)
Sim	20	45,45%	Sim	28	63,64%
Não	24	54,55%	Não	16	36,36%
Total	44	100%	Total	44	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

O resultado corrobora com os achados de Cavalcanti (2019) na pesquisa realizada com peritos contadores de João Pessoa sobre a eficácia do Exame de Qualificação Técnica como instrumento de aferição para ingresso na profissional, a autora evidenciou que mais de 80% da média das respostas concordaram totalmente com a aplicação do exame para admissão de no-

vos peritos contábeis.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da relevância do trabalho do perito para a sociedade, auxiliando juízes, árbitros, advogados e levando em conta que a contabilidade como ciência social aplicada evolui de acordo com as necessidades da sociedade, esta pesquisa objetivou averiguar a percepção dos peritos contadores acerca do Exame de Qualificação Técnica para Peritos Contábeis (EQT), por meio de uma pesquisa de abordagem qualitativa para analisar dados bibliográficos e documentais e abordagem quantitativa para tratar os dados coletados por meio de uma entrevista estruturada, o objetivo do trabalho foi alcançado.

Quanto ao perfil dos entrevistados, foi possível verificar que a maior parte dos entrevistados atua em perícias financeiras e bancárias, seguido logo após das apurações de haveres e lucros cessantes, estas privativas de contadores, aquelas podendo ser executadas por peritos contadores, peritos administradores e peritos economistas. Ainda sobre o perfil, a maioria dos entrevistados são registrados no CRC SP, seguido de CRC PR e CRC RJ.

Quanto a percepção dos profissionais referentes ao exame foi verificado que a maioria dos 44 entrevistados, são favoráveis à aplicação do exame, mas não concordam que filtra o profissional, a 43,18% acham um nível difícil do exame e em mesmo percentual são os que afirmam ser muito importante a aplicação da prova. 10% dos entrevistados desconhecem o nível de dificuldade da prova, mesmo sendo uma iminente obrigação para aqueles que pretendem atuar no universo pericial contábil.

Dentre as limitações deste trabalho, houve uma amostra pequena tendo em vista a ampla divulgação em redes sociais e aplicativos de mensagens voltadas para peritos contábeis. Assim sugere que para próximas pesquisas haja uma amostra maior e que possa ser direcionada para determinado ente da Federação ou mesmo para mais de um, com finalidade de comparação, também importante averiguar a razão de muitos ainda serem contrários ao exame.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em 09 de jul. 2021.

CAVALCANTI, J. M. L. Exame de Qualificação Técnica: percepção de peritos contadores a respeito da eficácia para ingresso na profissão. Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa - 2019. Disponível em: <https://repositorio.ufpb.br/jspui/bitstream/123456789/15820/1/JMLC20092019.pdf>. Acesso em 14 ago. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.502, de 19 de fevereiro de 2016. Dispõe sobre o Cadastro Nacional de Peritos Contábeis (CNPC) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e dá outras providências. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1502.pdf. Acesso em 11 abr. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira de Contabilidade, NBC PP 02, de 21 de outubro de 2016. Aprova a NBC PP 02 que dispõe sobre o exame de qualificação técnica para perito

contábil. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPP02.pdf> . Acesso em 11 abr. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE.NBC TP 01 (R1), de 19 de março de 2020. Que dá nova redação à NBC TP 01, que dispõe sobre perícia contábil. Brasília, 2020a. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTP01\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTP01(R1).pdf) . Acesso em 11 abr. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE.NBC TP 01 (R1), de 19 de março de 2020. Que dá nova redação à NBC PP 01, que dispõe sobre perito contábil. Brasília, 2020b. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPP01\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPP01(R1).pdf). Acesso em 11 abr. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Conteúdo. 5º Exame de Qualificação Técnica para Perícia Contábil. Brasília, 2021. Disponível em: <https://cfc.org.br/exame-de-qualificacao-tecnica/5o-exame-de-qualificacao-tecnica-para-pericia-contabil/>. Acesso em 15 ago. 2021.

FERREIRA, A. R.. Perícia e Cálculos em Processos Trabalhista. 03. ed. Belo Horizonte: Editora Arle, 2020. 406p .

FRANÇA, J. A. de; BARBOSA, A. B. O Ensino da Perícia Contábil em Brasília: percepções dos estudantes do curso de ciências contábeis - DOI: <http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v14n43p63-73>. Revista Catarinense da Ciência Contábil, [S. l.], v. 14, n. 43, p. p. 63–73, 2015. Disponível em: <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/2137>. Acesso em: 14 ago. 2021.

HONIGSBERG, C. Forensic Accouting. Annual Review of Law and Social Science 2020 16:1, 147-164. Disponível em <https://doi-org.ez48.periodicos.capes.gov.br/10.1146/annurev-lawsocsci-020320-022159> . Acesso em 14 ago. 2021.

HOOG, W. A. Z. Prova pericial contábil: aspectos práticos e fundamentais. 6. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

MAGALHÃES, A. D. F. Perícia contábil.8. ed. – São Paulo: Atlas, 2017.


MALHEROS, V., D.; REGINA, D. S.; CARDOSO, P. F.; SILVINHA C. M., M.; MARIO, P. P. J., J.; LUIZ R. V. J.; SOARES S. R.. S.; PAPOTE O. A.; DUARTE C. E.; CIRINO C. S., C.; SIQUEIRA A. S. O papel do perito contábil na resolução de conflitos. Monumenta - Revista Científica Multidisciplinar, v. 1, n. 1, p. 94-105, 25 jun. 2020. Disponível em: <https://revistaunibf.emnuvens.com.br/monumenta/article/view/13> . Acesso em 11 abr. 2021.

MARQUES, B. M. BELLEN, H.M. ARAUJO, A. R. M. Perspectivas dos Peritos-Contadores em relação às mudanças trazidas pela norma sobre o Exame de Qualificação Técnica (NBC PP 02). In: In: 7º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, 2019, Florianópolis. Anais do 9º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, 2019. v. Único. Disponível em: <http://ccn-ufsc-cdn.s3-website-us-west-2.amazonaws.com/9CCF/20190710211228.pdf>. Acesso em 15 ago. 2021.

MARTINS, E. S. Perfil profissional do perito contábil: uma análise comparativa entre Brasil e Estados Unidos. Monografia. Graduação- João Pessoa, 2018. 32 f. Disponível em: <https://repositorio.ufpb.br/jspui/bitstream/123456789/11992/1/ESM11102018.pdf>. Acesso em: 02 abr. 2021.

MERRIAM, S. B.; TISDEL, E. J. Qualitative Research: a guide to design and implementation. 4 ed. San Francisco: Jossey-Bass, 2016.

MIRANDA, C. S. ; PONTES, G. L. B. ; MARQUES, M. T. ; DAMASCENO, W. N. . Perícia Contábil: Um



panorama de seus profissionais e de suas atividades no Brasil. In: XX USP International Conference in Accounting, 2020, São Paulo. Anais do XX USP International Conference in Accounting, 2020. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/20UspInternational/ArtigosDownload/2387.pdf>. Acesso em 05 jun. 2021.

RICHARDSON, R. J. Pesquisa social: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, A. L., Perícia contábil. Atualizador Wilson Alberto Zappa Hoog. - 11. ed. - São Paulo : Atlas, 2019.

SOUZA, P. V. S. DE; CRUZ, U. L. DA; LYRIO, E. F. A Relação do Exame de Suficiência Contábil com o desempenho discente e a qualidade dos cursos superiores em Ciências Contábeis do Brasil. Revista Ambiente Contábil - Universidade Federal do Rio Grande do Norte - ISSN 2176-9036, v. 9, n. 2, p. 179-199, 11 jul. 2017. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/10682/8601> . Acesso em 11 abr. 2021.

VERGARA, S. C. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. 16. ed. – São Paulo: Atlas, 2016

02

Nível de disclosure das fundações de Minas Gerais e sua relação com área de atuação e características econômico-financeiras

Disclosure level of Minas Gerais foundations and their relationship with area of operation and economic-financial characteristics

Ana Carolina Vasconcelos Colares

*Doutoranda e Mestra em Controladoria e Contabilidade pela UFMG.
Professora Assistente do Departamento de Contabilidade da PUC MG*

Danusa Guedes

Graduanda em Ciências Contábeis-PUCMinas

Letícia Ferry Canedo

Graduada em Ciências Contábeis-PUCMinas

Lucineia de Cassia Barbosa Gomes

Graduanda em Ciências Contábeis-PUCMinas

Edna Gomes de Freitas Araujo

Graduanda em Ciências Contábeis-PUCMinas

Neusa Aline Aparecida Sales Barros

Graduada em Ciências Contábeis-PUCMinas

Jessica Francisca Dutra

Graduanda em Ciências Contábeis-PUCMinas

Wellington de Almeida Alkmin

Graduando em Ciências Contábeis-PUCMinas

DOI: 10.47573/aya.88580.2.40.2

Resumo

O terceiro setor é representado pelas instituições sem fins lucrativos, que prestam serviços de cunho social e interesses públicos. Por fazerem ações de interesse público, é esperado que estas entidades tenham um elevado nível de transparência em suas demonstrações contábeis e que disponibilizem estas para o público externo. Dado esse contexto, a presente pesquisa tem como objetivo verificar o nível de disclosure das demonstrações contábeis de 2019 das fundações de Minas Gerais na ótica da Interpretação Técnica Geral 2002 (ITG 2002) e analisar se o nível de disclosure está relacionado às suas áreas de atuação e características econômico-financeiras. Para alcançar esse objetivo, foi realizada uma busca de websites e demonstrativos contábeis de 643 fundações das áreas de saúde, educação e pesquisa, cultura e assistência social, conforme levantamento do Ministério Público do Estado de Minas Gerais (2021). O nível de disclosure de cada entidade foi obtido pela porcentagem de itens divulgados com base numa lista de 10 divulgações específicas para terceiro setor citadas na ITG 2002. O nível de disclosure encontrado para as 41 entidades que possuíam os demonstrativos de 2019 disponíveis em seus websites foi de 55%, sendo que a área de saúde e educação foram as que mais tinham adequação a estas evidenciações contábeis. Não foram encontradas correlações entre o nível de disclosure e as características econômicas-financeiras de cada fundação, como porte e a origem da receita. Os resultados sugerem que a área de atuação e a obtenção de receita por convênios podem determinar o maior nível de disclosure.

Palavras-chave: terceiro setor. transparência. disclosure

Abstract

The third sector is represented by non-profit institutions, which provide services of a social nature and public interests. Since they take actions of public interest, it is expected that these entities have a high level of transparency in their financial statements and that they make them available to the external public. In this context, the present work aims to verify the disclosure level of the 2019 financial statements of the Minas Gerais foundations from the perspective of the General Technical Interpretation 2002 (ITG - Interpretação Técnica Geral 2002) and to analyze whether the disclosure level is related to their areas of activity and economic-financial characteristics. Thus, a search was conducted using websites and accounting statements of 643 foundations in the areas of health, education and research, culture and social assistance, according to a survey by the Public Ministry of the State of Minas Gerais (2021). The level of disclosure of each entity was obtained by the percentage of items disclosed based on a list of 10 specific disclosures for the third sector mentioned in ITG 2002. The level of disclosure found for the 41 entities that had the 2019 statements available on their websites was of 55%, and the health and education areas were the most adequate to these accounting disclosures. No correlations were found between the disclosure level and the economic-financial characteristics of each foundation, such as size and revenue origin. The results suggest that the area of activity and obtaining revenue through agreements can determine the highest level of disclosure.

Keywords: third sector. transparency. disclosure

INTRODUÇÃO

Atualmente, existem três setores distintos de como as pessoas jurídicas podem atuar no desenvolvimento de atividades sociais e econômicas no Brasil, o primeiro, o segundo e o terceiro setor (ALVEZ e BONHO, 2019).

O Primeiro Setor é representado pelo Estado tendo como uma das principais características a relação aos recursos que são oriundos principalmente de tributos arrecadados. Portanto, a aplicação desses recursos deve ser direcionada integralmente na infraestrutura, no bem-estar da sociedade e demais funções pertinentes ao Estado. O Segundo Setor é composto por empresas privadas, com finalidade lucrativa. Quanto aos recursos, esses são oriundos da própria atividade ou operação. A aplicação do seu resultado, ou seja, do lucro do exercício, deve observar a legislação pertinente quanto à sua distribuição. Por fim, o Terceiro Setor representado pelas organizações sem fins lucrativos, de caráter não governamental que conta com participação voluntária e contribuir com práticas de filantropia e cidadania (ALVEZ e BONHO, 2019). O terceiro setor surgiu para cobrir uma lacuna existente entre o primeiro e segundo setor (ZITTEI *et al.*, 2016)

O terceiro setor pode ser visto como uma conjunção do primeiro e do segundo setor, pois as entidades que compõem o terceiro setor possuem características tanto do Estado quanto do mercado (SLOMSKI *et al.*, 2012). As organizações do terceiro setor (OTS) possuem papel relevante na sociedade por ter como objetivo o bem-estar social. As origens de receitas do terceiro setor podem ser oriundas da prestação de serviço, mas também de doações de pessoas físicas e jurídicas, subvenções governamentais e parcerias com empresas privadas (ALVEZ e BONHO, 2019). Apesar do lucro não ser a intenção do terceiro setor, a geração de receita que levam ao superávit é primordial nestas entidades para manter a continuação de suas atividades (OLAK, 1996).

Considerando as origens de suas fontes sendo provenientes de terceiros, como doação, subvenção, convênios e prestação de serviços, a transparência nas demonstrações contábeis e prestação de contas torna-se elemento essencial na continuidade dessas entidades (NASCIMENTO *et al.*, 2020). Zittei *et al.* (2016), evidencia a necessidade de que as organizações do terceiro setor apresentem as informações financeiras e não financeiras como meio de comprovar a transparência da organização aos seus interessados. Nesse contexto, a prática da transparência pode ser compreendida como uma maneira de ampliar a imagem da entidade perante o público, no qual estão inseridos seus doadores e potenciais financiadores, por meio da divulgação de suas atividades e da destinação dos montantes arrecadados, atendendo às expectativas dos investidores e fomentando mais recursos para o atingimento do objetivo social. (TONDOLO *et al.*, 2015).

O disclosure ou evidenciação contábil significa a forma adotada para divulgação de informações contábeis que alcancem diversos tipos de usuários (IUDÍCIBUS e FARIA, 2009). Além do disclosure, outras dimensões da transparência são indispensáveis para a informação das OTS como o compliance, que se refere à conformidade legal da organização, e o accountability, que se refere à prestação de contas da organização. No entanto, esses conceitos não devem ser limitados às práticas contábeis, uma vez que muitas outras informações relevantes podem ser divulgadas almejando a transparência nos processos e decisões da organização. Do ponto de vista contábil, a Interpretação Técnica Geral, ITG 2002, estabelece critérios e procedimentos

específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas de entidade sem finalidade de lucros (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012).

Estudos anteriores evidenciam uma deficiência na divulgação de organizações do terceiro setor (NASCIMENTO *et al.*, 2020; SANTANA E AZEVEDO, 2020), e relações com as características econômico-financeiras, como recursos provindos de doação (DOS SANTOS *et al.*, 2017; GANDIA, 2011; SAXTON *et al.*, 2012).

Nesse contexto, a presente pesquisa teve como objetivo analisar a divulgação contábil das fundações listadas no site do Ministério Público de Minas Gerais, referentes ao exercício de 2019, na ótica da ITG 2002, bem como verificar se existe diferenças entre as áreas de atuação das fundações se existe relação entre o nível de disclosure da fundação e suas características econômico-financeiras.

A pesquisa se justifica pela representatividade das OTS para o desenvolvimento social e econômico no Brasil, ao compreender que essas entidades têm espaço cada vez mais significativo perante a sociedade civil. Trata-se de um setor que tem expandido, o qual necessita de instrumentos eficazes de gestão, a exemplo de uma evidenciação contábil que assegure confiabilidade e credibilidade das informações produzidas pela contabilidade.

REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção aborda uma revisão dos aspectos teóricos usados no desenvolvimento do estudo visando apresentar os conceitos pertinentes ao assunto tratado na pesquisa. O mesmo percorrerá diversos assuntos em se tratando de entidades sem fins lucrativos.

Contexto das entidades sem fins lucrativos

A Constituição Federal em seu artigo 1º, parágrafo único destaca que todo o poder emana do povo e é exercido por esse de forma direta ou indireta por meio de seus representantes eleitos. Nesse contexto tem-se que é de responsabilidade de todo cidadão os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil elencados no artigo 3º, que destacam erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades, bem como promover o bem de todos sem preconceitos (BRASIL, 1988, Art. 3º).

Os objetivos fundamentais têm em sua essência a igualdade social, o que não é de fácil concretização num país com muitas diferenças. A busca por essa igualdade fez com que pessoas se unissem em busca de fazer o bem. De acordo com Alves e Bonho (2019), a igreja foi uma das primeiras entidades a se organizar em busca de fazer o bem e atender às necessidades básicas dos menos favorecidos. A partir disso houve adesão de pessoas que passaram a desenvolver ações em favor de outros, e pessoas de diferentes níveis sociais e políticos. Alves e Bonho (2019) destacam ainda que a partir da década de 1970 houve um movimento político de pessoas que não faziam parte do governo e questionavam as ações desse. A partir desse movimento surgiu o terceiro setor com atuação na área social.

O Estado por diversas razões falha no atendimento aos objetivos fundamentais institu-

idos pela Constituição Federal. Nesse contexto, Paes (2019) ressalta que as entidades do Terceiro Setor, que têm personalidade privada atuam com adjetivos públicos, como os de interesse social, mas sem as limitações e falhas do Estado e as ambições do mercado. Conforme o Código Civil, as pessoas jurídicas no Brasil podem ser de direito público ou privado. As associações e fundações são consideradas, no artigo 44 do referido código, como pessoas jurídicas de direito privado (BRASIL, 2002).

As principais personalidades jurídicas das organizações do terceiro setor são as associações e as fundações. As associações são compostas por grupos de pessoas, os associados, que se unem para um propósito em comum, enquanto as fundações são compostas por uma pessoa física ou jurídica que investe um patrimônio inicial em sua constituição (RESENDE, 2006). As fundações são regidas pelos art. 62 a 69 do Código Civil, elas têm seu foco voltado para o patrimônio, cujos fins são morais, culturais, de assistência ou religiosos, de acordo com a lei. Sua finalidade deve ser permanente. Já as associações são regidas pelos art. 44 e 61, onde são voltadas ao indivíduo sendo livres para determinar sua finalidade que pode ser modificada de acordo com o objetivo dos associados. Dado essa diferença, o patrimônio é uma exigência no momento da constituição das fundações, o que não ocorre com as associações (BRASIL, 2002).

O Ministério Público faz o acompanhamento das atividades da entidade tanto nas fundações como nas associações, porém no caso das fundações, esse controle é mais rígido, existindo a obrigatoriedade anual de remessa de relatórios contábeis e operacionais. Para continuidade das atividades é necessário a prestação de contas fidedignas sobre a gestão dos recursos, pois as entidades do terceiro setor destinam os recursos obtidos para o bem social da sociedade (ALVES e BONHO, 2019).

Evidenciação contábil para as entidades sem fins lucrativos

O terceiro setor, caracterizado pelas instituições sem fins lucrativos, que prestam serviços de cunho social e interesses públicos possuem receitas provindas principalmente de doações, subvenções e contribuições de voluntários (ALVES e BONHO, 2019), mas podem também ser originárias de vendas de bens e serviços e aplicações financeiras (CALAGARE *et al.*, 2011). A sua escrituração contábil precisa seguir as regras vigentes de contabilidade e é preciso comprovar as movimentações através de documentações (ALVES e BONHO, 2019).

Por fazerem ações de interesse público as entidades do terceiro setor devem ter transparência na prestação de contas para os órgãos competentes e devem apresentar a demonstração contábil conforme as práticas vigentes. Em 2012, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a Interpretação técnica ITG 2002 - Entidades sem finalidades de Lucros, cujo objetivo é estabelecer critérios e procedimentos contábeis específicos para o Terceiro setor, consolidando as leis e normas prévias existentes em padrões das normas internacionais de contabilidade (GRAZIOLLI *et al.*, 2015).

A Interpretação Técnica ITG 2002 estabelece os critérios específicos para reconhecimento de subvenções, doações, trabalhos voluntários e gratuidades. As demonstrações contábeis obrigatórias para o terceiro setor são: balanço patrimonial; demonstração das mutações do patrimônio líquido; demonstração dos fluxos de caixa; demonstração do resultado do exercício e notas explicativas, com receitas e despesas segregadas por área de atuação da entidade. Na conta de patrimônio líquido, a conta capital é substituída por patrimônio social e as contas de

lucro e prejuízo devem ser substituídas por superávit e déficit, respectivamente (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012).

As demonstrações devem ser complementadas por notas explicativas, no qual será apresentado o contexto operacional, critérios de apuração das receitas e despesas, as subvenções recebidas e suas responsabilidades e restrições, os recursos restritos e livres e as gratuidades oferecidas, conforme a ITG 2002. Através das notas explicativas é possível compreender a correta entrada e destinação dos recursos financeiros, inclusive para gratuidades e trabalhos voluntários, o que é fundamental para tomada de decisão de pessoas que querem realizar doações (PIZA *et al.*, 2012).

Pesquisas Anteriores

O estudo realizado por Carneiro *et al.* (2011) buscou evidenciar a transparência e a prestação de contas das entidades sem fins lucrativos sob a ótica da accountability e verificou que as entidades atribuem grande importância nas prestações de contas, mas são poucas entidades que divulgam sua prestação de contas à sociedade. Este resultado é advindo de entidades que realizam captação de recursos no Governo Federal e/ou em empresas do segundo setor, de tal forma que executam esta tarefa por obrigação da lei.

Silva *et al.* (2017) estudaram o grau de aderência quanto à adoção do ITG 2002 em suas práticas contábeis de 15 (quinze) templos religiosos do Estado de Pernambuco, escolhidos por critério de conveniência. O estudo apontou que as práticas contábeis adotadas pelas entidades religiosas da amostra, não estão totalmente em conformidade com a ITG 2002 e que apenas 20% das entidades religiosas estudadas elaboram as demonstrações contábeis e divulgam suas informações por meio de notas explicativas, manifestando a falta de transparência para com os doadores de recursos e a comunidade.

Santana e Azevedo (2020) fizeram um estudo sobre a conformidade da evidenciação contábil das Organizações sem Finalidade de Lucros portadoras de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) no estado da Bahia com base no ITG2002. O estudo expôs que o nível de atendimento à ITG 2002, pode ser considerado razoável, 53%, todavia revelou que às áreas de gestão administrativo-financeira das Entidades não priorizam elaborar e divulgar as informações contábeis para uso ou para prestar contas aos diversos usuários. Foi sugerido que a transparência das ações dessas entidades não se constitui como uma prioridade da gestão.

Ribeiro *et al.* (2015) identificaram as práticas contábeis adotadas por entidades de terceiro setor, junto às empresas prestadoras de serviços contábeis de Londrina. Verificou-se que nenhuma das 18 empresas prestadoras de serviços contábeis fez todas as demonstrações exigidas para as entidades do terceiro setor e, em muitos casos, as contabilizações das doações, do trabalho voluntário, dos convênios e das gratuidades, apresentam distorções em relação à norma citada. A pesquisa não apontou os aspectos para a não conformidade, mas apenas a descrição da contabilização destas práticas.

Maciel e Machado (2015) investigaram qualitativamente o nível de evidenciação contábil das demonstrações contábeis obrigatórias na prestação de contas de 11 Entidades Sem Fins Lucrativos (ESFLs), que operam no Estado de Goiás. O estudo concluiu que as entidades não

atendem adequadamente as normas contábeis na evidenciação de suas demonstrações contábeis obrigatórias, conduzindo uma inadequada evidenciação contábil nas prestações de contas.

Nascimento *et al.* (2020) analisaram o nível de disclosure de entidades do terceiro setor, no estado do Ceará, em relação a 10 itens de divulgação obrigatórias e 10 itens de divulgação voluntária. Os resultados mostraram que o nível de divulgação voluntária, como missão e objetivos das entidades foram mais divulgados (39%) do que os itens de divulgação obrigatórias contidos do ITG 2002 (2%). Zittei *et al.* (2016) realizaram uma avaliação de nível de evidência contábil para o terceiro setor de entidades do Rio Grande do Sul, baseados no Pronunciamento Técnico CPC 26 e na norma NBC T 10.19 e encontraram um disclosure de 10% para os itens específicos destas entidades.

METODOLOGIA

Este capítulo tem como objetivo expor os procedimentos utilizados na realização da pesquisa, facilitando a compreensão dos métodos. Para tanto serão apresentadas as seguintes seções: 1) classificação da pesquisa; 2) amostra do estudo; 3) coleta e tratamento de dados.

Classificação

O presente trabalho pode ser classificado como descritivo, no qual utilizou-se o procedimento de pesquisa documental e abordagem qualiquantitativa. (APPOLINÁRIO, 2015). Quanto aos procedimentos adotados foi utilizada uma pesquisa documental, na qual Gil (2018) ressalta que nesse tipo de pesquisa é utilizada uma variedade de documentos elaborados com diversas finalidades. No caso do presente estudo foram analisados os relatórios financeiros de fundações e entidades de interesse social visando identificar os itens de divulgação contábil na ótica da ITG 2002 que caracterizam a transparência dessas entidades.

Amostra do estudo

A amostra de estudo foi extraída no site do Ministério Público do Estado de Minas Gerais, no qual foi considerada a lista de fundações cadastradas no ano de 2021. A lista continha uma população de 643 fundações das áreas de saúde, educação, cultura e assistência social. Para cada fundação foi realizada uma busca na internet onde buscou-se verificar a presença de site próprio. Havendo a presença do site, verificou-se se a entidade possuía o demonstrativo contábil referente ao ano de 2019, foram encontradas 41 fundações que atendem o requisito, tornando-se assim, a amostra de base para a pesquisa.

Coleta e tratamento dos dados

Os dados foram coletados dos demonstrativos disponíveis de 2019, utilizando o balanço patrimonial e as notas explicativas. Para a análise do nível de disclosure utilizou-se a técnica de análise de conteúdo para verificar a presença de 10 itens de divulgação contábil que estão listados na nota explicativa da ITG 2002 (Tabela 1). Para identificar o porte da entidade foram coletados dados sobre os valores de ativo total, total da receita e resultado (superávit/déficit) e para identificar as origens das receitas dados sobre os valores de receitas de doação, convênios, prestação de serviço, subvenção, e outras receitas. Estes dados foram demonstrados descritiva-

mente pela proporção de entidades observadas para cada variável separadas por áreas de atuação e pela média dos valores encontrados por cada fundação separadas pelas áreas de atuação.

Tabela 1 - Itens do IGT 2002 que foram utilizados para medir o nível de disclosure

Descrição dos itens do ITG 2002
1.Segregação de contas de receita e despesa
2.Contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais;
3.Critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos;
4.Relação dos tributos objeto de renúncia fiscal;
5.Subvenções recebidas pela entidade;
6.Aplicação dos recursos de subvenção
7.Responsabilidades decorrentes das subvenções
8.Recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos;
9.Recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador;
10.Descrição das gratuidades

Fonte: Adaptado do Conselho Federal de Contabilidade (2015).

O nível de disclosure foi encontrado utilizando números binários na checagem dos 10 itens de divulgação selecionados, sendo que 1 indica a presença e 0 a ausência do item. A porcentagem de itens positivos, calculado pela razão da soma da presença do item pelo total de itens analisados, indica o nível de disclosure. Assim, pode variar de 0% quando não foi registrado nenhum item da lista até 100% se for registrado todos os itens da lista. Para itens relacionados a subvenção e recursos restritos, foi realizada uma busca nos demonstrativos para verificar se a fundação recebeu recurso de subvenção ou recurso de aplicação restrita, tanto nas notas explicativas como no balanço. Para as fundações que não tinham evidências da captação destes recursos os itens relacionados a eles foram excluídos do total de itens analisados, sendo que são 3 itens relacionados a subvenção e 2 itens relacionados ao recurso restrito. Assim, o total de itens para análise de disclosure poderia ser 10, 8 ou 7. Esta técnica já foi utilizada em outros trabalhos e mostrou ser adequada para alcançar os objetivos propostos (NASCIMENTO *et al.*, 2020; KHANNA *et al.*, 2004; MURCIA e SANTOS, 2009).

Para identificar se a melhor divulgação contábil tem relação com o porte da entidade e com a origem dos tipos de receita foi utilizado o teste de correlação de Pearson entre o nível de disclosure de cada entidade e a margem líquida (resultado/receita bruta), a proporção dos tipos de origem de receita sobre a receita bruta, logaritmo do ativo e logaritmo da receita bruta. O coeficiente de correlação de Pearson, “r”, pode variar de 0 a 1 ou -1, sendo que os dados podem ser considerados mais fortemente correlacionados quando o valor de “r” é maior que 0,5 ou menor que -0,5.

RESULTADOS E DISCUSSÃO

Este capítulo designa transparecer os resultados da pesquisa em consonância com o objetivo geral, a fim de demonstrar a real situação da divulgação contábil do Terceiro Setor. No primeiro momento foi pesquisado a presença de site próprio em uma população de 643 fundações e em seguida a presença do demonstrativo contábil do ano de 2019. Das 643 fundações, 219

(34%) tinham site próprio, 75 (12%) apresentaram algum relatório de transparência e 41 (6%) os demonstrativos contábeis de 2019. A tabela 2 mostra a porcentagem de entidades por área que tinham estes itens. As áreas de educação e pesquisa e saúde foram as que mais possuem sites próprios e demonstrações disponíveis para os usuários externos.

Tabela 2 – Número de fundações (%) para cada item de transparência

Itens de transparência	Assistência Social	Cultura	Educação e pesquisa	Saúde	Total
Site próprio	38 (23%)	21 (14%)	113 (55%)	47 (39%)	219 (34%)
Algum relatório de transparência	12 (7%)	4 (3%)	31(15%)	28 (23%)	75 (12%)
Demonstrativo 2019	7 (4%)	2 (1%)	17 (8%)	15 (13%)	41(6%)
Contagem de Área	163 (100%)	155 (100%)	205 (100%)	120 (100%)	643 (100%)

Fonte: Resultados da pesquisa (2021).

Com os dados apresentados, pode-se perceber que poucas fundações divulgaram suas demonstrações contábeis em websites próprios. Estudos anteriores haviam relatado que mais de 50% das entidades de suas amostras possuíam website (NASCIMENTO *et al.*, 2020; DOS SANTOS *et al.*, 2017), no entanto, a origem geográfica e de área de atuação das instituições analisadas foram diferentes das utilizadas no presente trabalho.

Tendo em vista o baixo índice de publicação das demonstrações financeiras pelas entidades em seus sítios eletrônicos, a amostra final ficou restrita a 41 fundações. Desta forma, foi feita a utilização de uma lista de itens de divulgação obrigatório baseado na ITG 2002 para permitir a análise quantitativa de seus itens de divulgação, os quais se referem às notas explicativas das demonstrações financeiras, cuja finalidade é esclarecer os dados contidos nas demonstrações contábeis. No total, a média \pm desvio padrão do nível de disclosure de todas as fundações (n=41) foi de $55 \pm 31\%$. Este nível de disclosure foi similar ao encontrado por Santana e Azevedo (2020), que foi de 53% para entidades de assistência social no estado da Bahia. Contudo, outros estudos encontraram níveis mais baixos, como Nascimento *et al.* (2019) que encontraram um nível de disclosure de 2% para itens obrigatórios do ITG para entidades do terceiro setor no estado do Ceará e Zittei *et al.* (2016) encontraram uma porcentagem de 10% de conformidade com itens específicos de divulgação do terceiro setor para entidades no estado do Rio Grande do Sul. A tabela 3 mostra o nível de divulgação contábil de cada item de divulgação por área de atuação das fundações.

Tabela 3 - Porcentagem de fundações que divulgaram cada item analisado do ITG 2002 e a média \pm desvio padrão do nível de disclosure por cada área de atuação.

Item de Divulgação	Saúde	Assistência Social	Cultura	Educação e Pesquisa
1. Segregação de contas de receita e despesa	73%	71%	50%	65%
2. Contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais;	87%	71%	100%	76%
3. Critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos;	53%	29%	50%	53%
4. Elação dos tributos objeto de renúncia fiscal;	87%	29%	0%	29%
5. Subvenções recebidas pela entidade;	82%	50%	0%	80%
6. Aplicação dos recursos de subvenção	64%	0%	0%	40%
7. Responsabilidades decorrentes das subvenções	64%	50%	0%	40%
8. Recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos;	100%	100%	0%	67%
9. Recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador;	100%	100%	0%	67%
10. Descrição das gratuidades	40%	29%	0%	35%
Média \pm desvio padrão do nível de disclosure	67\pm33%	47\pm33%	40\pm28%	51\pm29%

Fonte: Resultados da pesquisa (2021).

Nota-se que em todos os setores, a descrição da segregação de contas de receitas e despesas e o contexto operacional obteve divulgação relevante, mais de 50%. A área de saúde foi a que teve maior porcentagem de fundações que divulgaram esses itens (Tabela 3).

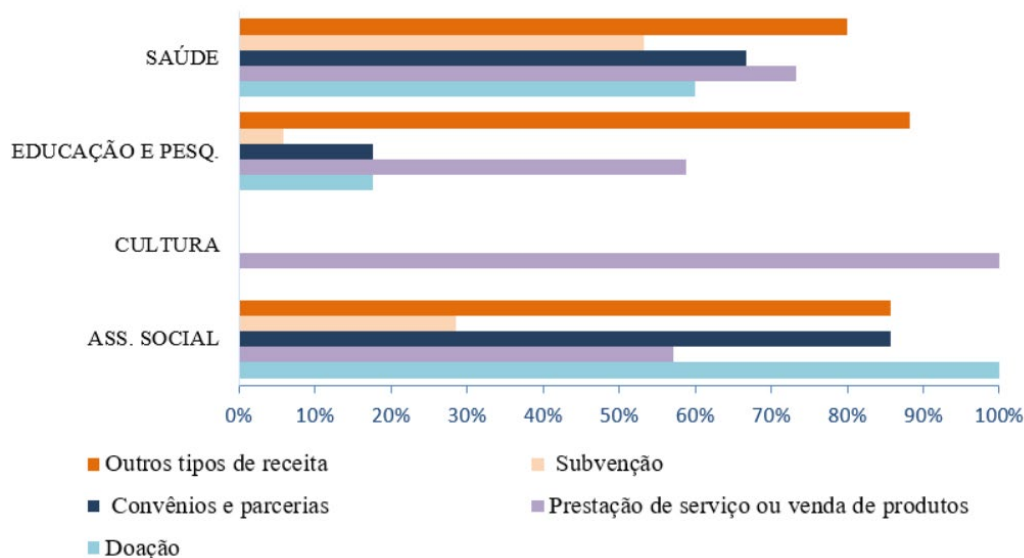
Quanto aos critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos, 50% ou mais entidades de educação, saúde e educação e pesquisa descreveram este item. No total 18 fundações citaram o item subvenção nas notas explicativas ou tinha valores de receita de subvenção no balanço, sendo 2 fundações de assistência social, 5 de educação e pesquisa e 11 de saúde. Das fundações que citaram a subvenção, 80% ou mais fundações nas áreas de saúde e educação e pesquisa descreveram as subvenções recebidas nas notas explicativas, mas a porcentagem de fundações que divulgaram a aplicação e as responsabilidades decorrentes desta subvenção foram menores tanto na área de saúde como na área de educação e pesquisa. Quando a divulgação de recursos restritos, 6 fundações descreveram sobre ela nas notas explicativas, sendo 1 de assistência social, 3 de educação e pesquisa e 2 de saúde. As áreas de assistência social e saúde evidenciaram corretamente os itens do ITG quanto ao recurso de aplicação restrita, mas na área de educação e pesquisa a proporção de fundações que divulgaram foi menor (67%) (Tabela 3).

As médias totais dos setores foram obtidas pelo cálculo da média do disclosure de cada entidade, evidenciando que as que apresentaram melhores índices percentuais de divulgação foram às áreas da saúde (67%), seguido por educação e pesquisa (51%) e assistência social (47%). Boa parte das fundações pertencentes a esses setores disponibilizaram em seus demonstrativos as explicações sobre uma quantidade significativa dos itens analisados. Os dados demonstram também que as fundações do setor da cultura evidenciaram apenas 3 itens de divulgação, no entanto, para este setor foram analisados apenas dois demonstrativos (Tabela 3).

Com relação às receitas, as entidades podem receber doações de várias fontes: empresas, fundações, indivíduos e grupos comunitários. Os recursos também podem ser resultado de uma variedade de atividades, incluindo a apresentação de propostas de financiamento, eventos e verbas governamentais. Zittei *et al.* (2016) destaca a necessidade de as entidades do Setor apresentarem as informações financeiras e não financeiras para comprovarem a transparência da organização aos seus interessados.

Em consonância com o as disposições da ITG 2002(R1), na pesquisa efetuada foram analisadas as seguintes fontes de receitas: receita de doação, receita de prestação de serviço ou venda de produtos, receitas subvenção, receitas de convênios e parcerias e outros tipos de receitas. O conceito de “receita” é bastante amplo e pode ser fixado de acordo com a natureza da entidade a que se aplica. Assim, entende-se por receita todo fato que produza um acréscimo ao patrimônio da entidade, decorrente do exercício de suas atividades, também podendo ser entendida como todo o ingresso de recursos que proporcionem um acréscimo ao patrimônio da entidade, decorrente do exercício de sua atividade. Neste trabalho, foi observado que 100% das fundações de assistência social e 60% das fundações da área de saúde captaram recurso de doação em 2019. Na área de educação e pesquisa, apenas 18% das fundações tiveram essa captação de receita (Gráfico 1). A captação de receita por prestação de serviço destaca-se em todas as áreas, sendo que a maioria das fundações obtém esse tipo de receita. As subvenções, que são captações de recursos em parcerias com o governo foram realizadas por 53% das fundações de saúde, 29% de assistência social e 9% de educação e pesquisa. Os outros tipos de receita tiveram destaque em todas as áreas de atuação das fundações e estas estão relacionados a receitas provindas de aplicações financeiras e vendas de ativos, por exemplo (Gráfico 1).

Gráfico 1 - Porcentagem de fundações que captaram cada tipo receita.



Fonte: Resultados da pesquisa (2021).

As análises das receitas mostraram que as fundações com maiores portes (maiores valores de receita bruta) são as da área de educação, seguida pela saúde, cultura e assistência social (Tabela 4). Em relação à média dos valores de receita captados pelas fundações, separados pela sua origem, foi observado que apesar da representatividade de fundações que captam recurso de doação, esta origem de receita representa em média 16% da receita bruta das fundações de assistência social, 2% da receita bruta da área de saúde e menos de 1% para área de educação e pesquisa. A receita de prestação de serviço/venda produtos contribuiu com mais de

50% da receita bruta nas áreas da saúde, cultura e educação. Já para fundações de assistência social, as receitas de convênios tiveram uma maior representatividade, sendo responsável por 74% da receita bruta. A receita de subvenção teve maior destaque nas áreas de saúde e assistência social, representando 3% e 4% da receita bruta, respectivamente (Tabela 4).

As análises das receitas mostraram que as fundações com maiores portes (maiores valores de receita bruta) são as da área de educação, seguida pela saúde, cultura e assistência social (Tabela 4). Em relação à média dos valores de receita captados pelas fundações, separados pela sua origem, foi observado que apesar da representatividade de fundações que captam recurso de doação, esta origem de receita representa em média 16% da receita bruta das fundações de assistência social, 2% da receita bruta da área de saúde e menos de 1% para área de educação e pesquisa. A receita de prestação de serviço/venda produtos contribuiu com mais de 50% da receita bruta nas áreas da saúde, cultura e educação, já para fundações de assistência social, as receitas de convênios tiveram uma maior representatividade. A receita de subvenção teve maior destaque nas áreas de saúde e assistência social (Tabela 4).

De acordo com Olak (1996), no âmbito do terceiro setor, embora o lucro não seja a razão de ser dessas entidades, ele é um meio necessário para garantir a continuidade e o cumprimento de seus propósitos institucionais, dito isso, pode-se observar que o setor de saúde apresenta o maior indicador de margem líquida, uma vez que também apresentou maior superávit. Estes resultados indicam que as entidades do setor estão conseguindo gerir os seus recursos de maneira a não ter déficits, apesar de que para algumas foi identificado o resultado negativo, em todos os setores.

Por fim, buscou-se identificar se existe correlação entre o nível de disclosure com as variáveis que caracterizam as entidades, tais como o porte, desempenho econômico e origem da receita da entidade, conforme demonstrado na Tabela 5.

Tabela 4 - Média dos valores de receita (% da receita bruta), ativo total, resultado e margem líquida das fundações

Dados Financeiros	Saúde	Assistência Social	Cultura	Educação e Pesquisa
Receita bruta	79.972.200	8.265.887	18.380.624	92.535.689
Receita doação	1.652.940 (2%)	1.287.472 (16%)		232.456 (0,25%)
Receita de prestação de serviço	47.434.037 (59%)	71.988 (1%)	18.380.583 (100%)	60.263.184 (65%)
Receita subvenção	2.318.217 (3%)	333.695 (4%)		28.257 (0,03%)
Receita de convênios e parcerias	23.513.058 (29%)	6.105.987 (74%)		163.366 (0,18%)
Outros tipos de receita	5.053.947 (6%)	466.742 (6%)	40	31.848.424 (34%)
Ativo total	81.167.873	4.600.881	26.053.198	223.705.328
Resultado (superávit)	3.666.391	166.531	0,00	2.218.631
Resultado (déficits)	767.241	17.69	1.532.323	48.282
Margem líquida	0,04	0,02	-0,08	0,02

Fonte: Resultados da pesquisa (2021).

Não foi observado correlação entre o nível de disclosure e as variáveis que indicam o porte ou origem das receitas das entidades, pois os valores do coeficiente da correlação de Pearson foram abaixo de 0,5. No entanto, observou-se uma tendência para relação positiva entre o disclosure e a proporção de receita de convênios recebida (Tabela 5). Os resultados corroboram estudos anteriores quanto à falta de relação entre porte da entidade, mensurada pela sua receita e ativo, e o nível de disclosure (DOS SANTOS *et al.*, 2017). No entanto, diferente do esperado e como já observado em instituições do terceiro setor (DOS SANTOS *et al.*, 2017; GANDIA, 2011; SAXTON *et al.*, 2012), a proporção de receita recebida por doação de cada entidade não estava positivamente relacionada a sua transparência nas demonstrações contábeis. Estudos anteriores que avaliaram as características da empresa com o nível de transparência (DOS SANTOS *et al.*, 2017; GANDIA, 2011; SAXTON *et al.*, 2012) não consideraram a receita de subvenção, contudo, como este recurso é de origem pública, era esperado uma relação positiva entre este tipo de receita e a maior transparência da entidade, o que também não foi observado nas amostras analisadas.

Tabela 5- Análise de correlação de Pearson entre o nível de disclosure e as variáveis econômicas-financeiras.

Variáveis	Valores do coeficiente de correlação (r)
Receita doação/receita bruta	0,07
Receita prestação serviço/receita bruta	-0,09
Receita subvenção/receita bruta	-0,1
Receita convênios /receita bruta	0,40
Outros tipos de receita/receita bruta	-0,27
Log do ativo	0,00
Log receita bruta	0,03

Fonte: Resultados da pesquisa (2021).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve por objetivo avaliar o nível de disclosure e sua relação com características econômico-financeiras das fundações da área de saúde, educação e pesquisa, cultura e assistência social de Minas Gerais, listadas no site do Ministério Público. Foram procurados websites e demonstrações contábeis de 2019 de 643 fundações. Os resultados mostraram que 219 (34%) fundações tinham site próprio e apenas 41 (6%) os demonstrativos contábeis de 2019. O nível de disclosure médio obtido por uma lista de itens contidos no ITG 2002 foi de 55%. As áreas de saúde e educação foram as que mais tiveram suas demonstrações publicadas nos sites e um maior nível de disclosure.

Da mesma forma, as áreas de saúde e educação foram as que tiveram os maiores valores de receita bruta e ativo total, indicando que eram as de maior porte. A proporção de fundações de saúde e assistência social que recebem receitas de doação é relevante. As áreas de saúde e assistência social destacam-se pela maior porcentagem de fundações que recebem recursos de doação e subvenção, sendo que mais de 50% das fundações de saúde captam recursos de subvenção e 100% das fundações de assistência social captam receitas de doação. No entanto, a contribuição monetária para receita bruta é maior nas origens de receita de prestação de serviço e convênios e parcerias para todas as áreas. Os dados analisados não mostraram

uma correlação direta entre o nível de disclosure da fundação e suas características econômicas-financeiras, como porte da entidade e valores das origens das receitas. No entanto, apesar de não existir uma relação direta entre as variáveis, a área de saúde e educação, que possuem maior nível de disclosure são as que possuem maior porte em relação a receita bruta. Na área de saúde ainda, que possui o maior nível de disclosure, destaca-se o maior número de fundações que captam recurso por subvenção. Desta maneira, essas variáveis podem estar relacionadas e um estudo com maior número de amostras pode comprovar essa hipótese.

Os resultados da pesquisa revelam que as fundações cadastradas no Ministério Público de Minas Gerais possuem baixa divulgação de suas atividades em websites próprios, mas o nível de disclosure das que publicam é mediano (55%) quanto aos itens obrigatórios do ITG2002. O nível de transparência das fundações pode estar relacionado a área de atuação da fundação.

REFERÊNCIAS

ALVES, Aline; BONHO, Fabiana Tramontin. Contabilidade do Terceiro Setor. Porto Alegre: Sagah Educação, 2019.

APPOLINÁRIO, F. Metodologia da ciência: filosofia e prática da pesquisa. 2ª ed. São Paulo: Cengage Learning, 2015.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 12 mar. 2021.

BRASIL. LEI N o 10.406, de 10 de janeiro 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2012]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm> Acesso em: 13 mar. 2021

CALEGARE, Leandra; MENEGHETTI, Antônio; PEREIRA, Breno Augusto Diniz. As entidades de interesse social e a prestação de contas. Atos do Congresso Responsabilidade e Reciprocidade, 2011, Recanto Maestro-RS. Anais eletrônicos. Disponível em: <<https://reciprocidade.emnuvens.com.br/rr/article/download/15/14>>. Acesso em: 17 mar. 2021.

CARNEIRO, A. F., OLIVEIRA, D. V., TORRES, L. C. Accountability e prestação de contas das organizações do terceiro setor: uma abordagem à relevância da contabilidade. Sociedade, Contabilidade e Gestão, 6(2), 2011.

COELHO, Simone de Castro Tavares; Terceiro Setor: Um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos. 3ª edição. São Paulo: Editora Senac, 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Aprova a ITG 2002 - Entidade sem Finalidade de Lucros. Resolução CFC nº 1.409 de 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. ITG 2002 - Entidade sem Finalidade de Lucros. Resolução CFC nº 2.015/ITG2002(R1).

DOS SANTOS, Carla Macedo Velloso; OHAYON, Pierre; MARVILA PIMENTA, Márcio. Disclosure via Website e as características das empresas do terceiro setor: um estudo empírico das entidades cariocas. Advances in Scientific & Applied Accounting, v. 10, n. 1, 2017.

GANDIA, Juan L. Internet disclosure by nonprofit organizations: Empirical evidence of nongovernmental organizations for development in Spain. *Nonprofit and voluntary sector quarterly*, v. 40, n. 1, p. 57-78, 2011.

GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2018.

GRAZZIOLI, Airton. *et al.* Manual de procedimentos para o terceiro setor: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social - Brasília: CFC : FBC 2015. Disponível em: <http://portal.convenios.gov.br/images/manuais/Manual_de_Procedimentos_para_o_Terceiro_Setor.pdf>. Acesso em: 11 mai. 2021.

IUDÍCIBUS, S., MARION, J. C. & FARIA, A. C. Introdução à teoria da contabilidade: para o nível de graduação. (5a ed). São Paulo: Atlas, 2009.

KHANNA, Tarun; PALEPU, Krishna G; SRINIVASAN, Suraj. Disclosure Practices of Foreign Companies Interacting with U.S. Markets *Journal of Accounting Research*, U.S.A, v. 42 n. 2, p.475-508, 2004.

MACIEL, Feliciano Celso; DE SOUZA MACHADO, Lúcio. Atendimento da ITG 2002 por entidades goianas do terceiro setor: um recorte nas demonstrações financeiras de 2013. *Revista da FAE*, v. 18, n. 2, p. 124-143, 2015.

MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE MINAS GERAIS. Apresentação. Disponível em: <<https://www.mpmg.mp.br/areas-de-atuacao/defesa-do-cidadao/terceiro-setor/apresentacao/apresentacao.htm>>. Acesso em: 17 mar. 2021.

MURCIA, Fernando Dal-Ri; DOS SANTOS, Ariovaldo. Fatores determinantes do nível de disclosure voluntário das companhias abertas no Brasil. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, Brasília, v. 3, n. 2, art. 4, p. 72-95, 2009.

NASCIMENTO, Roberto Sérgio do; RABELO, Mirela Márjorie Silva; VIOTTO, Ricardo. O nível de disclosure em Organizações do Terceiro Setor (OTS) no Estado do Ceará. *Revista Ambiente Contábil*, v. 12, n. 1, p. 234-254, Natal-RN, 2020.

OLAK, Paulo Arnaldo. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) — Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1996.

PAES, José Eduardo Sabo. Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

PIZA, S. C. de T., PARISI, C., MEGLIORINI, E. & GALLO, M. F. A aderência das práticas contábeis das entidades do terceiro setor às normas brasileiras de contabilidade: um estudo multicaso de entidades do município de São Paulo-SP. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 17(3), 78-97, 2012.

RESENDE, T. A. Roteiro do Terceiro Setor. Associações e Fundações: o que são como instituir e prestar contas. 3ª ed. Belo Horizonte: Prax, 2006.

RIBEIRO, C. A.; KIAN, C.; LOPES, J. F. P.; CRUZ, C. V. O. A.; SLOMSKI, V. Práticas contábeis adotadas por entidades do terceiro setor: análise empírica junto às empresas prestadoras de serviços contábeis de Londrina. *Revista de Estudos Contábeis*, Londrina, v. 6, n 11, p. 81-100, 2015.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B. Metodologia de Pesquisa. 5. ed. São Paulo: Penso, 2013.

SANTANA, Acmar Feliz dos Santos de; AZEVEDO, Tânia Cristina. Evidenciação contábil das entidades sem fins lucrativos de assistência social em Feira de Santana (BA): abordagem à luz das normas brasileiras de contabilidade. Revista Ambiente Contábil, v. 12, n. 1, p. 171-191, Natal-RN, 2020.

SAXTON, Gregory D.; KUO, Jenn-Shyong; HO, Yi-Cheng. The determinants of voluntary financial disclosure by nonprofit organizations. Nonprofit and voluntary sector quarterly, v. 41, n. 6, p. 1051-1071, 2012.

SILVA, P. K. F.; CORREIA, J. J. A.; LIMA, A. C. S.; SILVA, F. E. A.; MIRANDA, L. C. Práticas Contábeis Adotadas por Entidades do Terceiro Setor: uma análise junto a templos religiosos de Pernambuco à luz da ITG 2002. Revista Evidenciação Contábil & Finanças, v. 5, n. 3, p. 123-139, 2017.

SLOMSKI, Valmor; REZENDE, Amaury José; CRUZ, Cássia Vanessa Olak Alves; OLAK, Paulo Arnaldo. Contabilidade do terceiro setor: uma abordagem operacional: aplicável às associações, fundações, partidos políticos e organizações religiosas. São Paulo: Atlas, 2012.

TONDOLO, Rosana R. P.; TONDOLO, Vilmar A. G.; CAMARGO, M. E.; SARQUIS, A. B. Transparência no Terceiro Setor: uma proposta de construto e mensuração. XV Mostra de Iniciação Científica, Pós-Graduação, Pesquisa e Extensão, Programa de Pós-Graduação em Administração – Universidade de Caxias do Sul (UCS), Rio Grande do Sul, 27 e 28 de novembro de 2015. ISSN 2357-9706. Disponível em: <http://www.ucs.br/etc/conferencias/>. Acesso em: 11 mai. 2021.

ZITTEI, Marcus Vinicius Moreira; POLITELO, Leandro; SCARPIN, Jorge Eduardo. Nível de Evidenciação Contábil de Organizações do Terceiro Setor. Administração Pública e Gestão Social, v. 1, n. 2, p. 85-94, 2016.

Paradigma da contabilidade em tempos de pandemia: uma análise do processo de adaptação dos escritórios de contabilidade à nova realidade

Accounting paradigm in times of pandemics: an analysis of the process of adaptation of accounting offices to the new reality financial characteristics

Ana Carolina Vasconcelos Colares

*Doutoranda e Mestre em Controladoria e Contabilidade pela UFMG
Professora Assistente do Departamento de Contabilidade da PUC MG*

Brenda Langsdorff Rodrigues

Bacharel em Administração e Ciências Contábeis pela PUC-MG

Daniel Destro

Bacharel em Direito pela Universidade Ibirapuera e em Ciências Contábeis pela PUC-MG

João Carlos Oliveira Mota

Bacharel em Administração pela UFV e em Ciências Contábeis pela PUC-MG

Milca Gregório Toledo

*Gestão de Recursos Humanos pela FUMEC-MG e
Bacharel em Ciências Contábeis pela PUC-MG*

DOI: 10.47573/aya.88580.2.40.3

Resumo

O ano de 2020 foi marcado pela pandemia de COVID-19 e o isolamento social por ela imposto para evitar a propagação do vírus. Uma das medidas mais adotadas por todo o meio empresarial foi o regime de trabalho remoto e suspensão ou redução dos contratos de trabalhos permitidos por medidas provisórias do governo brasileiro, que posteriormente foram convertidas em lei. No meio contábil havia expectativa de facilidade nessa adaptação, tendo em vista o avanço da cultura digital no setor. Desta forma, este trabalho buscou analisar como ocorreu o processo de adaptação dos escritórios de contabilidade ao período de pandemia do Covid-19 e identificar quais as expectativas dos profissionais quanto às futuras tendências do setor após a pandemia. A pesquisa teve caráter exploratório e descritivo, com análise quali-quantitativa, devido à presença de dados estatísticos e não-estatísticos. Os dados foram coletados através de um questionário eletrônico, com itens de múltipla escolha com os quais foi possível identificar e avaliar o perfil, as posturas e as opiniões de 106 profissionais que efetivamente atuam em escritórios de contabilidade. Os resultados mostram mudanças significativas nas rotinas dos respondentes, sendo alta a adoção do trabalho remoto para evitar o contato entre os trabalhadores e com os clientes. Também são notáveis as mudanças na comunicação, tendo em vista que o trabalho contábil depende da entrega de documentos pelos clientes para que o trabalho seja feito. É possível destacar o papel fundamental do profissional contábil para a saúde das empresas durante a pandemia, o que demonstra a necessidade de constante aperfeiçoamento do profissional de contabilidade para uma boa atuação.

Palavras-chave: adaptação. pandemia. escritórios de contabilidade.

Abstract

The year 2020 was marked by the COVID-19 pandemic and the social isolation it imposed to prevent the spread of the virus. One of the most adopted measures throughout the business community was the remote work regime and the suspension or reduction of work contracts allowed by provisional measures of the Brazilian government, which were later converted into law. In the accounting field, there was an expectation of ease in this adaptation, in view of the advancement of digital culture in the sector. Thus, this study sought to analyze how the process of adaptation of accounting firms to the Covid-19 pandemic period occurred and to identify the professionals' expectations regarding future trends in the sector after the pandemic. The research was exploratory and descriptive, with qualitative and quantitative analysis, due to the presence of statistical and non-statistical data. Data were collected through an electronic questionnaire, with multiple choice items with which it was possible to identify and assess the profile, attitudes and opinions of 106 professionals who effectively work in accounting offices. The results show significant changes in the respondents' routines, with high adoption of remote work to avoid contact between workers and clients. Changes in communication are also notable, given that accounting work depends on the delivery of documents by clients to get the job done. It is possible to highlight the fundamental role of the accounting professional for the health of companies during the pandemic, which demonstrates the need for constant improvement of the accounting professional for a good performance.

Keywords: adaptation. pandemic. accounting offices.

INTRODUÇÃO

O ano de 2020 foi marcado pelo início da pandemia de COVID-19, doença viral que causou impactos econômicos e sociais ao redor do globo, exigindo adaptações no modo de vida da sociedade e, conseqüentemente, das rotinas empresariais para que as atividades econômicas não se paralisassem totalmente.

O cenário econômico que se enfrenta no Brasil é desafiador. Conforme abordam Centurião, Welter e Abrita (2020), constata-se que a crise no país gerou impactos organizacionais como queda no faturamento, dificuldade de acesso ao crédito, maior preocupação com o capital de giro e fluxo de caixa e ainda grandes dificuldades com pagamentos de impostos, salários e despesas correntes, com reflexo ainda mais relevante nas empresas menores.

Diante deste cenário, o governo brasileiro lançou programas direcionados à manutenção dos empregos e da atividade econômica, através de transferências monetárias diretas à população e possibilidade de redução das jornadas de trabalho (SCHERER e MARCOLINO, 2020), dentre outras medidas que buscavam reduzir o impacto econômico negativo causado pela pandemia. Ainda assim, de acordo com Apóstolo (2020), sobreviverão as empresas com histórico de planejamento, organização financeira, fiscal e tributária, ou seja, empresas nas quais já há cultura de controle e organização.

Nesta perspectiva aparece a figura dos escritórios de contabilidade, tendo em vista que cuidam das informações financeiras e contábeis das pequenas e médias empresas no Brasil e os empreendedores geralmente dedicam seu tempo à solução de problemas operacionais em seus respectivos negócios (KASSAI, 1997).

Bezerra, Lagioia, Celestino, Silva e Pereira (2020) acreditam que o contador exerce papel fundamental junto aos aspectos tributários das empresas, além de trabalhar nas informações que servem de base para as decisões a serem tomadas pelas organizações.

A importância deste profissional para as empresas ficou nítida durante a pandemia, não apenas em aspectos de assessoramento e consultoria, mas também na execução de trabalhos que afetam as atividades organizacionais. Zanin (2020) discute que houve aumento de requisições às contabilidades sobre o que fazer desde o início da pandemia, com destaque para as áreas: a) trabalhista, com solicitações de demissões e confecção de férias – individuais e coletivas; e, b) tributária, para negociação, parcelamento e postergação dos prazos de pagamento de dívidas tributárias em todas as esferas da união.

Este aumento de demanda pelos clientes, porém, veio acompanhado da necessidade de adaptação do trabalho ao novo cenário que exigia distanciamento social entre os funcionários dos escritórios de contabilidade. Vários setores empresariais passaram a adotar o sistema de home office para manter as atividades em funcionamento sem expor seus funcionários ao risco de contaminação. Nesse sistema, conforme já sugerido pelo nome, as atividades laborais seriam feitas de casa, através do uso de tecnologias da informação e comunicação. (LOSEKAN e MOURÃO, 2020). Esse cenário exigiu adaptação intensa e rápida dos trabalhadores, que passaram a ter de conciliar a vida doméstica com a vida profissional, mudando rotinas para que a qualidade do trabalho desempenhado mantivesse o nível do executado anteriormente ao isolamento.

Apesar de desafiadora, a adaptação do trabalho contábil ao contexto de distanciamento

já era algo visto no horizonte da profissão. Grande parte do processo já é informatizado, através de sistemas de informação que podem ser acessados de diversos computadores, o que tornou o processo de escrituração mais ágil e menos suscetível a erros (OLIVEIRA e MALINOWSKI, 2016).

Fernandes (2020) argumenta que trabalhar em home office não é uma dificuldade para os contadores, pois a cultura digital já é uma tendência no setor e, em alguns casos, o sistema contábil fica disponível online. Além disso, a implantação no Brasil do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) facilitou a entrega de obrigações acessórias em todas as unidades da federação, uma vez que se trata de um método eletrônico de entrega de informações ao fisco (LIZOTE e MARIOT 2012).

O contexto favorável, todavia, não foi suficiente para garantir que a adaptação pudesse ocorrer repentinamente, conforme exigido pelo isolamento social imposto pela pandemia. Entre mudanças de legislação, demandas dos clientes e medo de contaminação, o profissional contábil viu-se obrigado a se reinventar para manter suas atividades. Diante de tantas incertezas, essa pesquisa pretende analisar como ocorreu o processo de adaptação dos escritórios de contabilidade ao período de pandemia do Covid-19 e identificar quais as expectativas dos profissionais quanto às futuras tendências do setor após a pandemia.

A pesquisa buscará aspectos que afetaram as rotinas dos escritórios de contabilidade em várias vertentes, como no trato com os clientes e na relação interna dos colaboradores, bem como exemplos de efeitos causados pela pandemia do coronavírus no cotidiano contábil, como na entrega de obrigações principais, acessórias e mudanças de políticas contábeis adotadas nas demonstrações contábeis.

REVISÃO DA LITERATURA

Pandemia do Covid-19 e reflexos no meio organizacional

Desde o primeiro surto de infecção pelo Covid-19, registrado na China em dezembro de 2019, instalou-se uma considerável preocupação frente a uma doença desconhecida, que se espalhou rapidamente pelo mundo, causando diferentes impactos (FREITAS, NAPIMOGA e DONALISIO, 2020).

Foram percebidas, em âmbito mundial, implicações econômicas, políticas e sociais, que geraram incertezas e ansiedades em relação ao futuro, seja no aspecto pessoal ou organizacional (SOUZA, KACHENSKI e COSTA, 2020). Isso foi visto no Brasil através do negacionismo de parte da sociedade e até mesmo do Governo Federal, que não deu ao problema a seriedade necessária e tornou-o pior do que poderia ser caso fosse tratado da maneira que deveria (GULLO, 2020).

Segundo Ferreira Junior e Rita (2020) a pandemia de Covid-19 expõe as fragilidades de diversas economias do mundo. O grande potencial de contágio do vírus fez com que vários países praticamente parassem suas atividades comerciais, devido ao distanciamento social, necessário para conter a disseminação do coronavírus. Desta forma, os negócios que dependem de fluxo e movimentação de pessoas foram atingidos de maneira mais intensa, porém é possível

dizer que todos os tipos de negócios sofreram e ainda sofrem com os impactos da paralização repentina, em maior ou menor grau (ROSSONI, 2020).

Com todo esse cenário negativo em vista, as empresas se viram obrigadas a pensar em alternativas que não as tornassem insustentáveis e as levassem a quedas abruptas de faturamento, podendo resultar em necessidade de encerrar suas atividades.

Na tentativa de regulamentar a situação de crise já instalada, Pessoa e Miziara (2020) explicam que foi publicada uma medida provisória que dispõe sobre medidas trabalhistas que os empregadores poderão adotar para i) preservação do emprego e renda; e para ii) o enfrentamento do estado de calamidade pública e da emergência de saúde pública de importância internacional.

Dentre as variadas medidas, destaca-se entre as empresas a aderência ao teletrabalho. De acordo com o art. 75-B do texto da reforma trabalhista mencionado na Lei n. 13.467 (2017), o teletrabalho é definido como a prestação de serviços preponderantemente fora das dependências do empregador, com a utilização de tecnologias de informação e de comunicação que, por sua natureza, não se constituam como trabalho externo.

A popularização dessa forma de trabalho com a pandemia desencadeou discussões sobre os benefícios e malefícios dessa nova rotina para as empresas e funcionários. Reis (2020) destaca algumas necessidades de adequação do trabalhador ao novo espaço de trabalho, como a importância de criar um ambiente confortável, garantir a presença de todos os recursos tecnológicos e de comunicação necessários, além de gerir os horários de trabalho. Assim, vale saber se as empresas estão conscientes das necessidades do funcionário nessa modalidade de trabalho à distância e se estão propiciando os recursos necessários para sua execução.

O Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), menciona pontos positivos na migração para o teletrabalho como o ganho de proximidade da família, maior independência, redução do estresse decorrente do trânsito, possibilidade de ter uma alimentação mais saudável e incorporação da família na atividade de trabalho (SEBRAE, 2019). Entretanto, menciona também a perda de privacidade, o excesso de carga de trabalho e a indefinição de horários de trabalho e lazer.

A melhoria na qualidade de vida tem sido um dos argumentos mais usados pelas empresas para convencerem funcionários a migrarem para essa modalidade e também é uma das vantagens percebidas pelos trabalhadores, principalmente pela flexibilidade de horários e por poderem realizar atividades de interesse pessoal (BARROS e SILVA, 2010). Tremblay (2002) pontua que essas mudanças trazem um custo associado, uma vez que o horário flexível obriga as pessoas à melhor gestão de suas atividades e nem todos conseguem manter uma boa disciplina na autogestão do tempo.

Contudo, o teletrabalho não pode ser adotado por todos os setores da economia, principalmente por aqueles que são movimentados exclusivamente por aglomerações de pessoas e/ou atendimento direto ao público. Para mitigar esse problema, o Governo Federal do Brasil inicialmente editou a Medida Provisória n. 927 de 22 de março de 2020 (2020), que permitiu:

- I. o teletrabalho;
- II. a antecipação de férias individuais;

- III. a concessão de férias coletivas;
- IV. o aproveitamento e a antecipação de feriados;
- V. o banco de horas;
- VI. a suspensão de exigências administrativas em segurança e saúde no trabalho;
- VII. direcionamento do trabalhador para qualificação; e
- VIII. o diferimento do recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS.

Posteriormente, editou-se a Medida Provisória n. 936 (2020), convertida na Lei nº 14.020, que permitiu suspensões dos contratos de trabalho e reduções jornada de trabalho em 25%, 50% e 70% por até 90 dias, com redução correspondente no salário devido aos funcionários, sendo o restante pago pelo governo.

Lima e Lima (2020) explicam que estas Medidas Provisórias foram editadas com a finalidade de regulamentar as relações de trabalho, exclusivamente durante o período da pandemia de Covid-19, oferecendo aos empregadores maiores alternativas de enfrentamento dos efeitos econômicos, decorrentes da situação de calamidade pública que nos encontramos.

Os escritórios de contabilidade e os reflexos da pandemia da COVID-19

Os escritórios de contabilidade, de acordo com Eckert *et al.* (2013), são organizações especializadas e responsáveis pela gestão das obrigações acessórias de outras empresas, sendo o contexto ambiental a base para a organização sustentar seus valores e embasar a tomada de decisões, segundo nos ensina Machado-da-Silva e Fonseca (2010).

Com a pandemia do Covid-19, o dia a dia dos escritórios de contabilidade foi severamente impactado, tendo a necessidade de adequação dos postos de trabalho, aplicando-se a teoria da contingência que, de acordo com Covalesk, Dirsmith e Samuel (1996), causa mudanças comportamentais em uma organização, seja pelo emprego de tecnologia ou por pressões ambientais, acarretando em modificações no seu funcionamento.

Para Morás *et al.* (2015), a utilização de sistemas informatizados, além de essencial, é um elemento de sobrevivência em cenários de constante mudança e de elevada exigência de agilidade, ainda mais pelo isolamento social imposto devido à pandemia da COVID-19.

Conforme Bezerra *et al.* (2020), a tecnologia presente nos escritórios de contabilidade justifica um ganho enorme no tempo do contador para que a profissão também seja dedicada à contabilidade consultiva, o que requer uma multidisciplinaridade de conhecimentos, complementando, ainda, que a pandemia acelerou alguns processos da contabilidade para se conseguir manter as obrigações acessórias das empresas em dia e procurar soluções voltadas à contabilidade gerencial, perfil este que já era demandado mesmo antes da pandemia.

Através de uma revisão bibliográfica, Silva Junior, Santos e Silva (2020) buscaram apresentar os impactos causados pela Covid-19 nas Demonstrações Contábeis das organizações, elaboradas em conformidade com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), acarretando repercussão na forma pela qual as demonstrações são elaboradas e disponibilizadas.

Manhani (2006) traz à baila a discussão de que é esperado, do profissional contábil, a

capacidade de se posicionar rapidamente frente às mudanças no mundo e colocá-las em prática na prestação de seus serviços, exercendo forte pressão destes fatores nestes profissionais.

Uma das maiores mudanças provocadas pela pandemia do COVID-19 foi a rápida aplicação do trabalho remoto (home office) que, conforme Lopes e Santos (2020), as organizações tiveram que reformular seus processos, repensar nas execuções das tarefas, rever os planos de desenvolvimento e, mesmo que remotamente, voltar seus olhares para o cuidado com a qualidade de vida de seus empregados e na própria prestação de serviços aos clientes.

Lopes e Santos (2020) ensinam sobre as transformações sociais provocadas pelo Covid-19 que se refletiram nos espaços contábeis, trazendo reflexões quanto à massificação do modelo home office, bem como sobre os aspectos remuneratórios e de qualidade de vida dos profissionais que ali desenvolvem suas atividades, além de nos alertar em relação às dimensões sociológicas, psicológicas e econômicas que o Covid-19 acarretou ao setor contábil.

Outros reflexos observados por meio da pesquisa realizada foram: i) necessidade de constante aperfeiçoamento do profissional contábil em cursos de educação continuada, ii) maior adequação dos serviços oferecidos às necessidades dos clientes; iii) desenvolvimento de meios mais eficazes de comunicação e compartilhamento de documentos e dados com os clientes; iv) reuniões em regime remoto com colaboradores e clientes; e, v) digitalização de documentos para mantê-los arquivados.

Assim, o presente trabalho apresenta dados que refletem os impactos causados pela pandemia do COVID-19 nos escritórios de contabilidade e como estes profissionais estão lidando com esta realidade.

METODOLOGIA DA PESQUISA

De acordo com Gil (2006), a pesquisa exploratória é utilizada quando o tema escolhido é pouco explorado, está em sua fase preliminar e tem uma pretensão de proporcionar maior familiaridade com o tema. Nesse sentido, esta modalidade de pesquisa foi utilizada no presente trabalho, permitindo definir objetivos e hipóteses de uma pesquisa mais ampla, podendo, ainda, obter-se novo enfoque para o tema futuramente.

A pesquisa é também descritiva porque se valeu da coleta de dados por meio de um questionário para o seu levantamento. Gil (2006) também explica que a pesquisa descritiva visa observar, analisar, classificar e interpretar os dados, sem que haja interferências nem manipulação do pesquisador, ou seja, é aquela que descreve um fenômeno ou objeto de estudo e estabelece relações entre suas variáveis.

Já a pesquisa de campo, conforme descreve Casarin e Casarin (2012), é um tipo de pesquisa que obtém dados diretamente com seus informantes, através de questionários, entrevistas, grupo focal, protocolo verbal, técnicas de Delphi etc., e que demanda do pesquisador uma elaboração criteriosa do instrumento que será utilizado na obtenção dos dados.

Para esta pesquisa foram necessários dados estatísticos e não estatísticos, utilizando-se, assim, uma abordagem de pesquisa quali-quantitativa, por meio da quantificação de dados coletados no questionário e análise de conteúdo de questões qualitativas do instrumento da

coleta dos dados.

Segundo Casarin e Casarin (2012), a abordagem qualitativa é uma metodologia que não explora modelos matemáticos e estatísticos e não prioriza a quantificação dos objetos estudados, ao contrário da pesquisa quantitativa, que visa a quantificação ou mensuração das variáveis estudadas e utiliza de modelos matemáticos e dados estatísticos para análise dos resultados.

Amostra do estudo

Para a aquisição dos resultados, utilizou-se uma amostra de profissionais atuantes em escritórios de contabilidade, a fim de identificar a ocorrência do impacto da pandemia do Covid-19 e como se refletiu em suas operações: a) internas, valendo-se de trabalho remoto e/ou rodízio dos colaboradores no ambiente de trabalho; b) externas, no trato com os clientes e com o mercado de modo geral; e, c) procedimentais, consistente na entrega das obrigações principais, acessórias, políticas contábeis, apresentação das demonstrações contábeis e adequação às legislações apresentadas para reduzir os impactos econômicos causados pelo isolamento social.

A amostra não probabilística por conveniência afigurou-se como o procedimento mais eficiente para se obter os resultados pretendidos. Segundo Oliveira (2001), os elementos que compõem a amostra não probabilística por conveniência dependem de certo julgamento do pesquisador de campo, conectando membros mais acessíveis para reunião das informações pretendidas e posterior análise dos dados.

Neste estudo, apenas profissionais que efetivamente atuam em escritórios de contabilidade compuseram a amostra, totalizando 106 respondentes, sendo que tais profissionais foram selecionados de acordo com sua acessibilidade e, posteriormente, suas respostas foram analisadas e seus resultados demonstrados.

O presente trabalho também se preocupou em atingir profissionais de diferentes escritórios de contabilidade. No entanto, é possível que tenham profissionais de um mesmo escritório e, apesar disso, entende-se que tal fato não prejudicaria os resultados da pesquisa porquanto a representação seria irrelevante e a maioria dos itens de análise são relacionados à percepção e à realidade do profissional.

Coleta e tratamento dos dados

A coleta dos dados foi realizada por meio de questionário eletrônico. Vasconcellos e Guedes (2007) afirmam que são muitas as vantagens deste meio de pesquisa, sendo, para os respondentes: i) velocidade de resposta; ii) leitura simplificada; e, iii) liberdade de respostas sem risco de rasuras; e, para os pesquisadores: i) controle da qualidade das respostas; ii) ferramenta de verificação das questões não respondidas; iii) aumento da credibilidade; e, iv) velocidade/segurança na tabulação e interpretação dos dados.

Tendo em vista as respostas coletadas pela aplicação do questionário, o instrumento de coleta de dados abordou temas que visaram identificar os efeitos da pandemia nas operações do escritório, as adaptações dos profissionais no exercício de suas atribuições, se houve alguma modificação quanto ao sistema contábil ERP utilizado no período, a capacitação dos profissionais, o desenvolvimento das atividades junto aos clientes, a adequação às novas legislações que surgiram para reduzir os impactos econômicos causados pelo isolamento social e quais adapta-

ções foram necessárias, além de entender quais expectativas os profissionais têm em relação ao futuro da profissão contábil e ao mercado.

Sobre a estrutura das questões, foram utilizados itens de múltipla escolha com as quais foi possível identificar e avaliar o perfil, as posturas e as opiniões dos respondentes, valendo-se da escala tipo Likert de concordância. Esse tipo de escala foi aplicado para minimizar as distorções na coleta das informações e apresentá-las com a maior precisão possível, de modo que reflita, com maior clareza, as transformações ocorridas nos escritórios de contabilidade decorrentes da pandemia provocada pelo COVID-19.

Os critérios adotados na aplicação do questionário e as respostas auferidas não consideraram, apenas, os assuntos relativos aos escritórios de contabilidade propriamente ditos e o desenvolvimento do exercício profissional, mas traçaram, também, o perfil da pessoa entrevistada, como idade, gênero, estado civil, experiência profissional, dentre outros.

Os dados foram coletados em outubro de 2020 e, posteriormente, compilados em planilhas, elaborando-se quadro e gráficos em sua apresentação, a fim de se compreender, realmente, os efeitos provocados pela pandemia do Covid-19 para os profissionais e em toda rotina de um escritório de contabilidade no período.

RESULTADOS

A pesquisa objetiva abordar os aspectos em que os escritórios de contabilidade estão sendo afetados sob várias vertentes frente aos efeitos causados pela pandemia do COVID-19 no cotidiano atual. Em referência ao assunto, foi aplicado um questionário e enviado através de meios digitais, sendo coletado o total de 106 respostas, conforme Tabela 1:

Tabela 1 - Descrição dos Profissionais

Faixa etária	Total	%	Gênero	Total	%
Até 30 anos	25	23,6%	Feminino	64	60,4%
De 31 a 35 anos	19	17,9%	Masculino	42	39,6%
De 36 a 50 anos	44	41,5%			
De 51 a 55 anos	15	14,2%			
Acima de 55 anos	3	2,8%			
Formação	Total	%	Cargo	Total	%
Técnico	11	10,4%	Estagiário	8	7,6%
Graduando	21	19,8%	Empregado	47	44,3%
Bacharel	40	37,7%	Freelancer	1	0,9%
Especialista	30	28,3%	Prestador de serviços	1	0,9%
Mestre	4	3,8%	Sócio/Proprietário	49	46,2%
Estado Civil	Total	%	Experiência Profissional	Total	%
Solteiro (a)	36	34,0%	Até 1 ano	6	5,7%
Casado(a)/União Estável	65	61,3%	Entre 1 e 5 anos	27	25,5%
Divorciado (a)	4	3,8%	Entre 6 e 10 anos	11	10,4%
Víuvo (a)	1	0,9%	Entre 11 e 15 anos	20	18,9%
			Acima de 15 anos	42	39,6%

Fonte: Resultados da pesquisa (2020)

A Tabela 1 apresenta um resumo da amostra, na qual evidencia que a maior parte dos respondentes são do gênero feminino (60%), estão na faixa etária entre 36 e 50 anos (42%), têm titulação máxima de bacharel na área contábil (38%), possuem relação de sócio/proprietário com o escritório (44%), são casados ou em união estável (61%) e tem experiência profissional acima de 15 anos (40%). Percebe-se que é um público bastante experiente, tendo em vista o tempo de atuação na área e a relação de sócio/proprietário.

Tabela 2 - Descrição dos Escritórios de Contabilidade

Quantidade de Clientes	Total	%	Porte por Faturamento	Total	%
Até 50	44	41,5%	Microempresa (Até R\$ 360.000,00)	65	61,3%
Entre 51 e 100	24	22,6%	Pequeno Porte (Até R\$ 4.800.000,00)	26	24,5%
Entre 101 e 500	35	33,0%	Médio Porte (Até R\$ 20.000.000,00)	4	3,8%
Acima de 500	3	2,8%	Grande porte (Maior que R\$ 20.000.000,00)	11	10,4%
Quantidade de empregados	Total	%	Quantidade de empregados	Total	%
Até 10	70	66,0%	Entre 101 e 500	6	5,7%
Entre 11 e 50	24	22,6%	Acima de 500	4	3,8%
Entre 51 e 100	2	1,9%			

Fonte: Resultados da pesquisa (2020)

Com relação às características dos escritórios de contabilidade nos quais estão vinculados os respondentes, observou-se que a maioria tem até 50 clientes (42%) e são microempresas que possuem faturamento anual de até R\$ 360.000,00 (61%). Já com relação à quantidade de empregados, em linha com as características anteriores, a maioria possui até 10 funcionários (66%).

Nesta pesquisa buscou-se ainda, identificar a percepção dos profissionais de contabilidade sobre os impactos da pandemia nos escritórios de contabilidade. Desta forma, a Tabela 3 evidencia a média da amostra quanto ao nível de concordância para cada um dos itens, os quais foram mensurados através de escala Likert de concordância que vai de 1 (discordo totalmente) até 5 (concordo totalmente).

Tabela 3 - Resultados da pesquisa

Itens	Média Ponderada	Desvio Padrão
A pandemia acarretou em mudanças significativas nos escritórios de Contabilidade	4,04	1,23
O trabalho home office é mais apropriado aos escritórios de Contabilidade	3,30	1,25
Os profissionais do escritório adotaram o trabalho em home office	3,65	1,48
Percebeu-se maior produtividade dos funcionários do escritório após adotar o trabalho em home office.	3,20	1,35
A demanda de trabalho aumentou durante a pandemia.	4,02	1,31
Há maior demanda de orientações aos clientes devido ao volume de legislações decretadas durante a pandemia.	4,36	1,21
Durante a pandemia, a capacitação profissional tornou-se ainda mais necessária.	4,12	1,35
A comunicação com os clientes durante a pandemia ficou mais complexa.	3,69	1,30
O compartilhamento de documentos com os clientes ficou mais difícil na pandemia.	3,20	1,30
Durante a pandemia, o profissional de contabilidade passou a ter um papel mais consultivo aos seus clientes.	4,16	1,17
Houve redução na carteira de clientes	2,94	1,43
Houve perda de honorários devido à paralisação das atividades operacionais dos clientes do escritório de contabilidade.	3,46	1,38

Foi necessário adaptar o sistema de compartilhamento de documentação com clientes.	3,75	1,31
Foi necessário adaptar o sistema de comunicação com clientes.	3,79	1,40

Fonte: Resultados da pesquisa (2020).

A pesquisa revela que o evento pandêmico provocou (de forma significativa) mudanças no dia-a-dia do trabalho (ver média ponderada de 4,037). Essas mudanças podem ser explicadas pela teoria da contingência já abordada no item 2.2., ou seja, mudanças comportamentais pelo emprego de tecnologia ou por pressões ambientais (COVALESK *et al.*, 1996).

Como uma das principais modificações observadas na pesquisa em relação aos escritórios de contabilidade foi a implantação e/ou expansão do trabalho remoto, devido ao isolamento social subitamente imposto aos profissionais, sendo que, de acordo com Fernandes (2020), o trabalho em home office não foi um grande impacto para os contadores, pois a cultura digital é consolidada no setor.

Contudo, os dados da pesquisa trazem um outro ponto de vista, já que para os profissionais contábeis, a habilidade dos meios digitais não é algo tão linear, visto que a comunicação com os clientes ficou mais complexa durante a pandemia (média de 3,692).

Ainda sobre o item comunicação, a pesquisa revela que existe uma tendência de aumento da dificuldade quanto ao compartilhamento de documentos com os clientes (média de 3,196). Outro dado muito relevante quanto a este item foi a necessidade de adaptação dos sistemas de compartilhamento de documentos com os clientes (média de 3,748 ou 66,4% da amostra), indicando que os escritórios de contabilidade não estavam preparados para o atendimento remoto sem prévio planejamento. A maior parcela da amostra também indicou que foi necessária uma adaptação ao sistema de comunicação com os clientes (média de 3,748).

Sobre a comunicação com os clientes, Reis (2020) destaca sobre as necessidades de adequação, de modo a garantir a presença de recursos tecnológicos e de comunicação necessários para o bom desenvolvimento dos trabalhos contábeis.

Foram expostas três questões de trabalho remoto para os profissionais pesquisados. A maioria dos empregados pesquisados afirmam que o home office é mais apropriado aos escritórios de contabilidade (48,6%), que muitos escritórios adotaram o método de trabalho remoto (média de 3,645) e que houve uma ligeira melhora na produtividade no trabalho (média de 3,196).

Tabela 4 - Possibilidade de continuidade do trabalho remoto (home office) após a pandemia

Resposta	Quantidade	%
Sim	41	0,383
Não	47	0,439
Não Sei	18	0,178

Fonte: Resultados da pesquisa (2020).

Perguntados sobre a possibilidade da prática do regime de trabalho em home office permanecer mesmo após a pandemia, 43,9% indicaram que não, ou seja, apesar dos bons resultados indicados na pesquisa, o método de trabalho tradicional ainda é mais bem quisto pela maioria dos pesquisados (ver Gráfico 1).

Esse resultado está alinhado com os achados da pesquisa de Alves, Almeida Junior, Souza, Alves e Rodrigues (2020), a qual constatou que a maioria dos entrevistados não estão organizados, confortáveis, motivados para o trabalho remoto, uma vez que esta modalidade de trabalho afeta no desempenho das tarefas, preferindo, deste modo, a forma presencial.

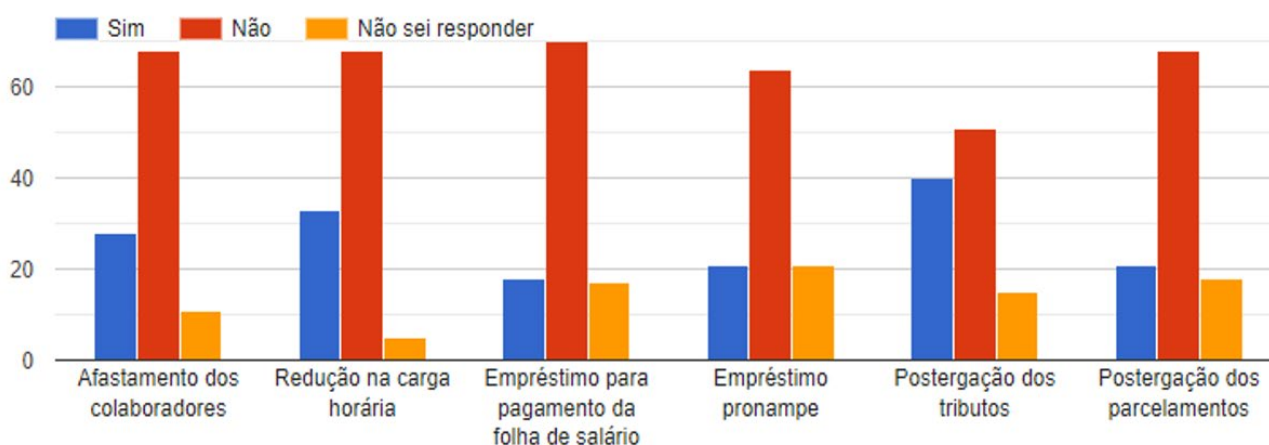
Conforme os estudos de Lopes e Santos (2020), os impactos sobre a carga de trabalho e os aspectos psicológico dos empregados em trabalho remoto devem ser analisados, relevando que possa provocar desregulação da carga de trabalho sobre estes empregados.

De acordo com os resultados da pesquisa (ver Tabela 3), mais da metade dos pesquisados (média de 4,019, ou 55,1% da amostra) indicou que a demanda de trabalho aumentou durante a pandemia e o aumento do volume de trabalho se deu em razão do aumento de orientações, ocasionado pela grande quantidade de novas legislações e decretos durante o período de pandemia (média de 4,364).

Quanto aos impactos no negócio, Apóstolo (2020) dissertou sobre a sobrevivência das empresas com histórico de planejamento, organização financeira, fiscal e tributária. Itens estes evidenciados na pesquisa realizada. Observou-se a existência de uma leve tendência de redução na carteira de clientes (média de 2,944) endossada pela perda de honorários (média de 3,458 ou 68,2% da amostra) causada pela paralisação das atividades operacionais de clientes dos escritórios de contabilidade.

Na Figura 1, observa-se que a maioria dos escritórios não utilizou os benefícios de afastamento dos colaboradores, redução de jornada, empréstimo em folha, empréstimo Pronampe e postergação dos parcelamentos disponibilizados pelo governo (constatou-se percentuais acima de 60% para todos os itens apresentados). Esse resultado corrobora com os achados de Alves *et al.* (2020) que constatou baixos níveis de demissões nos setores de contabilidade, o que pode ser explicado pelo aumento de serviços ocasionados pelas demissões de outros setores, assim como o aumento de estudos e repasse de informações aos clientes para adequação às leis e normas implementas pelo governo durante o período de pandemia. Ainda, ressalta-se que a postergação de tributos foi o benefício mais utilizado, aderido por 40% da amostra. Este item também tem sinergia com o planejamento tributário citado por Apóstolo (2020).

Figura 1 - Uso dos benefícios disponibilizados pelo governo



Fonte: Resultados da pesquisa (2020)

A pesquisa também observou impacto direto sobre a atuação e postura do contador durante o período de pandemia de Covid-19, verificando a necessidade de capacitação do contador, sendo apontado uma média de concordância de 4,121 (ou 74,8% da amostra), alinhando aos estudos propostos por Shigunov (2003) os quais evidenciam a necessidade de constante aperfeiçoamento do profissional de contabilidade.

A necessidade de capacitação e mudança no perfil de atendimento, voltando-se para uma postura mais consultiva dos profissionais de contabilidade, foi confirmada na pesquisa realizada (média de concordância de 4,159 ou 82,2% da amostra).

Foi solicitado, ainda, por meio de uma questão aberta não obrigatória, que os respondentes relatassem sobre como os escritórios de contabilidade buscaram se adaptar à nova realidade de distanciamento social imposta pela pandemia de Covid-19.

Num parâmetro geral, percebeu-se que a principal mudança ocorreu objetivando diminuir ou eliminar totalmente o contato com o cliente, sem reduzir o nível de qualidade do serviço prestado, mantendo-o atualizado diante das mudanças de legislação, principalmente a trabalhista. Verificou-se também que, em alguns casos, foi necessário implementar outras mudanças além do home office para manter o nível do serviço, como maior informatização dos meios de comunicação.

Figura 2 - Principais mudanças implementadas pelos escritórios de contabilidade



Fonte: Resultados da pesquisa (2020).

A Figura 2 apresenta uma nuvem de palavras com as principais mudanças citadas pelos respondentes e, apesar de o home office não ter sido o mais citado, percebe-se que a mudança para esse regime de trabalho acarretou diversos ajustes; pois, para os escritórios de contabilidade, este não é um processo simples, já que as tarefas dependem da entrega de documentos pelos clientes – como notas fiscais para escrituração fiscal e apuração de impostos ou de cartões de ponto para elaboração da folha de pagamento.

Um dos pré-requisitos para a implantação do home office seria a disponibilidade do sistema utilizado pelo escritório em outros lugares que não a empresa. Percebeu-se que alguns respondentes já trabalhavam com sistema em nuvem, mas outros disseram que foi necessário contratar esse tipo de software.

Dessa maneira os colaboradores poderiam realizar suas tarefas em locais externos à

empresa, com intenção de manter o nível de produtividade. Não foi possível, porém, determinar qual foi a efetividade dessa mudança, nem como isso afetou a vida pessoal dos trabalhadores, tendo em vista que o home office é ainda uma ferramenta polêmica devido ao fato de compor, no mesmo ambiente, rotinas pessoais e profissionais. Para diminuir o contato social, também se optou por flexibilização dos horários de trabalho, reuniões remotas, redução de funcionários no escritório e distribuição de pessoal em mais salas, aumentando a rotatividade.

Outra mudança que obteve grande destaque foi o aumento de uso de aplicativos para comunicação com os clientes. A necessidade de distanciamento social fez com que os encontros se reduzissem. Todavia, a comunicação entre contador e cliente teve que se manter ativa e, por isso, muitos respondentes apontaram o uso de aplicativos como solução a essa demanda.

Constatou-se também a necessidade de realizar investimentos em comunicação, de forma mais ampla, demonstrando que a troca de informação com os clientes de forma eficiente foi fundamental para a manutenção dos serviços em andamento nos escritórios de contabilidade.

Alguns escritórios buscaram implementar mudanças para melhorar os processos internos, tentando se aproveitar da exigência de inovação imposta por todos os desafios de adequação ao isolamento social. Numa tendência já existente de redução de documentos físicos, os profissionais responderam que implantaram sistema eletrônico para recebimento de documentos, reduziram o arquivamento de papel, passaram a enviar documentos aos clientes de forma digital e procuraram digitalizar os processos internos. Além disso, investiram em tecnologia e reestruturaram o atendimento.

Por fim, destaca-se que, apesar da relevância dos protocolos de segurança, poucos mencionaram a respeito da higienização mais rigorosa, uma mudança que seria fundamental para manter as empresas abertas e recebendo pessoas. Salienta-se que 11,29% dos respondentes mencionaram que não foi necessária qualquer adaptação, o que reflete que estavam em vantagem competitiva em relação aos concorrentes para este momento que exigiu tanta adequação.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho buscou analisar como ocorreu o processo de adaptação dos escritórios de contabilidade ao período de pandemia do Covid-19 e identificar quais as expectativas dos profissionais quanto às futuras tendências do setor após a pandemia. Forçadamente, precisaram se adequar a um cenário de isolamento social para evitar ou reduzir o contágio pelo vírus a partir do mês de março de 2020, sem perspectiva de quando as atividades poderiam voltar ao normal.

Para chegar ao objetivo proposto, foi aplicado um questionário eletrônico semiestruturado a profissionais da área contábil que atuaram durante a pandemia, com perguntas que buscavam definir o perfil dos escritórios nos quais os respondentes trabalham e o nível de adequação a mudanças ocorridas através de uma análise por escala Likert. Havia também uma questão aberta não obrigatória para que se pudesse relatar adequações não citadas nas perguntas fechadas.

A estratificação da amostra evidencia um público experiente, tendo em vista o tempo de atuação na área e a relação de sócio/proprietário. Apesar disso, a maioria dos respondentes trabalhava em escritórios de pequeno porte, com faturamento inferior a R\$ 360.000,00 e com menos de 10 funcionários.

Quanto às adaptações impostas pelo cenário de isolamento social, foram significativas e exigiram esforços de toda a equipe da maioria dos respondentes. Uma das ferramentas com mais adesão foi a implantação ou expansão do trabalho remoto, possibilitado principalmente pela já presente cultura digital no setor. Para que isso fosse possível, foi necessária a adaptação dos canais de comunicação dos clientes, tendo em vista que os serviços contábeis dependem dos dados informados por estes. O uso de aplicativos de comunicação e de canais eletrônicos de entrega de documentos estiveram entre as ferramentas mais utilizadas para essa adequação.

Apesar da melhoria ou manutenção na produtividade dos escritórios, não se percebe tendência de continuidade do trabalho remoto no setor. O trabalho presencial é mais bem quisto pela maioria dos entrevistados, logo, quando possível, deve voltar a ser predominante nos escritórios de contabilidade.

O uso dos benefícios propostos pelo governo não teve grandes adesão pelos entrevistados. Apesar disso, os clientes das contabilidades usaram essas novas legislações, e isso foi responsável pelo aumento do volume de serviço nos escritórios de contabilidade, principalmente no setor trabalhista.

Por fim, é possível destacar o papel fundamental do profissional contábil para a saúde das empresas durante a pandemia. O perfil de atendimento voltou-se a um caráter consultivo, por meio do qual as empresas puderam também se adequar ao cenário de isolamento utilizando os benefícios propostos pelo governo para que a atividade econômica não ruísse completamente. Isso demonstra a necessidade de constante aperfeiçoamento do profissional de contabilidade para uma boa atuação, o que também foi constatado pela concordância à pergunta de igual teor aplicada aos entrevistados.

Para continuidade do tema pesquisado, sugere-se a ampliação de temas que afetam os escritórios de contabilidade e seus profissionais, como a síndrome de Burnout ou esgotamento profissional no período de pandemia, ou ainda a análise dos mecanismos e estratégias de re-adaptação ao atendimento normal assim que for possível, ou seja, assim que a pandemia de Covid-19 chegar ao fim.

REFERÊNCIAS

ALVES, Beatriz Pereira Ferreira; ALMEIDA JUNIOR, Altamiro Lacerda De; DE SOUZA, Jaqueline Aparecida Bayonetta; ALVES, Silene Aparecida Zampier; RODRIGUES, Patrícia Margato da Silva. Contabilidade: As primeiras percepções relacionadas à crise de COVID-19. Revista Mythos, v. 13, n. 1, p. 40-45, 2020.

APÓSTOLO, Marcus Vinícius. Covid-19 e o impacto na contabilidade das empresas. Disponível em: <<https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/covid-19-e-o-impacto-na-contabilidade-das-empresas/>>. Acesso em: jul. 2020. Estadão, 2020.

BARROS, A. M.; SILVA, J. R. G. da. Percepções dos indivíduos sobre as consequências do teletrabalho na configuração home-office: estudo de caso na Shell Brasil. Cadernos Ebape. BR, 8(1), 71-91, 2010.

BEZERRA, E. S., LAGIOLA, U. C. T., CELESTINO, E. J. M., Silva, E. N. da, PEREIRA, M. de L. Legitimidade da profissão contábil: da interpretação e processamento de informações normativas da Covid-19 à contabilidade consultiva. USP International Conference in Accounting, Anais... São Paulo,

SP, Brasil. 2020.

BRASIL. Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017. Dispõe sobre Consolidação das Leis do Trabalho (CLT). Disponível em: <<https://www.normaslegais.com.br/legislacao/Lei-13467-2017.htm>>. Acesso em: 30 ago. 2020.

BRASIL. Medida provisória nº 927, de 22 de março de 2020. Dispõe sobre as medidas trabalhistas para enfrentamento do estado de calamidade pública reconhecido pelo Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020, e da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus (covid-19), e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/Mpv/mpv927.htm>. Acesso em: 30 ago. 2020.

BRASIL. Medida provisória nº 936, de 1º de abril de 2020. Institui o Programa Emergencial de Manutenção do Emprego e da Renda e dispõe sobre medidas trabalhistas complementares para enfrentamento do estado de calamidade pública reconhecido pelo Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020, e da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus (covid-19), de que trata a Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/mpv/mpv936.htm>. Acesso em: 30 ago. 2020.

CASARIN, Helen de Castro Silva; CASARIN, Samuel José. Pesquisa científica: da teoria à prática. 1 ed. Curitiba: Intersaberes, 2012

CENTURIÃO, D. A. S., WELTER, C. A., ABRITA, M. B. Desafios empresariais e sugestões de políticas frente a pandemia de Covid-19. A Economia Em Revista-AERE, 28(1), 54-65, 2020.

COVALESKI, M. A., DIRSMITH, M. W., SAMUEL, S. Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. Journal of management accounting research, 8, 1-36, 1996.

ECKERT, Alex. MILAN, Gabriel Sperandio. MECCA, Marlei Salete. NUNES, Grazieli Porto. Fatores determinantes para a retenção de clientes em escritórios de contabilidade: um estudo de caso realizado em uma cidade da Serra Gaúcha. REEN – Revista Eletrônica de Estratégia e Negócios, Santa Catarina, v.6, n.3, 2013.

FERNANDES, Regina. Cinco tendências em contabilidade e gestão para depois da pandemia. Disponível em: <<https://www.jornalcontabil.com.br/cinco-tendencias-em-contabilidade-e-gestao-para-depois-da-pandemia/>>. Acesso em: jul. 2020.

FERREIRA JUNIOR, Reynaldo Rubem; RITA, Luciana Peixoto Santa. Impactos da Covid-19 na Economia: limites, desafios e políticas. Cadernos de Prospecção, Salvador, v. 13, n. 2, Edição Especial, p. 459-476, abril, 2020.

FREITAS, A. R. R., NAPIMOGA, M., DONALISIO, M. R. Análise da gravidade da pandemia de Covid-19. Epidemiologia e Serviços de Saúde, 29, e2020119, 2020.

GIL, Antônio Carlos. Métodos e Técnicas de Pesquisa Social. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006

GULLO, Maria Carolina. A Economia na Pandemia Covid-19: Algumas Considerações/The Economy in Pandemic Covid-19: Some Considerations. Rosa dos Ventos-Turismo e Hospitalidade, v. 12, n. 3, 2020.

KASSAI, S. As empresas de pequeno porte e a contabilidade. Caderno de estudos, (15), 01-23, 1997.

LIMA, S. T. B. Redução de jornada e salário e suspensão do contrato de trabalho por acordo individual no contexto da pandemia da COVID-19. Revista do Tribunal Regional do Trabalho 3. Região. Belo Horizonte, (Edição Especial), 311-332, 2020.

LIZOTE, Suzete Antonieta; TESTON, Sayonara Fátima; MARTENDAL, Brenda Castro; TOBIAS, Júlio César; ASSI, Sílvia Ribeiro. Bem-Estar Subjetivo e Home Office em Tempos de Pandemia. In: USP International Conference in Accounting, Anais [...]. São Paulo: USP, 2020.

LOPES, Iago França; SANTOS, Tassiani Aparecida dos. Transformações da sociedade contemporânea consubstanciadas na pandemia da COVID-19 e trajetória profissional de sujeitos em espaços contábeis. In: USP International Conference in Accounting, 20., 2020, São Paulo. Anais [...]. São Paulo: USP, 2020.

LOSEKANN, R. G. C. B., MOURÃO, H. C. Desafios do teletrabalho na pandemia COVID-19: quando o home vira office. Caderno de Administração, 28(Edição E), 71-75, 2020.

MACHADO-DA-SILVA, C. L., FONSECA, V. S. D. Estruturação da estrutura organizacional: o caso de uma empresa familiar. Revista de Administração Contemporânea, 14 (SPE), 11-32, 2010.

MANHANI, L. P. S. As perspectivas do profissional contábil e o ensino da contabilidade. Revista de Ciências Gerenciais, 10(12), 25-33, 2006.

MORÁS, Vania Regina; MARASSI, Rodrigo Barraco; GUSE, Jaqueline Carla; ROSA, Fabrícia Silva da; SOARES, Fábio Rodrigo. Mudanças ocasionadas pelos sistemas de informações contábeis em escritórios de contabilidade. REAT – Revista Eletrônica de Administração e Turismo, Pelotas, v. 6, n. 3, p. 610-626, jan./jun. 2015.

OLIVEIRA, D. B., MALINOWSKI, C. E. de. A importância da tecnologia da informação na contabilidade gerencial. Revista de Administração, 14(25), 3-22. 2016.

OLIVEIRA, Tania Modesto Veludo. Amostragem não Probabilística: Adequação de Situações para uso e Limitações de amostras por Conveniência, Julgamento e Quotas. São Paulo. 2001. Administração On Line Prática – Pesquisa – Ensino. Vol 2 – Num. 3.

PESSOA, A., MIZIARA, R. Teletrabalho à luz da Medida provisória n. 927 de 2020 (Covid-19): um breve guia para empresários, trabalhadores e profissionais Revista eletrônica do Tribunal Regional do Trabalho da 9. Região, 10(93). 2020.

REIS, Túlio Baita *et al.* A prática do home office em períodos de isolamento social. Boletim P&D, v. 3, n. 5, p. 10-12, 2020.

ROSSONI, Luciano. Editorial: Covid-19, Organizações, Trabalho em Casa e Produção Científica. Revista Eletrônica de Ciência Administrativa. Curitiba, v.19 n.2 p.158-168 Maio-Ago. 2020.

SCHERER, C., MARCOLINO, A. O Programa Emergencial de Manutenção do Emprego e da Renda diante dos impactos da Covid-19. Revista Ciências do Trabalho, (17). 2020.

SEBRAE. Vantagens e desvantagens do home office. Disponível em: <<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/vantagens-e-desvantagens-do-home-office,78f89e665b182410VgnVCM100000b272010aRCRD>>. Acesso em: 30 ago. 2020.

SHIGUNOV, Tânia Regina Zunino. Qualidade dos serviços contábeis como ferramenta de gestão para os escritórios de contabilidade. RCCC – Revista Catarinense da Ciência Contábil, Florianópolis, v. 3,n.

5, p. 43-62, abr./jun. 2003.

SILVA JUNIOR, Francisco José da; SANTOS, Marcos Igor da Costa; SILVA, Maria do Rosário da. Impactos da COVID-19 nas Demonstrações Contábeis. In: USP International Conference in Accounting, 20., 2020, São Paulo. Anais [...]. São Paulo: USP, 2020.

SOUZA, Fabiana Frigo. KACHENSKI, Ricardo Biernaski. COSTA, Flaviano. Escritórios de Contabilidade e sua Relação com os Clientes Frente à Crise da COVID-19. XX USP International Conference in Accounting. Anais... Páginas (1 e 4), São Paulo, 29 e 31 de Julho de 2020.

TREMBLAY, D. Balancing work and family with telework? Organizational issues and challenges for women and managers. *Women in Management Review*, v.17, n.3-4, 2002.

VASCONCELLOS, Lilliana; GUEDES, Luís Fernando Ascensão. E-Surveys: Vantagens e limitações dos questionários eletrônicos via internet no contexto da pesquisa científica. X SemeAd-Seminário em Administração FEA/USP. Anais... São Paulo, 2007.

ZANIN, C. A. Escritórios de contabilidade sofrem impactos da pandemia do coronavírus. *Jornal Correio do Estado*. Recuperado em 15 julho, 2020 de: <https://correiodoestado.com.br/cidades/escritorios-de-contabilidade-sofrem-impactos-da-pandemia-do-coronavirus/369630>. 2020.

Percepção dos contadores diante dos desafios profissionais: uma análise do ensino e mercado de trabalho em perícia contábil

The perception of accountants facing professional challenges: an analysis of teaching and labor market in forensic accounting

Sara Cristina Cupertino Silva

*Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais
Graduada em Ciências Contábeis*

Ana Carolina Vasconcelos Colares

*Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais
Doutoranda e Mestre em Contabilidade e Controladoria – UFMG*

DOI: 10.47573/aya.88580.2.40.4

Resumo

A perícia contábil é considerada uma importante ferramenta para solução de conflitos nos âmbitos judiciais, arbitrais e extrajudiciais, as atribuições desse profissional demandam uma série de competências técnicas e habilidades, por esse motivo, o objetivo desse trabalho é demonstrar a percepção dos profissionais contábeis sobre o mercado e os desafios da perícia contábil na ótica da aplicação das competências e habilidades característica da perícia contábil. A metodologia utilizada foi a pesquisa descritiva, a população amostra é composta por 52 alunos e ex-alunos da mesma instituição privada de ensino superior, a coleta de dados foi realizada por meio da análise documental e formulário de pesquisa, cujos resultados foram apresentados por tabelas e gráficos. A análise dos dados revelou que o interesse na profissão é desenvolvido durante a vida acadêmica e as principais competências e habilidades estão relacionadas ao senso crítico, a interdisciplinaridade, domínio técnico, análise econômica, financeira e social no âmbito nacional e internacional e a ética profissional, portanto é importante esses conceitos no desenvolvimento do projeto pedagógico do curso permitindo que o futuro profissional contábil esteja apto a enfrentar os desafios dessa carreira.

Palavras-chave: perícia contábil. perfil profissional. projeto pedagógico. competências e habilidades do perito contábil.

Abstract

Forensic accounting is considered an important tool for resolving conflicts in the judicial, arbitration and extrajudicial fields, the professional's duties require a series of technical skills and abilities, for this reason, the objective of this work is to demonstrate the perception of accounting professionals about the market and the challenges of forensic accounting from the perspective of applying the competencies and skills characteristic of forensic accounting. The methodology used was descriptive research, the sample population is composed of 52 students and alumni from the same private institution of higher education, data collection was performed through document analysis and research form, the results of which were presented in tables and graphics. Data analysis revealed that interest in the profession is developed during academic life and the main competences and skills are related to critical sense, interdisciplinarity, technical mastery, economic, financial and social analysis at the national and international level and professional ethics, therefore, these concepts are important in the development of the pedagogical project of the course, allowing the future accounting professional to be able to face the challenges of this career.

Keywords: forensic accounting. professional profile. pedagogical project. skills and abilities of the forensic accounting.

INTRODUÇÃO

As instituições de ensino brasileiras contam com uma vasta opção de cursos das mais diversas áreas de atuação com didáticas diversificadas nas modalidades presencial, virtual e híbrida, com o intuito de atender a demanda de alunos e professores, proporcionando experiências enriquecedoras, mesmo assim escolher uma área de interesse pode ser desafiador, pois a muitos fatores que podem influenciar essa escolha, alguns desses fatores são: pressão familiar, a demanda do mercado, a instabilidade econômica, desenvolvimento tecnológicos, entretanto algumas áreas possuem grande relevância a sociedade, entre elas a contabilidade recebe destaque, pois a história dessa ciência está diretamente ligada as transformações da sociedade, visto que nasceu da necessidade do homem de controlar suas riquezas e planejar o futuro (SOARES *et al.*, 2019).

Dentro da contabilidade se destaca a perícia contábil que é obrigatória em todos os cursos de graduação em ciências contábeis desde 1994 (SANTOS e RAUSCH, 2009), e é considerada uma importante ferramenta para solução de conflitos nos âmbitos judiciais, arbitrais e extrajudiciais envolvendo duas ou mais partes, pois baseado em exames e documentos é possível determinar os fatos ocorridos manifestando a realidade através de laudos, atestando a veracidade e embasando a opinião emitida pelo contador perito (SÁ, 2019).

A complexidade das informações trabalhadas durante uma perícia contábil exige desse profissional algumas competências como o domínio das normas contábeis, conceitos jurídicos, matemática financeira, tabelas eletrônicas, mas temos que destacar a ética profissional como norteador do perfil do profissional contábil, uma vez que é através das informações da análise técnica emitida pelo perito que será tomadas decisões que afetam o futuro de terceiros envolvidos, por isso um laudo pericial deve se abster de interesses, refletindo a realidade dos fatos (MARQUES, PELUCO, CARIZIO, 2018).

A profissão de contador perito tem ganhado destaque entre os formandos do curso de ciências contábeis alguns de seus atrativos são ampla área de atuação, bom retorno financeiro, horário flexível, possibilidade de ter seu próprio negócio, além de poder trabalhar em home office, pois em muitos casos não há a necessidade do profissional no local, pois todo aparato necessário está disponível em plataformas de acesso online. (FERREIRA *et.al.*, 2017)

Entretanto os constantes avanços tecnológicos e as necessárias atualizações da Normas Brasileiras de Contabilidade, Legislação Tributária, virtualização dos processos através dos SPED, E-SOCIAL são fatores que exigem desse profissional uma formação continuada. Adequar-se as mudanças da indústria 4.0, as transformações provocadas pela Pandemia do Covid-19 na dinâmica das necessidades do mercado são grandes desafios enfrentados pelos novos bacharéis contábeis.

Dessa forma, esta pesquisa tem como objetivo analisar a percepção dos profissionais contábeis sobre o mercado e os desafios da perícia contábil na ótica da aplicação das competências e habilidades características da perícia contábil. A pesquisa se justifica pela relevância do tema para a sociedade, uma vez que o resultado do trabalho desenvolvido pelo perito, o laudo pericial, pode ser fonte de prova para decisões judiciais e extrajudiciais, sendo imprescindível o domínio da matéria em discussão, a imparcialidade e a independência desse profissional. Essa pesquisa permite que alunos de ciências contábeis identifique esses desafios da profissão de

perito contábil para desenvolver as habilidades e competências necessárias durante a vida acadêmica e para os profissionais atuantes, proporciona a troca de experiências e a valorização do trabalho executado.

REFERENCIAL TEÓRICO

A perícia é uma das áreas de aplicação da ciência contábil e atuação do profissional contador, sua etimologia advém da expressão em latim *peritia* ou *probare* que segundo Moura (2020) significa prova ou evidencia, de modo que o objetivo da perícia é uma comprovação de fatos. A busca por evidenciar a verdade através de provas é antiga, o primeiro indício de perícia no mundo aparece na antiga Grécia no ano de 4.000 a.C exemplificam Anselmo *et al.* (2015, p.2), “conforme Heródoto que, com o início da sistematização dos conhecimentos jurídicos, passaram a surgir especialistas em determinados campos para proceder à verificação e exame de determinadas matérias”.

A criação do Conselho Federal de Contabilidade e dos Conselhos Regionais de Contabilidade no Brasil se deu alguns anos depois em 1946 pelo Decreto nº 9.295 que instituiu a criação dessas entidades fiscalizadoras do exercício da profissão contábil e que são responsáveis por assegurar direitos e deveres desses profissionais (MOURA, 2020).

A atribuição exclusiva dos profissionais da contabilidade a função de perito se deve ao fato de ser uma ferramenta para examinar dados e relatar a autenticidade das informações apuradas evidenciando causa, essência e efeitos (SANTOS e RAUSCH, 2009).

Para Sá (2019), a perícia contábil é a análise de fatos ligados ao patrimônio, é necessário exame, vistoria, arbitramento, entre outros meios necessários para fundamentar a opinião emitida. Na visão de Alberto citado por Santos e Rausch (2009), a perícia é um instrumento de constatação, a demonstração técnica-científica da situação, já D' Áurea afirma que a perícia é o “testemunho de uma ou mais pessoas técnicas, no sentido de fazer conhecer um fato cuja existência não pode ser acertada ou juridicamente apreciada, senão apoiada em especiais conhecimentos científicos ou técnicos” (D' ÁUREA *apud* SANTOS e RAUSCH, 2009, p.3).

Em síntese a “Perícia é uma especialização que requer um universo diversificado de conhecimentos, não bastando, apenas, a contabilidade acadêmica, porque, na perícia, o perito precisa enxergar onde não há luz, ler o que não está escrito e encontrar o que parece não existir” (VAZ *apud* SERRATI, 2016, p. 41).

As competências exigidas dos profissionais atuantes como peritos contábeis

O mercado demanda por profissionais capazes de enfrentar as constantes transformações sociais como: globalização, impactos econômicos e financeiros com reflexos na estrutura mundial, cenários políticos, mudanças legislativas. (SILVA e PEREIRA, 2020)

Dessa forma a atividade de perito contábil exige muito dos profissionais contábil, pois seus relatórios possuem presunção de veracidade, ou seja, fé pública. Para Santos citado por Alam (2008, p. 80) “consta ao perito espelhar-se no juiz e lembrar de que sua missão a deste se avizinha e como o juiz comportar-se: reto, imparcial, sereno, verdadeiro”.

Na perspectiva de Prates *et al.* (2020), o perito é um profissional dotado de conhecimento técnico e experiências que o capacita para analisar e evidenciar problemas com clareza. As competências esperadas desse profissional são perspicácia, conhecimento interdisciplinar das ciências gerenciais, por exemplo direito e economia, eficiência na comunicação escrita, capacidade investigativa, imparcialidade, honestidade, zelo e responsabilidade.

As especializações, competências e habilidades exigidas do perito contábil deve refletir na qualidade do trabalho apresentado. De acordo com Martins e Ornelas citado por Medeiros *et al.* (2018, p.280)”. O laudo pericial contábil é o documento mais completo, pois é a materialização do trabalho do perito contador. Por isso, deve ser elaborado com qualidade para que sejam apresentados melhores resultados e, com isso, permitir o entendimento por parte daqueles que irão utilizar-se das informações nele contidas”.

Normas contábeis relacionadas à perícia contábil

Três normas contábeis aplicadas à perícia emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade se destacam, quais sejam: NBC TP 01, NBC PP 01 e 02. Com relação à NBC TP 01, esta foi retificada em 19 de março de 2020 com o objetivo de estabelecer regras e procedimentos técnicos a serem aplicados pelos profissionais contábeis no exercício do seu trabalho, válidas para o âmbito judicial, extrajudicial e arbitral por meio de exames, vistorias, indagações, investigação, arbitramento, avaliação, ou certificação pretende esclarecer o litígio. Sua classificação está ligada ao meio em que está inserida, sendo assim a perícia judicial está vinculada ao âmbito judicial, a extrajudicial não está vinculada a justiça e pode ser exercida no âmbito arbitral, estatal ou voluntário e a perícia arbitral responde a controle da lei de arbitragem.

Para Anselmo *et al.* (2015, P.16), as diretrizes da NBC TP 01 “determinam os procedimentos destinados a levar a instância decisória com elementos que prova a necessidade e facilitar a justa solução, tendo como objeto de perícia o laudo contábil e o parecer técnico-contábil, competências exclusivas de contador em situação regular perante o Conselho Regional de Contabilidade”.

A NBC TP 01 ressalta a importância do planejamento durante o processo pericial, pois ele estabelece as diretrizes e a metodologia a serem aplicadas. Para Ornelas (2019), dois aspectos são fundamentais para orientar o trabalho pericial são eles: a demanda processual e a época dos fatos para se inteirar desses aspectos é imprescindível a leitura inicial para estabelecer qual o direito requerido e a contestação ou impugnação com os impeditivos do fato alegado.

O processo pericial deve ser feito com transparência, por isso o perito nomeado deve oferecer aos assistentes técnicos da parte acesso aos autos e aos elementos de prova juntados durante a perícia, indicando local, data e hora para o exame deles. O assistente técnico deve se reportar aos advogados da parte que o contratou com um relatório contendo as informações relevante do processo para melhor acompanhamento dos fatos (BRASIL, 2020).

Tal procedimento de transparência durante o desenvolvimento do trabalho pericial também está presente no Código de Processo Civil Lei nº13.105/15 no “Art.474 as partes terão ciência da data e do local designado pelo juiz ou indicados pelo perito para ter início a produção da prova” (BRASIL, 2015).

A NBC PP 01 foi retificada em 19 de março de 2020 como objetivo de definir diretrizes

relativas à atuação do contador na condição de perito contábil, a norma apresenta orientações a respeito do plano de trabalho, a utilização de especialistas na equipe técnica, os impedimentos e suspensão e as responsabilidades. De acordo com a NBC PP 01, denomina-se perito o contador detentor de conhecimento técnico e científico, regularmente registrado em Conselho Regional de Contabilidade e no Cadastro Nacional dos Peritos Contábeis, que exerce a atividade pericial de forma pessoal ou por meio de órgão técnico ou científico.

A prestação de serviço na área pericial exige habilitação profissional que pode ser comprovada através da Certidão de Regularidade Profissional emitida pelos Conselhos Regionais de Contabilidade ou do Cadastro Nacional de Peritos Contábeis, sendo este criado pela Resolução nº 233 de 2016, o qual tem o objetivo de oferecer ao judiciário e a sociedade brasileira uma lista de profissionais qualificados que atuam como peritos contábeis.

Para Ortolan e Borsoi (2019) a contribuição da Resolução nº 233 foi instituir o Cadastro Eletrônico de Peritos e Órgão Técnico ou Científico (CPTEC) com a função de gerenciar os prestadores de serviços periciais nos termos do art. 156, § 1º do Código de Processo Civil. Esse cadastro permite a classificação do perito pela sua especialidade e a comarca de atuação.

Antes de apresentar uma proposta de honorários o perito deve avaliar se não há impedimentos profissionais como isenção, conflito de interesse pessoal quando ocorrer tal fato deve ser apresentado ao juiz uma petição no prazo legal contendo o motivo da recusa, o assistente do perito também está obrigado a apresentar o motivo de recusa. No âmbito legal quando observado que a situação em discussão prejudica a imparcialidade ou a independência do trabalho o perito deve se declarar suspeito ou impedido.

Os impedimentos mencionados nessa norma visam reconhecer a responsabilidade social, ética, profissional e legal que o contabilista e principalmente o perito contábil está sujeito, pois, as informações contidas em seu relatório devem evidenciar a realidade dos fatos patrimoniais sem causar dolo a uma das partes o descumprimento gera penalidades ao profissional como multa, indenização e inabilitação.

Já a NBC PP 02, que trata sobre o Exame de Qualidade Técnica para Perito Contábil, foi publicada em 21 de outubro de 2016 como objetivo de medir o nível de conhecimento e competência técnica necessária ao contador para exercer a atividade de perícia contábil. A aprovação nessa prova assegura ao contador o registro no Cadastro Nacional de Peritos Contábeis. O conteúdo cobrado no exame de qualidade técnica reflete as competências necessárias para exercer a função de perito contador, é importante destacar a exigências éticas, pois é um preceito norteador da profissão uma vez que seus relatórios devem se eximir de interesses.

Pesquisas Anteriores

A percepção dos bacharéis contábeis em relação ao ensino e mercado pericial no Brasil tem sido tema recorrente de artigos científicos pela relevância da inserção de novos profissionais qualificados, por isso é importante entender o que as pesquisas anteriores concluíram sobre esse assunto.

A pesquisa publicada por França e Barbosa (2015), com o propósito de evidenciar se na perspectiva dos alunos das IES de Brasília possuem conhecimento suficiente para exercer a atividade de perito contábil. A metodologia utilizada foi análise da variância (ANOVA), por meio

do teste de médias. Os dados obtidos demonstram que entre as instituições pesquisadas apenas uma não oferece o conteúdo de perícia como disciplina obrigatória. Os resultados obtidos com confiança de 90% a 95% demonstram o interesse dos alunos pela perícia, entretanto não possuem informações suficientes sobre os desafios e oportunidades do mercado de trabalho.

A pesquisa de Fischborn e Jung (2011), com a finalidade de analisar o perfil dos alunos de ciências contábeis por meio do desenvolvimento das habilidades pelo processo pedagógico e a capacidade profissional. A metodologia utilizada foi aplicação de questionário eletrônico composto por 15 questões aplicada a 400 alunos. Os resultados obtidos demonstram que o processo de escolha do curso é influenciado pela obtenção de conhecimento e oportunidade de trabalho, A expectativa dos alunos é obter uma carreira sólida, com bons retornos financeiros e a grande maioria dos respondentes pretende aumentar seus níveis de conhecimento para atender as exigências do mercado contábil.

O estudo publicado por Castro *et al.* (2019), a fim de verificar a percepção dos graduandos de ciências contábeis sobre o mercado de perícia contábil na Paraíba. A metodologia utilizada foi a obtenção de dados através de questionário contendo 17 questões abertas e fechadas em duas IES. Os resultados finais concluem que os alunos de ambas as instituições não se sentem preparados para o mercado de trabalho, mas a disciplina teve uma boa avaliação de seu conteúdo, mesmo os graduandos consideram a perícia contábil uma área de bons retornos financeiros, há pouco interesse de atuação nesse mercado que pode ser justificado pela falta de contato dos alunos com profissionais da perícia contábil.

O trabalho publicado por Peleias *et al.* (2011), com a intenção de identificar e analisar as condições do ensino da disciplina de perícia contábil das IES da região metropolitana de São Paulo. A metodologia utilizada foi coleta de dados bibliográficas e análise dos planos de ensino da disciplina perícia contábil dividido em dois grupos IES. Os resultados obtidos demonstram que nos dois grupos a disciplina é ministrada no último período letivo, a bibliografia básica nos dois grupos é similar, mas o grupo 1 destaca a importância e a utilidade da prova técnica, seguida pela função da pericial contábil, enquanto que o grupo 2 destaca a pessoa do perito e função pericial contábil, mas nenhum curso do grupo 2 possui todos os itens considerados necessários do plano de ensino.

Degenhart, Turra e Tanirabiavatt (2016), analisaram a percepção dos concluintes do curso de Ciências Contábeis a respeito da formação e atuação do profissional contábil no mercado de trabalho. A metodologia aplicada foi levantamento de dados por meio de um questionário com 125 graduandos. Os resultados obtidos demonstram que a maioria dos respondentes são do gênero feminino e cerca de 95,70% estão trabalhando, mas a principal deficiência apontada foi a falta da relação da teoria com a prática realizada, Entre as habilidades necessárias apontaram: adaptação a transformação, e as competências necessárias apontaram: desenvolvimento do raciocínio lógico, crítico e analítico sobre a realidade organizacional, os respondentes estão satisfeitos com a escolha profissional que fizeram.

METODOLOGIA

A pesquisa pode ser classificada como descritiva, uma vez que pretende analisar a percepção dos profissionais contábeis sobre o mercado e os desafios da perícia contábil na ótica da

aplicação das competências e habilidades características da perícia contábil.

Quanto aos procedimentos técnicos, esta pesquisa se classifica como bibliográfica, documental e pesquisa de campo. A pesquisa de campo para Lakatos e Marconi (2017, p. 32) é o levantamento de dados no próprio local onde os fenômenos ocorrem, em que o objeto é abordado em seu ambiente e a coleta de informações é realizada nas condições naturais em que os fenômenos ocorrem, sendo então aplicado um questionário aos graduandos e graduados que cursaram a disciplina de Perícia Contábil e documental por analisar o Programa Individual de Trabalho da disciplina, tornando a abordagem da pesquisa como qualitativa e quantitativa.

Descrição da Amostra

O universo pesquisado é bem abrangente, pois engloba alunos e ex-alunos de Ciências Contábeis de várias regiões de Minas Gerais das diversas classes sociais, que possuem vivências e interesses diversificados. A amostra foi de natureza intencional, na qual abordou 52 profissionais contábeis que já se formaram ou que estavam concluindo a graduação durante a execução da pesquisa, sendo todos os participantes vinculados à mesma Instituição de Ensino Superior, representando diversas classes sociais.

Buscou-se ainda investigar os desafios da entrada de novos profissionais no ramo de perícia contábil sendo analisadas as exigências de sete vagas de trabalho divulgadas em plataformas online. Além dessas abordagens, foi analisado o Programa Individual de Trabalho da disciplina de perícia contábil do curso de ciências contábeis de uma Instituição de Ensino Superior com o objetivo de verificar quais competências e habilidades contidas na resolução CNE/CES nº 10/04 são pertinentes a perícia contábil.

Coleta e Análise dos dados

Os dados foram coletados por meio de três fontes: i) o registro do Programa Individual de Trabalho da disciplina de Perícia contábil; ii) aplicação de questionário eletrônico de 15 questões aplicado aos alunos e ex-alunos de uma instituição privada; e iii) o registro das vagas de perito contador e assistentes em plataformas de empregos, tais como Infojobs, LinkedIn, Catho e MG Empregos.

Para analisar o interesse e desafios dos bacharéis contábeis na profissão de perito contador, bem como identificar quais competências e habilidades presentes na NBC PP 01 eles avaliam como importantes ao exercício profissional, foi aplicado um questionário eletrônico contendo 15 perguntas. O questionário foi distribuído através da plataforma digital Google Forms devido as medidas de isolamento social causada pela pandemia por Covid-19, facilitando o acesso aos diversos estudantes do curso de ciências contábeis.

Os registros de vagas de perícia contábil nas plataformas de empregos foram analisados qualitativamente para se identificar os principais requisitos do mercado em relação a esse profissional. As informações obtidas foram tratadas com a aplicação da estatística descritiva, serviram de base para elaboração de gráficos e tabelas para demonstrar as informações que foram coletadas para os usuários dessa pesquisa.

Essa pesquisa se limita a apontar a visão dos profissionais do curso de ciências contábeis a respeito do ensino de perícia contábil e seus desafios e exigências profissionais, tendo em

vista as dificuldades para se expandir o grupo de amostra para as demais instituições de ensino superior no Estado de Minas Gerais abrangendo mais áreas do ensino das ciências contábeis.

RESULTADOS DA PESQUISA

Extraiu-se as principais competências e habilidade que a Resolução CNE/CES 10 apresentada nos art. 3 e 4 sobre as competências e habilidade que o futuro contador deve desenvolver durante a vida acadêmicas, são elas: Utilizar as terminologias e linguagem técnica contábil e atuariais, visão interdisciplinar da atividade contábil, capacidade crítica-analítica das questões técnicas, sociais, econômicas e financeiras nacional e internacional, domínio das responsabilidades das funções contábeis, elaborar pareceres e relatórios eficiente para usuários da informação contábil, aplicar adequadamente a legislação, exercer com ética e proficiência as atribuições da profissão.

Os objetivos, competência e habilidades desenvolvidas na disciplina de perícia contábil de acordo com Programa Individual de Trabalho e da disciplina são: Senso ético, proficiências das atribuições inerentes da função contábil, uso da legislação específica, domínio adequado dos diferentes modelos organizacionais, conhecimento técnico suficiente para desenvolver trabalhos periciais na área profissional e acadêmica.

O direcionamento do conteúdo ministrado em sala de aula e a literatura indicativa permite que o aluno desenvolva as capacitações esperadas ao final da disciplina, portanto os alunos da IES analisada possuem insumos para obter as capacitações estabelecidas pela Resolução CNE/CES 10.

A amostra dos dados coletados na pesquisa de campo é composta por 52 respondentes, que estão concluindo a graduação ou que já concluíram o Curso de Ciências Contábeis de uma instituição privada de ensino superior que cursam ou já cursaram a disciplina de Perícia Contábil.

Tabela 1 – Descrição da amostra

Gênero		Influências e Motivações	
Feminino	51,90%	Influência familiar	6%
Masculino	44,20%	Influência de terceiros	9%
Outros	3,90%	Cursando a Disciplina de Perícia Contábil	53%
		Estágio	15%
Faixa Etária		Disciplina de Pós Graduação	3%
20 a 27 anos	42,30%	Durante a Graduação	9%
38 a 35 anos	26,90%	Interesse Pessoal	6%
36 a 43 anos	19,20%	Interesse na Perícia Contábil	
44 a 50 anos	3,90%	Sim	65,40%
Mais de 50 anos	7,70%	Não	34,60%

Resultados da Pesquisa (2021)

Dentre os respondentes da pesquisa, é possível perceber predominância do gênero feminino, faixa etária entre jovens adultos entre 20 a 27 anos, na qual pode-se atribuir essa característica ao início da vida acadêmica na graduação que ocorre na maioria das vezes em torno de 18 anos. Dentre os respondentes, cerca de 65% demonstrou interesse em ingressar profissio-

nalmente na área de perícia contábil, sendo que há diversos motivadores, porém, o contato com a profissão durante a vida acadêmica é fundamental para direcionamento da vida profissional. De acordo com os dados, somam 68% dos participantes que desenvolveram o interesse pela profissão de perito contador durante a graduação, durante as aulas de disciplina ou no período de estágio. Dessa forma, pode-se afirmar que é na vida acadêmica que se constroem os rumos da vida profissional.

Tabela 2 – Interesse nas áreas de atuação do Perito Contador

Áreas de Atuação do Perito Contador	Quantidade	Porcentagem
Perícia Trabalhista	20	41,7%
Perícia Financeira	13	27%
Perícia Empresarial	9	19%
Perícia Fiscal e Tributária	14	29%
Perícia Administrativa	13	27%
Perícia por Arbitramento	5	10%
Perícia Econômica	1	2%
Todas as áreas apresentadas	3	6%

Fonte: Resultados da Pesquisa (2021)

O trabalho do perito contador pode se desenvolver dentro ou fora do âmbito judicial entre as vastas áreas de atuação o ramo de perícia trabalhista desperta mais interesse entre os alunos pesquisados, seguido das áreas fiscal e tributária, Financeira e Empresarial. Entretanto apenas 6% demonstraram interesse em todas as áreas de atuação.

Tabela 3 – Atrativos da profissão de Perito Contador

Atrativos da Profissão	Quantidade	Porcentagem
Horário Flexível	30	57,7%
Honorários	25	48,1%
Trabalhar em Home Office	29	55,8%
Escritório Próprio	19	36,5%
Pluralidade das atividades exercidas	16	30,8%
Utilidade Social	13	25,0%
Nenhum	1	1,9%

Fonte: Resultados da Pesquisa (2021)

Como atrativos da profissão se destacam os horários flexíveis, trabalhar em home office e honorários. Observa-se que para amostra pesquisa, os elementos relacionados à qualidade de vida aparecem antes dos retornos financeiros esperados por todos os profissionais.

Gráfico 1 – Relação do conteúdo ministrado na graduação x Necessidade para atuar profissionalmente.



Fonte: Resultados da Pesquisa (2021)

Dentre os respondentes, 44,2% se sentem preparados para atuar como perito contábil em alguns níveis, mas 46,2% não se sentem preparados, esses dados corroboram com a pesquisa anterior realizado por Castro *et al*, (2019) de verificar a percepção dos graduandos de ciências contábeis sobre o mercado de perícia contábil na Paraíba, os resultados finais concluíram que os alunos não se sentem preparados para o mercado de trabalho, essa insegurança pode ser motivada pela necessidade de conhecimento técnico específico no início da vida profissional.

Com relação ao mercado de trabalho em perícia contábil os respondentes acreditam ser um setor que oferece muitas possibilidades, exige bastante conhecimento técnico e remunera bem os profissionais desse segmento. De acordo com um dos respondentes: “O mercado de perícia contábil pode ser amplo, mas exige conhecimento na área, comprometimento e disponibilidade em multitarefas”, outro respondente acredita que “Trata-se de um mercado muito fechado, que envolve questões de indicação e referências, muitas vezes alguns recorrem ao concurso público para encontrar algum espaço de atuação na perícia contábil. A maioria esmagadora dos escritórios de contabilidade não trabalha com perícia”.

Analisando as informações apresentadas concluímos que se trata de mercado competitivo que pode apresentar resistência a novos profissionais pelas exigências técnicas, competências e habilidades a serem construídas no início da vida profissional.

Tabela 4 – Desafios para o profissional Perito Contábil em escala de importância

Descrição	Nada Importante	Pouco Importante	Bastante Importante	Extremamente Importante
Acompanhar os avanços Tecnológicos	1 2%	6 12%	21 40%	24 46%
Conhecimento Jurídico suficiente para atuar como perito	1 2%	3 6%	14 27%	34 65%
Conseguir nomeação em processos judiciais	2 4%	0 0%	25 48%	25 48%
Manter-se atualizado com as normas contábeis e conhecimento jurídico	1 2%	3 6%	7 13%	41 79%
Obter os documentos necessários para elaboração do laudo pericial	2 4%	1 2%	12 23%	37 71%
Cumprir com os prazos determinados em lei	0 0%	4 8%	12 23%	36 69%

Manter- se imparcial	2	4	7	39
	4%	8%	13%	75%

Fonte: Resultados da Pesquisa (2021)

Os dados obtidos demonstram que é exigido do profissional contábil expertise para lidar com as amplas situações da profissão, os desafios são complexos desde dominar a linguagem técnica a conquistar nomeações judiciais, prezando por uma atuação ética.

De acordo com um dos respondentes “O mercado é muito bom, desde que a pessoa esteja bem preparada”, o que demonstra que os atuantes dessa área estão atentos aos complexos desafios profissionais.

Tabela 5 – Principais competências e habilidades para o trabalho do Perito contábil

Descrição	Nada Importante	Pouco Importante	Bastante Importante	Extremamente Importante
Dominar a linguagem técnica contábil e atuarial	1	4	17	30
	1,9%	7,7%	32,7%	57,7%
Demonstrar capacidade crítica analítica para avaliar os fatos	1	2	17	32
	1,9%	3,8%	32,7%	61,5%
Exercer com ética e Idoneidade suas atribuições	1	1	7	43
	1,9%	1,9%	13,5%	82,7%
aplicar adequadamente os conhecimentos jurídicos	2	1	16	33
	3,8%	1,9%	30,8%	63,5%
Dominar novas tecnologias	1	5	25	21
	1,9%	9,6%	48,1%	40,4%
Domínio do cenário global econômico e financeiro	2	5	23	22
	3,8%	9,6%	44,2%	42,3%
Disseminar a informa contábil de forma Objetiva	1	1	25	25
	1,9%	1,9%	48,1%	48,1%

Fonte: Resultados da Pesquisa (2021)

Observando os dados obtidos, pode-se relacionar a escala de importância dessas competências e habilidades com as capacidades desenvolvidas na disciplina de perícia contábil conforme as informações extraídas do Programa Individual de Trabalho, portanto é imprescindível que essa profissional tenha capacidade crítica e analítica para interpretar e disseminar os fatos contábeis com proficiência e amparado na ética profissional.

Conforme um dos respondentes “a universidade poderia dar aos alunos uma experiência prática como por exemplo, acompanhar um caso de perto de como atuar como perito contábil, poderia ser como hora complementar ou até mesmo fazer parte da matéria”. Essa sugestão de atividade complementar colabora para democratização da profissão e pode ser um diferencial competitivo para futuros Peritos Contábeis.

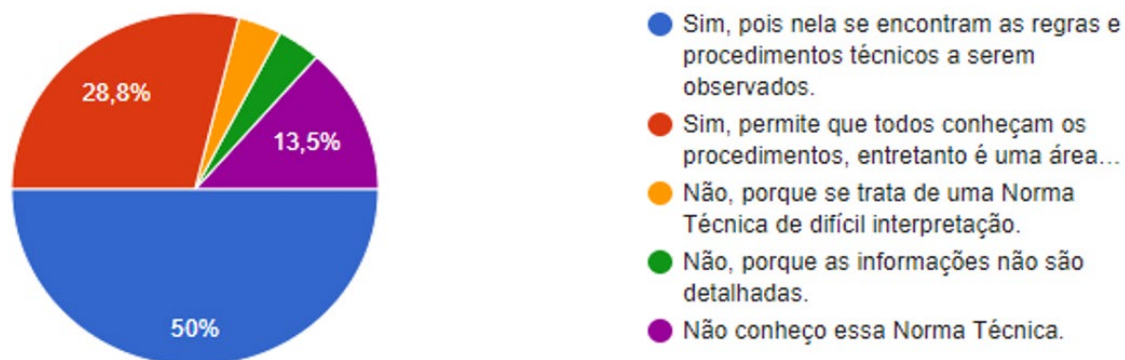
Tabela 6 – Zelo profissional do perito contábil na realização dos trabalhos periciais

Descrição	Discordo Totalmente	Discordo mais que Concordo	Sou indiferente	Concordo mais que Discordo	Concordo Totalmente
Cumprir os prazos fixados pelo juiz em perícia judicial e nós temos contratados em perícia extrajudicial, inclusive arbitral.	3	0	0	8	41
	5,8%	0,0%	0,0%	15,4%	78,8%
Comunicar ao juízo, antes do início da perícia, caso o prazo estipulado no despacho judicial para entrega do laudo pericial seja incompatível com a extensão do trabalho, sugerindo o prazo que entenda adequado	0	2	1	15	34
	0,0%	3,8%	1,9%	28,8%	65,4%
Assumir a responsabilidade pessoal por todas as informações prestadas em matéria objeto da perícia, os quesitos respondidos, os procedimentos adotados, as diligências realizadas, os valores apurados e as conclusões apresentadas no laudo pericial contábil e no parecer pericial contábil	1	1	4	9	37
	1,9%	1,9%	7,7%	17,3%	71,2%
Prestar os esclarecimentos determinados pela autoridade competente, respeitados os prazos legais ou contratuais	2	1	1	10	38
	3,8%	1,9%	1,9%	19,2%	73,1%
Propugnar pela celeridade processual, valendo-se dos meios que garantam eficiência, segurança, publicidade dos atos periciais, economicidade, o contraditório e a ampla defesa	0	2	1	13	36
	0,0%	3,8%	1,9%	25,0%	69,2%
Ser prudente, no limite dos aspectos técnico-científicos, e atento às consequências advindas dos seus atos	0	2	0	11	39
	0,0%	3,8%	0,0%	21,2%	75,0%
Ser receptivo aos argumentos e críticas, podendo ratificar ou retificar o posicionamento anterior	3	0	3	19	27
	5,8%	0,0%	5,8%	36,5%	51,9%

Fonte: Resultados da Pesquisa (2021)

Sobre o zelo profissional é exigido do profissional contábil conforme a NBC PP 01 que a condução do trabalho pericial reflita a verdade dos fatos, que o resultado do trabalho seja digno de fé pública. Os dados coletados da amostra demonstram que os futuros profissionais entendem a necessidade de zelar pela boa condução do trabalho, da complexidade dos fatos investigados por eles, da necessidade de limitar aos aspectos técnicos, manifestando sobre os dados de for idônea. Possuir domínio da matéria contábil para responder aos argumentos e críticas das partes e comedido para reparar os erros.

Gráfico 2 – Contribuição da Norma Técnica de Perícia Contábil NBC TP 01 (R1) para democratizar o ramo da perícia contábil



Fonte: Resultados da Pesquisa (2021)

Os dados coletados demonstram que 50% dos respondentes acreditam que a norma técnica NBC TP 01 (R1) contribui para a democratizar o ramo da perícia contábil por conter regras e procedimentos técnicos a serem observados no trabalho pericial, 28,8% acreditam que a norma populariza o conhecimento, entretanto é uma área de poucas oportunidades.

Tabela 7 – Demandas do mercado de Perícia contábil no Brasil

Descrição	Nada Importante	Pouco Importante	Bastante Importante	Extremamente Importante
Possuir Experiência Profissional	0	4	25	23
	0,0%	7,7%	48,1%	44,2%
Menores Honorários	4	28	14	6
	7,7%	53,8%	26,9%	11,5%
Possuir experiência em casos Semelhantes	0	11	27	14
	0,0%	21,2%	51,9%	26,9%
Ter credibilidade no mercado	2	3	27	20
	3,8%	5,8%	51,9%	38,5%
Conhecimento do Trâmite de processos judicial	0	4	21	27
	0,0%	7,7%	40,4%	51,9%
Indicações de Terceiros	2	10	22	18
	3,8%	19,2%	42,3%	34,6%
Pós Graduação	8	11	19	14
	15,4%	21,2%	36,5%	26,9%
Perfil Profissional nas redes sociais	14	18	16	4
	26,9%	34,6%	30,8%	7,7%

Fonte: Resultados da Pesquisa (2021)

Observando os dados obtidos é importante mencionar que os respondentes estão atentos as exigências esperadas do futuro profissional contábil. A importância de desenvolver as habilidades e competências descrita anteriormente na tabela 6 está relacionado com as exigências e desafios enfrentados por esses profissionais durante o exercício da profissão é por meio do desenvolvimento delas, durante a vida acadêmica que o futuro profissional consegue se posicionar competitivamente no mercado.

Tabela 8 – Motivos que desencorajam a atuação profissional do Perito Contábil

Descrição	Quantidade	Percentual
Honorários fixados pelo Juiz	21	40,40%
Alta demanda de Processos	16	30,80%
Irregularidade de Nomeação Judicial	24	46,20%
Complexidade dos Processos	22	42,30%
Responsabilidade Social	6	11,50%
Prazo para entrega do laudo	19	36,50%

Fonte: Resultados da Pesquisa (2021)

Sobre os motivos que podem desencorajar os contadores a exercer a função de perito os principais escolhidos pela amostra foram: “irregularidade de nomeações judiciais” com 46,2%, a “complexidade dos processos” com 42,3% e “honorários fixados pelo juiz” com 40,4%.

Tabela 9 – Requisitos exigidos pelo mercado de trabalho para vagas perito contador e assistente técnico.

REQUISITOS /VAGAS	1	2	3	4	5	6	7	Total	%
Conhecimento tecnológico Intermediário	1	1	1	1	1	1	1	7	100
Conhecimento Especifico	1	1	1	1	1	1	1	7	100
Experiência Anterior em casos semelhantes	1	1	1	1	1	1	1	7	100
Conhecimento do trâmite de Processos Judiciais.	1	1			1	1		4	57,1
Linguagem técnica	1	1	1	1	1	1	1	7	100
Pro Atividade		1						1	14,3
Dinamismo		1						1	14,3
Capacidade de adaptação				1				1	14,3
Experiência PJE-CALC							1	1	14,3

Fonte: Resultados da Pesquisa (2021)

Por meio da coleta documental, foram identificados os principais requisitos exigidos nos anúncios das plataformas digitais para demonstrar quais as competências e habilidades profissionais são esperadas dos futuros peritos. É possível perceber que todas as vagas das plataformas online como Infojobs, LinkedIn, Catho, MG Empregos demandam de conhecimento tecnológico intermediário, conhecimento contábil específico, linguagem técnica e experiência anterior em casos semelhantes. É possível atribuir essas exigências à complexidade das informações trabalhadas para elaboração de provas.

O conhecimento do trâmite processual é inerente a profissão quando desenvolvida no âmbito judicial, por isso não é um requisito obrigatório em todas as vagas, entretanto possui grande relevância para o exercício dessa profissão.

As habilidades interpessoais são importantes para todos os profissionais é esperado que o profissional contábil consiga se adaptar a equipe de trabalho, exercendo sua função com eficiência e liderança. Com o avanço tecnológico o âmbito judicial tem se adequadado a revolução 4.0 com os processos transitando pelo sistema de processo eletrônico judicial – PJE e o sistema PJE-Calc para executar os cálculos de liquidação de sentença.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa se propôs a analisar a percepção dos profissionais contábeis sobre o mercado e os desafios da perícia contábil na ótica da aplicação das competências e habilidades previstas no projeto pedagógico do curso de ciências contábeis.

Para examinar se as competências e habilidades esperadas do profissional contábil presente nas diretrizes do currículo nacional, Resolução CNE/CES nº 10/04, foi analisado o Programa Individual de Trabalho da disciplina de Perícia Contábil de uma instituição de ensino superior privada. A análise dos dados documentais revelou que as principais competências e habilidades estão relacionadas ao senso crítico, a interdisciplinaridade, domínio técnico, análise econômica, financeira e social no âmbito nacional e internacional e a ética profissional.

A coleta dos dados por meio da pesquisa de campo revelou que 65,4% dos respondentes possuem interesse em trabalhar com perícia contábil, esse grupo é formado por 42,3% de jovens entre 20 a 27 anos, o interesse nessa área de atuação é desenvolvido no contato com a profissão durante a vida acadêmica seja em sala de aula ou no estágio supervisionado, as perícias trabalhista, fiscal e tributária, financeira e administrativa são as que despertam mais interesse. Os atrativos dessa profissão são horários flexíveis, possibilidade de trabalho home office e os honorários. Com relação ao ensino da graduação 44,2% se sentem preparados para atuar em alguns níveis de complexidade pericial contra 46,2% que não se sentem preparados esse resultado corrobora com a pesquisa anterior realizado por Castro et.al, (2019) que concluiu que os alunos do curso de ciências contábeis da Paraíba não se sentem preparados para atuar nesse mercado.

Analisando a escala de importância dos desafios da profissão e a escala de importância das competências e habilidades exigidas na NBC PP 01 quanto ao “nível adequado de conhecimento técnico”, a “necessidade de se manter atualizado as mudanças tecnológica”, das “legislações inerentes a profissão”, e da “ética profissional” os respondentes atribuem ser extremamente importante. Já em relação as exigências do mercado, “possuir os menores honorários” e “perfil profissional nas redes sociais” foram classificados como pouco importante.

Dessa forma é possível concluir que a atividade do perito contábil tem aplicação ampla nos conflitos judiciais e extrajudiciais, as exigências do mercado de trabalho são compatíveis com a complexidade da matéria discutida e por isso esse profissional possui uma grande responsabilidade na sociedade pois as informações apresentadas por ele possuem fé pública.

REFERÊNCIAS

ALAM, Naijla Alves. A perícia contábil e sua relevância para os profissionais da área contábil. Revista Intersaberes, Faculdade Internacional de Curitiba, Curitiba, ano.3, n.5, p.76-82, 2008.

ANSELMO, Gabriela *et al.* Perícia contábil judicial: ferramenta resolutiva de litígios judiciais. Diálogos em contabilidade teoria e pratica, Franca, v.1, n.3, p.1-24, 2015.

BRASIL. [Código Civil (2015)]. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil, Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 20 set. 2020.

CASTRO, Douglas de Carvalho; SILVA, João Vittor Vilar; ARAUJO, Nivianne Lima dos Santos. A Percepção dos alunos do curso de ciências contábeis acerca do mercado de trabalho em perícia contábil. Revista Onis Ciência, Braga, Vol.VII, n.23, p.73-88, 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, NBC PP 01(R1) – Norma Profissional do Perito, Brasília, 2020. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPP01\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPP01(R1).pdf). Acesso em: 20 ago. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, NBC PP 02 –Exame de Qualificação técnica para Perito Contábil, Brasília, 2016. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPP02.pdf>, acesso em: 20 out. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, NBC TP 01 (R1) – Norma Técnica de Perícia Contábil, Brasília, 2020. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTP01\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTP01(R1).pdf). Acesso em: 20 ago. 2020.

DEGENHART, Larissa; TURRA, Salete; TANIRABIAVATT, Vânia. Mercado de trabalho na percepção dos acadêmicos concluintes do curso de ciências contábeis do Estado de Santa Catarina. Revista Contexto, Porto Alegre, v.16, n. 32, p. 77-93, 2016.

FERREIRA, Adriana *et al.* A profissão de perito contábil e sua importância no campo da contabilidade, Revista Interfaces, Suzano, ano. 9, n. 5, p.53-61, 2017.

FISCHBORN, Nádia Heloisa; JUNG, Carlos Fernando. Perfil e expectativas de alunos de ciências contábeis e a relação com as demandas do mercado. Revista Eletrônica de Ciências Contábeis, 2012, disponível em : <http://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/48/4>, Acesso: 20 Fev.2020

FRANÇA, José Antônio; BARBOSA, Aline Borges. O Ensino da perícia contábil em Brasília: Percepções dos estudantes do curso de ciências contábeis. Revista Catarinense da Ciência Contábil, Florianópolis, v.14, n.43, p.63-73, 2015.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. Metodologia do trabalho científico: projeto de pesquisa, pesquisa bibliográfica, teses de doutorado, dissertações de mestrado, trabalhos de conclusão de curso,8. ed. São Paulo Atlas, 2017.

MARQUES, Rodolfo Detomini; PELUCO, Felipe Aparecido; CARIZIO, Sergio Luis Brambilla. Perícia contábil e a importância dos laudos periciais para fins de tomada de decisão pelo Poder Judiciário, Revista executive On-line, São Paulo, n.3, p.164-178, 2018.

MEDEIROS, Jislene Trindade *et al.* Determinantes da qualidade do trabalho pericial contábil nas varas cíveis da comarca de Natal/RN. Revista Ambiente Contábil, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, vol.10, n.1, 2018.

MINISTERIO DA EDUCAÇÃO, Conselho Nacional De Educação, Câmara De Educação Superior. Resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Brasília, 2010.

MOURA, Ril. Perícia contábil: Judicial e extrajudicial, 6.ed., Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 2020.

ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de. Perícia contábil diretrizes e procedimentos, 6.ed., São Paulo, Atlas, 2019.

ORTOLAN, Niqueli; BORSOI, Luanda. A perícia contábil e as exigências do novo código de processo civil: a percepção dos peritos e acadêmicos e sob a ótica do discurso do sujeito coletivo. Revista Unemat de Contabilidade, Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Paraná, v.8, n.16, p.100-118, 2019.

PELEIAS, Ricardo Ivam, et.al. Perícia contábil: Análise das condições de ensino em cursos de ciências contábeis da região metropolitana de São Paulo. Educação em Revista, Belo Horizonte, v.27, n.03, p. 79-108, 2011.

PRATES, Ariel *et al.* Mapeamento de competências: necessidades de aprimoramento de analistas periciais em contabilidade do Ministério Público Federal, Revista Ambiente Contábil, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, vol.12, n.1, p.215-233, 2020.

SÁ, Antônio Lopes de. Perícia contábil, atualizador Wilson Alberto Zappa Hoog, 11.ed., São Paulo, Atlas, 2019.

SANTOS, Ananias Francisco dos; RAUSCH, Rita Buzzi. Perícia Contábil na Revista Brasileira de Contabilidade: Uma análise bibliométrica do período de 1992 a 2008. In: Congresso Brasileiro de Custos, 16., 2009, Fortaleza, Anais Eletrônico [...]. Fortaleza: Revista Brasileira de Contabilidade, 2009.

SERRATI, Suely Gualano Bossa. Contabilidade: transparência para o controle social. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 20., 2016, Brasília. Anais [...]. Brasília, CFC/SP, 2016.

SILVA, Glauciane Costa; PEREIRA, Cleber Augusto. Expectativa dos concluintes de ciências contábeis em relação ao mercado de trabalho. Revista Ambiente Contábil, Universidade do Rio Grande do Norte, Rio Grande do Norte, vol.12, n.2, 2020.

SOARES, Elizabeth Ferreira Jales *et al.* Congresso Brasileiro de Custos, 26, 2019, Paraná, Perspectivas dos Graduandos em Ciências Contábeis em Relação ao Mercado de Trabalho, Curitiba, 2019.

Nível de governança corporativa e seu reflexo no desempenho de clubes das séries A, B e C do campeonato brasileiro

Corporate governance level and its influence on the performance of series A, B and C clubs of the brazilian championship

Antônio Jefferson de Sousa Rebouças

Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará – UFC

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8720-7407>

Anna Beatriz Grangeiro Ribeiro Maia

Doutora em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará – UFC

Professora da Universidade de Fortaleza - UNIFOR

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2402-1546>

Alessandra Carvalho de Vasconcelos

Doutora em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

Professora Associada da Universidade Federal do Ceará – UFC

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6480-5620>

DOI: 10.47573/aya.88580.2.40.5

Resumo

Devido à crescente demanda por profissionalização e modernização desportiva, a cada dia que passa torna-se mais necessária a adoção de boas práticas de governança nos clubes de futebol, com vistas ao alinhamento da gestão com os interesses dos stakeholders e ao monitoramento da conduta de gestores e dirigentes, como forma de assegurar a obtenção de bons resultados dentro e fora de campo. Este estudo investiga empiricamente a influência da governança praticada nos principais clubes brasileiros de futebol sobre seus desempenhos desportivos e econômico-financeiros. A qualidade da governança é mensurada por um índice abrangente, proposto em pesquisa anterior e construído para os 60 clubes que participaram do campeonato brasileiro de 2017 nas séries A, B e C. Realizou-se uma análise de conteúdo de documentos institucionais do triênio 2014-2016, totalizando 3.119 observações, além de estatística descritiva, análise de correlação e regressão. Os resultados trazem implicações para a compreensão da importância da adoção de práticas de governança pelos clubes de futebol brasileiros e da sua influência no desempenho multidimensional dessas agremiações. Conclui-se que quanto maior for o índice de governança do clube, melhor será a sua classificação no campeonato brasileiro e no ranking nacional de clubes, bem como maior será a sua receita líquida. Os achados sinalizam baixos níveis de governança nos clubes – mesmo sob a vigência da norma que instituiu o Profut, visando a promover a transparência e a gestão democrática e a performance das entidades desportivas – e a ausência de relação entre governança e lucro líquido, o que suscita novas reflexões.

Palavras-chave: governança. desempenho. clubes de futebol.

Abstract

The growing demand for professionalization and modernization in the sports world is making it increasingly relevant for football clubs to adopt good governance practices capable of aligning the interests of managers and stakeholders and monitoring managers' behavior in order to achieve good results on the playing field and outside it. This was an empirical evaluation of the influence of Brazilian football clubs' governance practices on their economic-financial and sport performance. Governance quality was proxied by a comprehensive index developed in an earlier study. The sample consisted of 60 clubs participating in the 2017 Brazilian championship (divisions A, B and C) for which information (3,119 observations) was collected from institutional reports covering the period 2014-2016. The collected data was submitted to descriptive statistics, correlation analysis and regressions. The results have implications for our current understanding of the effect of governance practices on multidimensional performance in Brazilian football clubs. For example, the higher the club's governance index, the better its situation in the Brazilian championship, the higher its position on the national club ranking, and the greater its net revenues. However, the study also revealed a low overall level of governance in the sample, despite the recent introduction of Profut (a government-sponsored program promoting transparency, democratic leadership and performance in sports clubs), and the conspicuous absence of an association between the level of governance and net earnings.

Keywords: governance. performance. football clubs.

INTRODUÇÃO

No Brasil, antes da Lei nº 10.672/03, os clubes de futebol não tinham necessidade de prestar contas à sociedade (MAIA; VASCONCELOS, 2016; GALEAZZI; ALTOÉ; SUAVE, 2019). Contudo, a gestão dos clubes de futebol tem passado por uma crescente transformação, principalmente nas duas últimas décadas, mediante demandas por profissionalização, aliada à adoção das boas práticas de governança corporativa, com foco no desempenho econômico-financeiro.

Como ressaltam Oliveira *et al.* (2017), o poder público instituiu algumas medidas para auxiliar nessa mudança, como a Lei Pelé, a Lei Zico, o Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro (PROFUT) e recentemente, a Lei nº 14.193/21, que institui a Sociedade Anônima do Futebol e dispõe sobre normas de constituição, governança, controle e transparência, meios de financiamento da atividade futebolística, tratamento dos passivos das entidades de práticas desportivas e regime tributário específico.

Questões relativas à transparência e ao cumprimento as adequações (MAIA; CARDOSO; PONTE, 2013; MAIA; VASCONCELOS, 2016; STAUB, 2019), estrutura de governança (NAZI; AMBONI, 2018; OLIVEIRA *et al.*, 2017) e eficiência gerencial, administrativa e operacional (DANTAS; MACEDO; MACHADO, 2016; NASCIMENTO *et al.*, 2015) têm suscitado o crescente interesse do mercado e da academia.

Fatta *et al.* (2016), contudo, relatam evidências de que os clubes brasileiros ainda adotam uma gestão amadora, inviabilizando a atração de parceiros de negócios, por não possuírem uma estrutura e um modelo de gestão bem definidos. Oliveira *et al.* (2017), por sua vez, identificaram omissões e lacunas nos estatutos sociais de alguns clubes, concluindo que tais problemas potencializam conflitos e podem afetar a interação de gestores, dirigentes e sócios, prejudicando a gestão e a governança.

Nesse sentido, os pressupostos da Teoria da Agência, de Jensen e Meckling (1976), podem ajudar a entender as relações contratuais inerentes aos clubes de futebol (sócios, atletas, sociedade, colaboradores, torcedores, dirigentes e outros), considerando-se que cada agremiação profissional é formada por um conjunto de contratos que visa a mitigar possíveis conflitos de agência (REZENDE; DALMÁCIO, 2015). Rezende, Dalmácio e Facure (2010) conceberam um modelo estrutural para análise da governança em clubes de futebol, o qual fora utilizado no estudo de Rezende e Dalmácio (2015). Segundo os citados autores, o modelo de governança, composto de mecanismos suportados pela Teoria da Agência, revelou que quanto maior for o grau de governança do clube, maior será seu desempenho desportivo e econômico-financeiro. Ademais, suas análises estatísticas confirmaram que há correlação entre a governança adotada por cada clube e a respectiva performance.

Considerando-se a contextualização descrita, e no intuito de ampliar o conhecimento da governança corporativa nos clubes de futebol, este estudo pretende obter informações teórico-empíricas sobre o tema, para responder ao seguinte questionamento: Qual a influência da governança no desempenho desportivo e econômico-financeiro nos clubes brasileiros de futebol? Assim, a pesquisa tem por objetivo analisar a influência da governança dos clubes brasileiros de futebol nos respectivos desempenhos desportivos e econômico-financeiros.

Para tanto, são analisados os dados dos 60 clubes que em 2017 participaram do cam-

peonato brasileiro nas séries A, B e C, referentes ao triênio 2014-2016. Para isso, os dados das agremiações foram coletados dos respectivos websites oficiais, relatórios anuais, demonstrações contábeis e estatutos, assim como dos websites das federações estaduais.

Apesar de a literatura nacional ofertar alguns estudos empíricos recentes sobre clubes de futebol (DANTAS; MACEDO; MACHADO, 2016; MAIA; VASCONCELOS, 2016; MARQUES; COSTA, 2016; NASCIMENTO *et al.*, 2015; NAZI; AMBONI, 2018; OLIVEIRA *et al.*, 2017; REZENDE; DALMÁCIO, 2015), verifica-se uma lacuna quanto a obras que contemplem todos os participantes das séries A, B e C do campeonato brasileiro, em especial que investiguem o nível de governança e sua influência no desempenho multidimensional das agremiações.

Enfatize-se ainda que, diferentemente dos seus antecedentes, este estudo contempla a governança em períodos anterior e posterior à vigência da lei n. 13.155 (BRASIL, 2015), que instituiu o Profut e criou a Autoridade Pública de Governança do Futebol (APFUT), com vistas à promoção da transparência e da gestão democrática e à melhoria da performance das entidades desportivas.

SUPORTE TEÓRICO

Modelo de governança para clubes de futebol brasileiros

No Brasil, as primeiras leis quanto à forma societária das entidades desportivas passaram a vigor somente no final da década de 1980. Na última década, a convergência das normas internacionais de contabilidade e a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) deram novo ânimo à moralização da gestão desportiva no país.

A partir de estudos de grupo específico do CPC na área desportiva, em 2013 o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) normatizou a situação das entidades desportivas, independentemente das respectivas estruturas jurídicas (sociedade sem fins lucrativos, sociedade limitada ou sociedade anônima), ao instituir a Norma Brasileira de Contabilidade NBC ITG 2003, estabelecendo critérios e procedimentos de avaliação, registro contábil e estruturação das demonstrações contábeis das entidades desportivas profissionais.

Por sua vez, a lei n. 13.155/15 criou o Profut – que tem por intuito estabelecer princípios e práticas a fim de promover a gestão transparente e democrática e viabilizar a saúde financeira das entidades desportivas, incluindo, portanto, as federações – e instituiu a Apfut – Autoridade Pública de Futebol.

Mais recentemente, a Lei n. 14.193/21 instituiu a Sociedade Anônima do Futebol (SAF) e dispôs sobre normas de constituição, governança, controle e transparência, meios de financiamento da atividade futebolística, tratamento dos passivos das entidades de práticas desportivas e regime tributário específico.

Não obstante a isso, percebe-se um predomínio quase total dos grandes clubes do país sobre as competições disputadas. Segundo Rezende e Dalmácio (2015), as grandes agremiações obtêm bom desempenho dentro e fora de campo. Ou seja, os autores constataram uma correlação entre a divulgação das informações e o cumprimento das práticas de governança e o desempenho desportivo.

Ao longo dos anos, o futebol vem passando por um processo de modernização, e seus dirigentes têm recebido pressões para reorganizar a gestão, aliando redução de gastos e expansão de receitas, além de transparência e profissionalização. Nesse contexto, os pressupostos da Teoria da Agência podem explicar tais transformações e elucidar as relações contratuais inerentes aos clubes (sócios, jogadores, sociedade, torcedores, dirigentes e outros).

Assim como as empresas em geral, os clubes de futebol também são formados por um conjunto de contratos. Jensen e Meckling (1976) afirmam que as relações contratuais, não apenas com empregados, mas com fornecedores, consumidores, credores e outros, constituem a essência da firma. Destarte, o problema dos custos de agência e do monitoramento existe em todos os contratos. Sob a perspectiva da Teoria da Agência, os contratados pelos acionistas para exercer as funções gerenciais ou executivas (dirigentes, no futebol) poderiam ser levados a priorizar o atendimento de seus próprios interesses, em vez dos da empresa, de todos os acionistas e demais partes interessadas.

O modelo de governança baseado em Rezende e Dalmácio (2015), à luz da Teoria da Agência, pode representar um fundamento útil para a profissionalização da gestão nos clubes. Considerando-se que no Brasil são constituídos sob a forma de associação sem fins lucrativos, os mecanismos de governança podem oferecer proteção aos interesses dos stakeholders e auxiliar na mitigação dos conflitos de agência, e funcionar como instrumentos de correção das falhas eventualmente ocorridas no processo de comunicação e informação.

Os focos de conflito de agência podem ser visualizados a partir da execução das atividades operacionais e financeiras sob a responsabilidade do agente (dirigentes) que não priorizem o atendimento dos objetivos do principal (associados, sócios) e dos diversos stakeholders (REZENDE; DALMÁCIO, 2015).

Como alternativa para a redução da assimetria informacional, destaca-se a governança corporativa, compreendendo mecanismos de monitoramento e incentivos, formada por conselho de administração, conselho fiscal, auditoria independente, auditoria interna, comitê de auditoria, código de ética e conduta, comitê de governança, comitê de riscos, controladoria, etc.

Diante da importância atribuída ao tema pelo mercado e pela academia, a construção e a utilização de índices de governança corporativa vêm crescendo também no contexto desportivo, tendo como finalidade identificar lacunas nos processos de gestão e possibilitar o estabelecimento de metas e ações corretivas, podendo sinalizar a qualidade da conduta exercida pelos dirigentes na gestão dos clubes, e ser usada pelos stakeholders como ferramenta para o monitoramento da gestão (REZENDE; DALMÁCIO, 2015).

Este estudo utiliza o modelo de governança para clubes de futebol de Rezende, Dalmácio e Facure (2010), para construção do Índice Geral de Governança dos Clubes (IGGC), para todos os 60 clubes da amostra, visto tratar-se de métrica já validada e utilizada (REZENDE; DALMÁCIO, 2015).

A Figura 1 apresenta uma síntese do modelo adotado nesta pesquisa para construção do IGGC. Para sua métrica, foram verificados 32 itens, nas cinco dimensões do modelo quanto às respectivas evidências, por cada um dos 60 clubes da amostra. Em seguida, foram definidos os níveis de governança dos clubes com base nos respectivos IGGCs, conforme detalhado na metodologia.

Figura 1. Modelo para construção do índice geral de governança dos clubes

1 Estrutura de Governança	2 Transparência e Prestação de Contas	3 Ética e Conflito de Interesses (Accountability)	4 Direitos e Propriedade (Equidade)	5 Retorno Social (Responsabilidade corporativa)
<ul style="list-style-type: none"> • Conselho de Administração • Conselho Fiscal • Comitê de Auditoria • Outros Conselhos • Outros Comitês 	<ul style="list-style-type: none"> • Site disponível • Estatuto disponível • Aba no site relacionada a Transparência • Relatório Anual dos três últimos exercícios • Demonstrações Contábeis dos três últimos exercícios • Parecer da Auditoria Independente dos três últimos exercícios 	<ul style="list-style-type: none"> • Código de Ética • Código de Conduta • Estatuto determina resolução de conflito de interesses • Estatuto determina o afastamento dos sócios em conflito de interesses • Dívidas vencidas referentes à tributos federais e contribuição previdenciária 	<ul style="list-style-type: none"> • A.G.O. soberana • Convocação da A.G.O. com antecedência mínima de 30 dias • Todos os sócios tem direito a voto • Estatuto do Torcedor disponível 	<ul style="list-style-type: none"> • Atividades culturais • Atividades educacionais • Ações beneficentes de cunho sócio-ambiental • Fomento a outros esportes • Atletas nas Olimpíadas e Paralimpíadas

Fonte: Elaborada pelos autores, com base em Rezende e Dalmácio (2015).

Para a consecução do objetivo deste estudo, faz-se necessário, também, identificar o desempenho desportivo e econômico-financeiro de cada clube da amostra. Contudo, antes de mais nada, é salutar a compreensão do estágio atual de desenvolvimento científico sobre o tema, quanto às métricas e proxies utilizadas, para possibilitar a formulação das hipóteses.

Panorama científico e desenvolvimento das hipóteses

Diversos estudiosos brasileiros têm se debruçado sobre a evidenciação ou disclosure contábil nos clubes de futebol do país (MAIA; CARDOSO; PONTE, 2013; REZENDE; DALMÁCIO; SALGADO, 2010), sobre a relação entre evidenciação e o desempenho (MAIA; VASCONCELOS, 2016) e sobre a eficiência financeira (DANTAS; MACEDO; MACHADO, 2016; NASCIMENTO *et al.*, 2015).

Especificamente sobre a governança dos clubes de futebol do país, à luz da Teoria da Agência (Teoria dos Contratos), Rezende, Dalmácio e Facure (2010) mensuraram os níveis de adesão dos clubes às práticas de governança corporativa, e propuseram um índice de governança, utilizado com adaptação na presente pesquisa. Na mesma linha, Marques e Costa (2016) analisaram a aplicação das boas práticas propostas pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) em três clubes paulistas (Botafogo F. C., Paulista F. C. e Santos F. C.), e propuseram um modelo específico para clubes de futebol, por meio da adaptação de práticas tradicionais dos códigos. Por outro lado, Oliveira *et al.* (2017) realizaram uma análise de conteúdo nos estatutos de 17 clubes da Série A do campeonato de 2016, identificando os órgãos e as funções atribuídas a cada um nos estatutos.

Entretanto, abordando simultaneamente governança e desempenho nos clubes de futebol, foram encontradas apenas as pesquisas de Nazi e Amboni (2018) e Rezende e Dalmácio (2015).

Nazi e Amboni (2018) analisaram a relação entre a adoção de práticas de governança e o desempenho desportivo nos dois clubes de futebol de Caxias do Sul (RS), Esporte Clube Juventude e Sociedade Esportiva e Recreativa Caxias do Sul, entre 2012 e 2016. Os achados dos casos estudados apontam que as boas práticas de governança afetam positivamente o de-

sempenho desportivo.

Já Rezende e Dalmácio (2015) analisaram as relações entre o grau de aderência aos atributos de governança corporativa em 27 clubes das séries A, B e C, da edição de 2008 do Campeonato Brasileiro de Futebol, e seus respectivos níveis de performance: desportiva e econômico-financeira. A análise do impacto do construto de governança sobre os indicadores de performance (desportiva e econômico-financeira) sugeriu um efeito positivo, indicando que quanto maior for o grau de governança praticado pelo clube, melhor será a gestão dos recursos financeiros na condução da estrutura desportiva.

Considerando-se o objetivo do estudo, e sob a égide da Teoria da Agência e seguindo as recomendações da literatura, foram formuladas duas hipóteses relativas ao relacionamento entre a qualidade da governança – mensurada pelo índice proposto por Rezende, Dalmácio e Facure (2010) – e o desempenho desportivo e econômico-financeiro nos clubes brasileiros.

H₁: A qualidade da governança, mensurada pelo IGGC, influencia positivamente o desempenho desportivo.

H₂: A qualidade da governança, mensurada pelo IGGC, influencia positivamente o desempenho econômico-financeiro.

Além de se diferenciar de outras pesquisas devido à maior amplitude do seu universo amostral (60 clubes) este estudo abrange um período de análise (2014-2016) em parte coincidente com o de vigência da lei n. 13.155/15, que criou o Profut, visando ampliar a discussão e gerar novas reflexões na academia e na gestão dos clubes brasileiros.

MÉTODO

A pesquisa é descritiva, por descrever o relacionamento entre as boas práticas da governança e o desempenho (desportivo e econômico-financeiro), sob o enfoque dos clubes brasileiros. Enquadra-se como quali-quantitativa, considerando-se a natureza dos dados e o emprego de técnicas qualitativas (análise de conteúdo) e estatísticas (estatística descritiva, análise de correlação e regressão simples) fundamentais ao atingimento do objetivo proposto. Por sua vez, a pesquisa documental contemplou dados disponíveis nos websites institucionais da amostra, compreendendo documentos como estatutos, relatórios anuais e demonstrações.

A população reúne os 20 clubes de cada uma das três séries (A, B e C) do campeonato brasileiro (CBF, 2017), totalizando, portanto, 60 agremiações. O período analisado corresponde aos exercícios sociais de 2014, 2015 e 2016, tanto com relação aos dados dispostos nas demonstrações contábeis, para análise do desempenho econômico-financeiro, como com relação às informações disponibilizadas nos websites institucionais, relatórios anuais e parecer de auditoria independente, visando a identificar os níveis de governança; e, ainda, no tocante aos dados da CBF, quanto aos respectivos desempenhos desportivos, totalizando 3.119 observações.

Para se identificar o nível de governança, foi construído o Índice Geral de Governança dos Clubes (IGGC), a partir do atendimento pelas 60 agremiações da amostra aos 32 indicadores do modelo de governança estruturado por Rezende, Dalmácio e Facure (2010), em cinco dimensões (Figura 2). Por meio da aplicação da análise de conteúdo, considerou-se 32 a pontua-

ção máxima possível de cada clube. Destarte, para os fins desta pesquisa, o nível de governança de cada agremiação foi definido a partir da divisão do IGGC em quartis, sendo: (i) Baixo, para os clubes com pontuação de 0 a 8; (ii) Médio-Baixo, para aqueles com escore de 9 a 16 pontos; (iii) Médio-Alto, para clubes com o total de 17 a 24 pontos; e (iv) Alto, para os clubes com IGGC de 25 a 32.

Na mensuração do desempenho desportivo, foram utilizadas a classificação final de cada clube em cada uma das três temporadas e as respectivas posições no Ranking Nacional de Clubes, da CBF. O desempenho econômico-financeiro foi medido por meio das variáveis Receita Líquida, conforme utilizado por Rezende e Dalmácio (2015) e Rezende, Dalmácio e Facure (2010); e Lucro Líquido, assim como adotado por Garcia-del-Barrio e Szymanski (2009), Rezende e Dalmácio (2015) e, Rezende, Dalmácio e Facure (2010).

Em consonância com o escopo do estudo, além da estatística descritiva, foram empregadas técnicas quantitativas como análise de correlação e regressão linear simples. Em consonância com o propósito desta pesquisa, a análise de correlação visou a examinar a relação entre as variáveis, identificando até que ponto os valores de uma se correlacionam com os valores de outra em termos de força e direção dessa relação, verificando-se a correlação entre o IGGC e o desempenho desportivo e econômico-financeiro. A regressão linear buscou desenvolver modelo estatístico capaz de prever valores de variáveis dependentes em função de valores de variáveis independentes, visando, portanto, à verificação da relação de influência entre as variáveis em estudo, dois modelos nos quais verifica-se a influência do IGGC no desempenho desportivo e econômico-financeiro dos clubes da amostra.

RESULTADOS

Governança nos clubes de futebol brasileiros

A Tabela 1 apresenta os níveis de atendimento dos 60 clubes da amostra, distribuídos nas respectivas séries (A, B e C) e geral (todos os clubes da amostra), aos 32 indicadores, das cinco dimensões de governança do modelo adotado.

Na Dimensão 1 (Estrutura de Governança), observa-se que nenhum clube da amostra possuía comitê de auditoria no triênio, embora, como visto na Dimensão 2 (Transparência e Prestação de Contas) todos eles tenham capacidade de emitir balanços auditados, já que, em 2016, 33 clubes (55%) apresentaram o Relatório dos Auditores Independentes.

Quanto à Dimensão 2 (Transparência e Prestação de Contas), no período de 2014 a 2016, os clubes passaram a adotar um nível mais elevado de governança, no que tange aos indicadores Relatório Anual, Demonstrações Contábeis e Relatório dos Auditores Independentes. Isto pode ser explicado em virtude de que a lei n. 13.155/15 determina que os clubes devem seguir uma série de recomendações para terem direito ao parcelamento de suas dívidas, dentre estas, tal transparência.

Contudo, outro aspecto importante na análise da Dimensão 2 é a baixa divulgação do Balanço Social, corroborando com Niero (2017). Tal indicador foi atendido por apenas 2 dos 60 clubes da amostra, no caso o Atlético Paranaense e o Corinthians.

Tabela 1 - Índice geral de governança dos clubes e suas dimensões

Indicador de governança	Série A		Série B		Série C		Geral	
	Nº de clubes	Proporção (%)	Nº de clubes	Proporção (%)	Nº de clubes	Proporção (%)	Nº de clubes	Proporção (%)
DIMENSÃO 1: Estrutura de Governança								
Conselho de Administração	12	60,0	-	-	3	15,0	15	25,0
Conselho Fiscal	18	90,0	16	80,0	12	60,0	46	76,7
Comitê de Auditoria	-	-	-	-	-	-	-	-
Outros Conselhos	19	95,0	17	85,0	12	60,0	48	80,0
Outros Comitês	10	50,0	5	25,0	1	5,0	16	26,7
DIMENSÃO 2: Transparência e Prestação de Contas								
Website	20	100,0	18	90,0	17	85,0	55	91,7
Estatuto Social	18	90,0	12	60,0	11	55,0	41	68,3
Aba Transparência	18	90,0	12	60,0	8	40,0	38	63,3
Relatório Anual 2016	13	65,0	-	-	-	-	13	21,7
Relatório Anual 2015	13	65,0	-	-	-	-	13	21,7
Relatório Anual 2014	12	60,0	-	-	-	-	12	20,0
Balanço Social	2	10,0	-	-	-	-	2	3,0
Demonstrações Contábeis 2016	20	100,0	15	75,0	9	45,0	44	73,3
Demonstrações Contábeis 2015	20	100,0	15	75,0	10	50,0	45	75,0
Demonstrações Contábeis 2014	20	100,0	14	70,0	10	50,0	44	73,3
Relatório dos Auditores Independentes 2016	19	95,0	10	50,0	4	20,0	33	55,0
Relatório dos Auditores Independentes 2015	18	90,0	10	50,0	3	15,0	31	51,7
Relatório dos Auditores Independentes 2014	16	80,0	9	45,0	2	10,0	27	45,0
DIMENSÃO 3: Ética e Conflito de Interesses (Accountability)								
Código de ética	5	25,0	-	-	-	-	5	8,3
Código de conduta	7	35,0	2	10,0	1	5,0	10	16,7
Estatuto determina resolução de conflito de interesses	15	75,0	12	60,0	10	50,0	37	61,7
Estatuto determina afastamento em conflito de interesses	15	75,0	12	60,0	10	50,0	37	61,7
Dívidas vencidas referentes a tributos federais e previdência	17	85,0	14	70,0	5	25,0	36	60,0
DIMENSÃO 4: Direitos e Propriedade (Equidade)								
A. G. O. soberana	18	90,0	12	60,0	10	50,0	40	66,7
Convocação da A. G. O. com antecedência mínima de 30 dias	5	25,0	1	5,0	-	-	6	10,0
Todos os sócios têm direito a voto	12	60,0	11	55,0	10	50,0	33	55,0
Estatuto do torcedor disponível no website	3	15,0	1	5,0	1	5,0	5	8,3
DIMENSÃO 5: Retorno Social (Responsabilidade corporativa)								
Atividades culturais	18	90,0	13	65,0	12	60,0	43	71,7

Atividades educacionais	16	80,0	9	45,0	10	50,0	35	58,3
Ações beneficentes de cunho socioambiental	20	100,0	14	70,0	11	55,0	45	75,0
Fomento a outros esportes	15	75,0	8	40,0	7	35,0	30	50,0
Atletas nas Olimpíadas e Paralimpíadas	12	60,0	1	5,0	-	-	13	21,7

Fonte: Elaborada pelos autores.

Na Dimensão 3 (Ética e Conflito de Interesses – Accountability), verifica-se que apenas cinco dos 60 clubes (8,3%) possuem código de ética, permitindo-se questionar a importância da ética no esporte. Tal achado corrobora Oda (RBA, 2017) no sentido de que o futebol não pode ser tratado como uma zona à parte, em que os princípios éticos não precisariam ser respeitados, e a governança pode ajudar a desenvolver o clube de futebol, fazendo com que torcedores e apoiadores passem a olhar com mais interesse o ambiente organizacional da agremiação.

Cabe ressaltar os baixos índices da Dimensão 4 (Direitos e Propriedade – Equidade), no que tange à convocação da A. G. O. com antecedência mínima de 30 dias (10%) e à disponibilização do estatuto do torcedor no website (8,3%), corroborando com os achados de Rezende e Dalmácio (2015).

Por outro lado, em linha às boas práticas de governança no sentido de voz a todos os parceiros para o sucesso da organização, quanto à Dimensão 4, mais da metade dos clubes da amostra permite que todos os sócios tenham direito a voto, cada um visando ao interesse maior da agremiação, e não aos dos gestores.

Na Dimensão 5, referente ao Retorno Social (Responsabilidade corporativa), nota-se que os clubes alcançaram 50% ou mais em todos os indicadores, exceto em Atletas nas Olimpíadas e Paralimpíadas. Entretanto, há de se considerar que os atletas cedidos a Olimpíadas e Paralimpíadas apresentam como característica a alta performance, e que dificilmente são encontrados em clubes das séries B e C.

Ainda na Tabela 1, observa-se que ao se comparar a governança com a participação nas séries A, B e C, em todas as 5 dimensões os clubes com melhor desempenho desportivo (Série A) apresentam mais indicadores de boa governança.

Nesse ponto, vale destacar a boa governança de alguns clubes, principalmente no que tange à clareza e objetividade na divulgação de informações. O Grêmio é o clube com maior aderência ao conjunto de indicadores, cumprindo 29 deles (90,6%). Esse resultado se reflete também no desempenho desportivo do clube, pois, afinal, nas últimas três temporadas a agremiação foi campeã da Copa do Brasil e disputou a Copa Libertadores da América, maior torneio da América do Sul, chegando à fase final em duas.

Contudo, foi possível observar que nem sempre o bom desempenho desportivo está aliado a uma boa governança. Um exemplo disso é o Palmeiras, campeão brasileiro da Série A em 2016. Mesmo com grande investimento de seus patrocinadores e com elevada receita líquida, o clube não divulga informações importantes, como o conselho fiscal. Outros clubes importantes no cenário nacional apresentaram baixo nível de governança. Chapecoense e Sport, por exemplo, não divulgaram, em seus websites, os estatutos sociais, objeto de maior divulgação e

controle das informações das entidades desportivas.

A Tabela 2 apresenta os 60 clubes e seus respectivos IGGCs, bem como as séries de que participaram nas três temporadas no campeonato brasileiro – 2014, 2015 e 2016 (desempenho desportivo).

Tabela 2 - Índice geral de governança dos clubes (IGGC)

Clube	IGGC	Série por ano			
	Nº de itens atendidos	Proporção (%)	2014	2015	2016
Grêmio	29	90,6	A	A	A
Cruzeiro	27	84,4	A	A	A
Fluminense	27	84,4	A	A	A
São Paulo	27	84,4	A	A	A
Atlético Mineiro	26	81,2	A	A	A
Corinthians	26	81,2	A	A	A
Flamengo	26	81,2	A	A	A
Coritiba	25	78,1	A	A	A
Internacional	25	78,1	A	A	A
Atlético Paranaense	23	71,9	A	A	A
Botafogo	23	71,9	A	B	A
Avaí	22	68,7	B	A	B
América Mineiro	21	65,6	A	B	B
Juventude	21	65,6	C	C	C
Santos	21	65,6	A	A	A
Ponte Preta	21	65,6	A	A	B
Vasco da Gama	21	65,6	B	A	B
Vitória	21	65,6	A	B	A
Bahia	19	59,4	B	B	A
Palmeiras	19	59,4	A	A	A
Brasil de Pelotas	18	56,2	B	C	D
Ceará	18	56,2	B	B	B
Criciúma	18	56,2	B	B	A
Figueirense	18	56,2	A	A	A
Guarani	18	56,2	C	C	C
Paraná	18	56,2	B	B	B
ASA	17	53,1	C	C	C
Fortaleza	17	53,1	C	C	C
Joinville	17	53,1	B	A	B
Náutico	17	53,1	B	B	B
Paysandu	16	50,0	B	B	C
Botafogo PB	15	46,9	C	C	C
Chapecoense	15	46,9	A	A	A
ABC	14	43,8	C	B	B
Goiás	14	43,8	B	A	A
Londrina	14	43,8	B	C	D
Remo	14	43,8	C	D	D
Vila Nova	14	43,8	B	C	B
Santa Cruz	13	40,6	A	B	B

Sport	13	40,6	A	A	A
Botafogo SP	12	37,5	C	D	(*)
Ypiranga	11	34,4	C	D	(*)
Confiança	9	28,1	C	C	D
CRB	9	28,1	B	B	C
Macaé	8	25,0	C	B	C
Atlético Goianiense	7	21,9	B	B	B
Mogi Mirim	7	21,9	C	B	C
Portuguesa	7	21,9	B	C	C
Bragantino	6	18,7	B	B	B
Salgueiro	6	18,7	C	C	C
Sampaio Correa	6	18,7	B	B	B
América de Natal	5	15,6	C	C	B
Tombense	5	15,6	C	C	D
Oeste	4	12,5	B	B	B
Tupi	4	12,5	B	C	C
Guaratinguetá	2	6,2	C	C	C
Boa Esporte	1	3,1	C	B	B
Luverdense	1	3,1	B	B	B
Cuiabá	0	0,0	C	C	C
River do Piauí	0	0,0	C	D	D

Nota: (*) SD: Sem divisão.

Fonte: Elaborada pelos autores.

Embora se presuma uma maior dificuldade de aderência à boa governança pelos clubes das séries B e C, o Avaí registrou o melhor índice na Série B (média IGGC: 13,5), assinalando 22 dos 32 indicadores (68,7%). Pode-se observar um reflexo positivo no desempenho desportivo, com vice-campeonato e consequente promoção do clube para disputar a Série A em 2017. Na Série C, o Juventude foi o clube que obteve o maior IGGC, registrando 21 dos 32 indicadores, à frente, portanto, de clubes tradicionais das outras séries, como Bahia (B) e Palmeiras (A). Na temporada de 2016, o clube gaúcho conquistou o acesso para a Série B, em sintonia com o bom desempenho da governança.

A Tabela 3 mostra a tabulação cruzada entre o nível de governança dos 60 clubes (com base nos quartis dos IGGC) e as três séries do campeonato.

Tabela 3 - Níveis de governança, por série – 2016

Série	Nível de Governança							
	Baixo		Médio-Baixo		Médio-Alto		Alto	
	Nº de clubes	Proporção (%)	Nº de clubes	Proporção (%)	Nº de clubes	Proporção (%)	Nº de clubes	Proporção (%)
A	-	-	3	20,0	6	33,3	11	91,7
B	6	40,0	5	33,3	8	44,5	1	8,3
C	9	60,0	7	46,7	4	22,2	-	-
Total	15	100,0	15	100,0	18	100,0	12	100,0

Fonte: Elaborada pelos autores.

Observa-se, na Tabela 3, que dos 12 clubes que em 2016 apresentaram nível Alto de governança, 11 pertenciam à Série A (91,7%), corroborando os achados de Rezende e Dalmácio (2015). Por outro lado, dos 30 clubes que apresentaram níveis Baixo e Médio-Baixo, 16 pertenciam à Série C, com 60% e 46,7%, respectivamente.

Desempenho desportivo e econômico-financeiro nos clubes brasileiros

Para se descrever o desempenho desportivo e econômico-financeiro dos clubes, inicialmente procedeu-se à análise descritiva da performance desportiva, a partir da classificação final em cada temporada, bem como no ranking da CBF.

Quanto ao desempenho desportivo dos 60 clubes da amostra em cada uma das três campanhas anuais, notou-se a variável posição final no campeonato brasileiro, sendo que os 20 primeiros integraram a Série A, os 20 seguintes participaram da Série B, e os outros 20 jogaram na Série C.

Em linhas gerais, percebeu-se que os clubes com mais qualidade da governança apresentam-se como os que adotam melhor controle financeiro e obtêm desempenho desportivo mais satisfatório, corroborando os achados de Rezende e Dalmácio (2015). Nota-se, por exemplo, que, de acordo com este estudo, o Grêmio é o melhor clube no quesito governança (Tabela 2), o campeão da Copa do Brasil 2017 e o líder do ranking da CBF no mesmo ano.

O Botafogo SP, que em 2017 estava na Série C, foi o clube que mais avançou no ranking. Isso pode ser o reflexo de uma gestão que, mesmo com poucos recursos, trabalha voltada para os interesses do clube. Alinhado a essa ideia, quanto ao nível de governança, o clube ficou à frente de muitos da Série B, e até mesmo de um clube da Série A de 2017, no caso o Atlético Goianiense (Tabela 2).

O desempenho econômico-financeiro foi descrito a partir da estatística descritiva das variáveis Receita Líquida e Lucro Líquido no triênio (Tabela 4).

Tabela 4 - Estatística descritiva do desempenho econômico-financeiro

Estatística		Receita Líquida (R\$)			Lucro Líquido (R\$)		
		2014	2015	2016	2014	2015	2016
N	Válido	43	45	44	43	45	44
	Ausente	17	15	16	17	15	16
	Média	70.163.150	82.029.520	108.785.799	-16.273.176	-253.220	9.108.051
	Mínimo	-4.064.207	-7.998.592	-2.576.166	-174.845.000	-125.198.000	-29.317.743
	Máximo	334.308.000	351.480.000	483.493.000	64.312.000	130.450.000	153.478.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

Observa-se que cerca de 75% dos clubes apresentaram a Demonstração do Resultado do Exercício nos três exercícios analisados, possibilitando extrair-se as informações sobre Receita Líquida e Lucro Líquido. Dentre as observações ausentes – 17 em 2014, 15 em 2015 e 16 em 2016 –, quase todas dizem respeito a clubes da Série C – corroborando os resultados sobre o nível de governança –, que são os que menos divulgam suas informações.

Nesse quesito, vale ressaltar a criação do Profut, em 2015, que oferece aos clubes a oportunidade de parcelamento das dívidas trabalhistas e tributárias. O programa exige a divulga-

ção das demonstrações contábeis devidamente auditadas, fazendo com que os clubes brasileiros passem a adotar um olhar mais gerencial sobre as suas finanças.

Quanto ao detalhamento desses dados, pode-se observar que em 2016 o valor máximo de Receita Líquida ultrapassa os R\$ 480 milhões, obtido pelo Flamengo. Na Série A de 2016, 10 clubes obtiveram Receita Líquida acima da média da categoria. Desses, sete chegaram ao final do campeonato entre as 10 primeiras posições. Entre os outros três, um foi rebaixado, no caso o Internacional, que, mesmo auferindo Receita Líquida de aproximadamente R\$ 300 milhões, não conseguiu fazer esse resultado se refletir no desempenho desportivo, o que revela a concorrência de outros fatores a serem considerados.

Tal observação contrapõe-se ao que foi levantado por Rezende e Dalmácio (2015), que identificaram correlações positivas entre o desempenho desportivo (variáveis campeonato e ranking) e o desempenho econômico-financeiro (Receita Líquida e Lucro Líquido), ao nível de significância de 99%. Essa relação positiva e significativa entre eficiência desportiva e econômico-financeira também foi encontrada por Nascimento *et al.* (2015). Segundo Rezende e Dalmácio (2015), a explicação para isso pode estar relacionada às pressões comerciais e estatutárias sofridas pela gestão, por meio de patrocinadores, direitos de transmissão radiofônica, televisiva e via internet, conselheiros e outros atores que reclamam uma adequação gerencial para conseguir responder às demandas.

A Tabela 5 apresenta a estatística descritiva do desempenho econômico-financeiro nos 60 clubes da amostra nos três períodos considerados (2014-2016).

Tabela 5 - Estatística descritiva do desempenho econômico-financeiro dos clubes da amostra, por série e por ano – em reais – 2014-2016

SÉRIE A			
Variável	Receita Líquida 2016	Receita Líquida 2015	Receita Líquida 2014
Mínimo	28.336.771,25	6.107.407,00	4.082.264,43
Máximo	483.493.000,00	351.480.000,00	334.308.000,00
Média	209.075.020,91	159.095.909,35	130.527.219,07
Variável	Lucro Líquido 2016	Lucro Líquido 2015	Lucro Líquido 2014
Mínimo	- 29.317.742,96	- 97.084.000,00	- 174.845.000,00
Máximo	153.478.000,00	130.450.000,00	64.312.000,00
Média	19.589.746,45	- 1.354.337,26	- 30.116.752,36
SÉRIE B			
Variável	Receita Líquida 2016	Receita Líquida 2015	Receita Líquida 2014
Mínimo	- 2.576.165,64	- 7.998.592,09	- 4.064.207,62
Máximo	204.654.186,00	183.458.541,00	124.364.213,00
Média	35.023.792,07	29.638.019,44	26.215.399,61
Variável	Lucro Líquido 2016	Lucro Líquido 2015	Lucro Líquido 2014
Mínimo	- 7.760.496,86	- 12.528.727,18	- 13.689.000,00
Máximo	21.810.000,00	119.805.885,00	15.108.315,81
Média	2.201.365,38	9.541.755,25	- 2.584.386,26
SÉRIE C			
Variável	Receita Líquida 2016	Receita Líquida 2015	Receita Líquida 2014
Mínimo	2.107.780,55	150.724,30	26.827,69
Máximo	23.101.930,46	19.281.315,50	13.043.535,13
Média	8.857.538,01	6.483.994,24	6.567.088,03

Variável	Lucro Líquido 2016	Lucro Líquido 2015	Lucro Líquido 2014
Mínimo	-11.231.618,79	- 125.198.000,00	- 29.157.000,00
Máximo	325.844,21	9.383.000,00	27.844,01
Média	-2.673.460,77	- 12.743.449,89	- 6.381.451,33

Fonte: Elaborada pelos autores.

De acordo com a Tabela 5, ocorre uma disparidade entre as séries quanto ao desempenho econômico-financeiro. A Receita Líquida média da Série A em 2016 (R\$ 209.075.020,91) corresponde ao sêxtuplo da média da Série B (R\$ 35.023.792,07) e a 23,6 vezes a média da Série C (R\$ 8.857.538,01). Enquanto naquele ano o Flamengo faturou mais de 480 milhões de reais, o Fortaleza, com a maior receita individual na Série C, obteve faturamento inferior a um vigésimo daquele valor. Ainda assim, os clubes vão se organizando em suas limitações financeiras e tentando investir isso dentro de campo.

Governança versus desempenho

A fim de se identificar a relação entre a qualidade da governança – mensurada pelo IGGC – e o desempenho, inicialmente procedeu-se à análise de correlação não paramétrica entre as variáveis. A Tabela 6 apresenta os resultados do teste de Spearman, confrontando o IGGC com as variáveis de desempenho desportivo e econômico-financeiro para o último ano do triênio sob análise. A opção pela análise dos dados de 2016 se justifica por se tratar do primeiro ano pós-implantação do Profut e de atuação da Apfut.

Tabela 6 - Resultados da análise de correlação – 2016

		Desempenho desportivo		Desempenho econômico-financeiro	
		CB 2016	RNC 2016	RL 2016	LL 2016
IGGC	Coeficiente de correlação	-0,759 ^(*)	-0,757 ^(*)	0,692 ^(*)	0,233
	Sig.	0,000	0,000	0,000	0,128
	Nº de clubes	60	60	44	44

Nota: CB: Classificação final no campeonato; RNC: Ranking Nacional de Clubes; RL: Receita Líquida; LL: Lucro Líquido.

(*) A correlação é significativa ao nível de 0,01.

Fonte: Elaborada pelos autores.

As informações evidenciadas na Tabela 6 sinalizam que há uma correlação entre o IGGC e o desempenho desportivo nos clubes da amostra para as três variáveis analisadas (Série 2016, CB 2016, RNC 2016). Verifica-se também uma correlação entre o IGGC e o desempenho econômico-financeiro para a variável Receita Líquida 2016, não se identificando nenhuma correlação para a variável Lucro Líquido 2016.

Apesar de os achados apontarem para uma correlação entre o IGGC e o desempenho, ela é positiva apenas em relação ao desempenho econômico-financeiro medido pela RL 2016 (0,603), não sendo possível identificar evidências quanto ao LL 2016. Em relação ao desempenho desportivo, a correlação identificada é negativa para todas as variáveis analisadas: CB 2016 (-0,759) e RNC (-0,757). Esse resultado indica que quanto maior é o IGGC, melhor é a posição na classificação final no campeonato brasileiro e no ranking nacional de clubes, indicando que posições mais vantajosas e melhor desempenho no campeonato se correlacionam com a quali-

dade da governança.

Preliminarmente à análise das variáveis, torna-se necessário analisar a significância dos modelos estatísticos dispostos na Tabela 7. O teste Z confirmou a significância dos modelos de desempenho desportivo, cujas variáveis dependentes foram a classificação final no campeonato brasileiro e o ranking nacional de clubes, haja vista que o valor do sig foi inferior ao nível de significância de 0,01. Quanto à performance econômico-financeira, o modelo cuja variável dependente foi Receita Líquida se mostrou significativa, ocorrendo, porém, que o modelo com Lucro Líquido como variável dependente não foi significativa, demonstrando que essa variável não se mostra influenciada pelo IGGC. Assim, pode-se dizer que os modelos 1, 2 e 3 de regressão são válidos, enquanto o 4 não é válido.

Tabela 7 - Resultados da análise de regressão linear simples

	Desempenho desportivo		Desempenho econômico-financeiro	
	Modelo 1 Classificação final no campeonato brasileiro	Modelo 2 Ranking Nacional de Clubes	Modelo 3 Receita Líquida	Modelo 4 Lucro Líquido
Coefficiente angular	25,207(*)	24,61(*)	15,23(*)	17,76
IGGC	-0,336(*)	-0,316(*)	2,755(*)	5,127
Teste Z	68,999(*)	68,665(*)	27,018(*)	2,671
R	73,70	73,60	62,60	24,50
R²	54,30	54,20	39,10	0,06

(*) A correlação é significativa ao nível de 0,01.

Fonte: Elaborada pelos autores.

Conforme a Tabela 7, o IGGC afeta negativamente as variáveis relativas ao desempenho desportivo e positivamente o desempenho econômico-financeiro quanto à variável Receita Líquida.

A partir do valor do R, que indica o grau de associação entre as variáveis em cada um dos modelos, é possível inferir ainda sobre o poder explicativo da regressão por meio da análise do R². Segundo os coeficientes, quanto maior é o IGGC, melhor é a classificação do clube no campeonato brasileiro e no RNC. Da mesma forma, quanto maior é o IGGC, maior é a receita líquida do clube. Ressalte-se que tais achados coadunam com os resultados da análise de correlação.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os pressupostos da Teoria da Agência apresentam-se como arcabouço teórico relevante para se entender as relações contratuais inerentes aos clubes de futebol, considerando-se que cada clube é formado por um conjunto de contratos.

Os resultados da pesquisa trazem implicações para a compreensão das relações de agência e para a governança corporativa nos 60 clubes que em 2017 participaram do campeonato brasileiro nas séries A, B e C. Os respectivos IGGCs foram identificados mediante aplicação do modelo de governança de Rezende, Dalmácio e Facure (2010), que apontou correlações importantes e diferenças entre esse construto e as variáveis de desempenho desportivo e a Re-

ceita Líquida, proxy de desempenho econômico-financeiro.

A primeira hipótese do estudo, de que a qualidade da governança, mensurada pelo IGGC, influencia positivamente o desempenho desportivo (H1), não foi rejeitada, tendo em vista que tal relação apresentou-se estatisticamente significativa para todas as variáveis de desempenho desportivo, indicando que quanto maior é o IGGC, melhor é a classificação do clube no campeonato brasileiro e no Ranking Nacional de Clubes.

A segunda hipótese do estudo, de que a qualidade da governança, mensurada pelo IGGC, influencia positivamente o desempenho econômico-financeiro (H2), foi rejeitada, já que só foi possível verificar significância estatística para a variável Receita Líquida. Não se encontrou evidência de que o IGGC influencia o desempenho econômico-financeiro mensurado pelo Lucro Líquido.

Sendo assim, apesar de os resultados apontarem para uma relação estatisticamente significativa entre o IGGC e o desempenho econômico-financeiro nos clubes da amostra, conclui-se que essa influência somente se verifica quanto à Receita Líquida, o que pode sinalizar que ainda assim há uma ingerência futebolística quanto ao controle de gastos. Por sua vez, em relação ao desempenho desportivo, a influência apresentou-se estatisticamente significativa e negativa para todas as variáveis estudadas, o que sinaliza que a estrutura de governança está associada a uma boa performance dentro de campo, ou seja, uma posição mais próxima do topo do ranking, coadunando com os achados de Rezende e Dalmácio (2015) e Rezende, Dalmácio e Facure (2010).

Esta pesquisa não tem a pretensão de exaurir os conhecimentos sobre os estudos relativos ao tema proposto. Contudo, cabe destacar que apesar das limitações enfrentadas, esta discussão possibilitou sinalizar importantes pontos sobre o IGGC no país, por meio da extrapolação e atualização dos achados de Rezende e Dalmácio (2015), além de ajudar a identificar lacunas da temática explorada, suscitando a necessidade de novos estudos.

Algumas limitações que envolvem os resultados da pesquisa devem ser consideradas: a) check-list com 32 itens para elaboração do IGGC; b) amostra composta por entidades desportivas das séries A, B e C; c) apenas um exercício financeiro considerado na análise comparativa dos testes não paramétricos; e d) análise dos dados baseada exclusivamente nas informações fornecidas pelos clubes, por meio das demonstrações contábeis e websites institucionais, sem uma confrontação com os controles internos dessas entidades.

Diante das limitações expostas, sugere-se para futuros estudos nessa temática: a ampliação da amostra, com inclusão dos clubes da Série D, bem como do lapso temporal, para replicação da pesquisa; inclusão de variáveis de controle e outras inferências estatísticas; e, ainda, a realização de estudos de caso em profundidade, considerando o fenômeno em questão.

Acredita-se que os achados da pesquisa demonstram a carência atual de metodologias e estruturas de governança que ajudem os clubes de futebol brasileiros a desenvolver melhor a potencialidade da gestão.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. Lei n. 13.155, de 4 de agosto de 2015. Brasília, DF, 2015.
- BRASIL. Lei n. 14.193, de 6 de agosto de 2021. Brasília, DF, 2021.
- CBF – Confederação Brasileira de Futebol. Competições. 2017. Disponível em: <<https://www.cbf.com.br/>>. Acesso em: 30 ago. 2017.
- DANTAS, M. G. S.; MACEDO, M. A. S.; MACHADO, M. A. V. Eficiência dos custos operacionais dos clubes de futebol do Brasil. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 27, n. 2, p. 23-47, 2016.
- FATTA, G. L. *et al.* Gestão e estrutura organizacional no futebol: uma revisão sistemática. *Revista Intercontinental de Gestão Desportiva – RIGD*, v. 6, n. 2, p. 119-129, 2016.
- GALEAZZI, J.; ALTOÉ, S.; SUAVE, R. Análise financeira das demonstrações contábeis do São Paulo Futebol Clube. *Revista de Informação Contábil*, v.13, n. 2, p. 1-17, Abr-Jun 2019.
- GARCIA-DEL-BARRIO, P.; SZYMANSKI, S. Goal: profit maximization versus win maximization in soccer. *Review of Industrial Organization*, v. 34, n. 1, p. 45-68, 2009.
- JENSEN, M.; MECKLING, W. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, v. 3, n. 4, p. 305-360, 1976.
- MAIA, A. B. G. R.; CARDOSO, V. I. C.; PONTE, V. M. R. Práticas de disclosure do ativo intangível em clubes de futebol. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace*, v. 4, n. 1, p. 1-31, 2013.
- _____; VASCONCELOS, A. C. de. Disclosure de ativos intangíveis dos clubes de futebol brasileiros e europeus. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 27, n. 3, p. 1-31, 2016.
- MARQUES, D. S. P.; COSTA, A. L. Administração de clubes de futebol profissional: proposta de um modelo específico de governança para o setor. *Organizações & Sociedade*, v. 23, n. 78, p. 378-405, 2016.
- NASCIMENTO, J. C. H. B. *et al.* A eficiência dos maiores clubes de futebol brasileiros: evidências de uma análise longitudinal no período de 2006 a 2011. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 26, n. 2, p. 137-161, 2015.
- NAZI, R. M.; AMBONI, N. Governança e futebol: um estudo em clubes de Caxias do Sul. *PODIUM Sport, Leisure and Tourism Review*, v. 7, n. 2, p. 240-259, 2018.
- NIERO, N. Cartão amarelo para balanços de times de futebol. 2017. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/>>. Acesso em: 18 out. 2017.
- OLIVEIRA, M. C. *et al.* Características da estrutura organizacional dos clubes de futebol brasileiros: o que dizem os estatutos? *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 31, p. 47-57, 2017.
- PONTES, K. G. A visão dos gestores desportivos sobre a importância dos procedimentos administrativos na gestão de uma equipe de futebol – Estudo de caso do Sport Lisboa e Benfica. Universidade de Porto, Porto, Portugal, 2019.

RBA – REDE BRASIL ATUAL. Para coordenadora do Ethos, futebol não pode ser mundo à parte no campo da ética. 2017. Disponível em: <<http://www.redebrasilatual.com.br/>>. Acesso em: 7 out. 2017.

REZENDE, A. J.; DALMÁCIO, F. Z. Práticas de governança corporativa e indicadores de performance dos clubes de futebol: uma análise das relações estruturais. *Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 18, n. 3, p. 105-125, 2015.

_____; _____; FACURE, C. E. F. Practice of corporate governance in football clubs. *International Journal of Economics and Accounting*, v. 1, n. 4, p. 410-447, 2010.

_____; _____; PEREIRA, C. A. A gestão de contratos de jogadores de futebol na perspectiva da teoria da agência: o caso do clube atlético paranaense. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, v. 2, n. 3, p. 95-123, 2010.

_____; _____; SALGADO, A. L. Nível de disclosure das atividades operacionais, econômicas e financeiras dos clubes brasileiros. *Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 13, n. 2, p. 36-50, 2010.

STAUB, S. C. Responsabilidade Socioambiental: Evidenciação conforme a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T-15. UFSC, Florianópolis, Brasil, 2019.

A contribuição do núcleo de apoio contábil e fiscal para construção da cidadania

The contribution of the accounting and tax support nucleus to the construction of citizenship

Poliana Kelly Maria da Silva

Graduada em Administração e Ciências Contábeis pela PUC Minas

Ana Carolina Vasconcelos Colares

Doutoranda e Mestre em Contabilidade e Controladoria pela UFMG.

Professora Assistente do Departamento de Ciências Contábeis da PUC-MG.

DOI: 10.47573/aya.88580.2.40.6

Resumo

O Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal (NAF) é um dos programas de educação fiscal da Receita Federal em parceria com as Instituições de Ensino Superior (IES), que tem como objetivo oferecer orientação contábil e fiscal a pessoas físicas de baixa renda, microempreendedores individuais e entidades sem fins lucrativos, além de despertar no cidadão a importância do pagamento dos tributos e contribuir com a formação profissional dos estudantes que participam. Nesse contexto, o objetivo deste estudo é demonstrar a contribuição do Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal para construção da cidadania, na perspectiva dos coordenadores de NAF, dos estudantes engajados nos projetos e dos contribuintes que utilizam os serviços. Durante o estudo foram utilizados dados relativos aos atendimentos prestados pelo NAF durante o período entre 2017 e 2020, e realizadas pesquisas 24 coordenadores de NAF de todo o Brasil, 27 contribuintes atendidos e 94 alunos que participam ou participaram do projeto em uma IES privada. Tendo como base os resultados da pesquisa, foi possível perceber que a pandemia trouxe vários desafios para a realização dos atendimentos do NAF, sendo a tecnologia e o engajamento dos alunos os fatores críticos, mas estes fatores não impediram que o NAF atendesse vários contribuintes em 2020 e 2021, tendo papel fundamental durante a pandemia. Foi possível concluir que para a maioria dos estudantes a participação no NAF é muito importante para formação acadêmica e profissional, uma vez que eles adquirem novos conhecimentos, colocam em prática o que aconteceu na teoria, ajuda no desenvolvimento de habilidades e competências. Por fim, a maioria dos contribuintes analisa a experiência de forma positiva, sendo que 80% reforça o acolhimento, dedicação, atenção e empenho em resolver as questões e ensinar para os contribuintes temas concernentes a questão tributária.

Palavras-chave: tributos. educação fiscal. informação. núcleo de apoio contábil e fiscal. cidadania.

Abstract

The Accounting and Fiscal Support Nucleus (NAF) is one of the fiscal education programs of the Federal Revenue in partnership with Higher Education Institutions (IES), which aims to provide accounting and fiscal guidance to low-income individuals, individual micro-entrepreneurs and non-profit entities, in addition to making citizens aware of the importance of paying taxes and contributing to the professional training of participating students. In this context, the objective of this study is to demonstrate the contribution of the Accounting and Fiscal Support Nucleus for the construction of citizenship, from the perspective of NAF coordinators, students engaged in projects and taxpayers who use the services. During the study, data related to the care provided by the NAF during the period between 2017 and 2020 were used, and 24 NAF coordinators from all over Brazil were surveyed, 27 contributors served and 94 students who participated or participated in the project in a private HEI. Based on the survey results, it was possible to see that the pandemic brought several challenges to the realization of the NAF care, with technology and student engagement being the critical factors, but these factors did not prevent the NAF from serving several contributors in 2020 and 2021, playing a key role during the pandemic. It was possible to conclude that for most students, participation in the NAF is very important for academic and professional training, as they acquire new knowledge, put into practice what happened in theory, help in the development of skills and competences. Finally, most taxpayers analyze the experience in a positive way, with 80% reinforcing their acceptance, dedication, attention and commitment to solving the issues and teaching taxpayers about topics related to the tax issue.

Keywords: taxes. tax education. information. accounting and tax support nucleus. citizenship.

INTRODUÇÃO

O artigo 3º da Constituição Federal de 1988 apresenta os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. O primeiro objetivo é garantir uma sociedade livre, justa e solidária. A solidariedade é exercida dentre outras formas, por meio da questão tributária. Quando os indivíduos cumprem com seu dever e pagam corretamente os tributos, eles garantem que em um país com dimensões continentais, todos possam usufruir dos benefícios de fazer parte de uma nação que busca a justiça, fraternidade e igualdade. Assim, o tributo que é a principal fonte de financiamento do estado, passa a ter um sentido mais amplo, quando as pessoas aliam seu pagamento à sua função social. O tributo deixa de ser visto, portanto como uma forma de apropriação e passa a ser visto como instrumento de solidariedade e justiça social (ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA, 2014).

Nesse contexto, a Educação Fiscal para Silva (2011, p.10) integra um conjunto de estudos e ações governamentais de educação para a cidadania e decorre da necessidade de fortalecer o exercício da cidadania como instrumento para maior efetividade dos princípios democráticos. Conhecer a importância dos tributos e participar da gestão pública, faz da educação fiscal um importante instrumento na busca pela justiça e igualdade. Segundo cartilha do Plano Nacional de Educação Fiscal- PNEF, divulgada pela Secretaria de Estado da Fazenda /MG (2020), a missão da Educação Fiscal é estimular a mudança de valores, crenças e culturas do indivíduo para possibilitar o exercício da cidadania. Ao buscar a formação de um ser humano integral, será possível propiciar a transformação social, com base nos valores como solidariedade, justiça e igualdade.

A Educação Fiscal é, portanto, transformadora ao permitir que a sociedade tenha acesso a conhecimentos de grande relevância social e individual, tendo assim condições para refletir diariamente sobre o sistema tributário e sua importância como distribuidor de renda e força motriz para inclusão social. O Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal (NAF) é uma importante parceria entre a Receita Federal e as instituições de ensino se destaca nesse cenário, sendo o foco do presente estudo.

Segundo Saito e Marchioretto (2016, p. 8), o NAF permite que as pessoas tenham mais acesso às informações, com uma linguagem compreensível viabilizando o fortalecimento da cidadania. Permite aos estudantes fortalecimento da formação prática, uma vez que eles podem colocar em prática o conteúdo aprendido em sala de aula além de adquirir novos conhecimentos. A comunidade recebe assistência contábil e fiscal e conseqüentemente há uma redução na informalidade, já que no NAF alunos e professores além de regularizar um Microempreendedor Individual- MEI, por exemplo, apresentam as vantagens da formalização e informações importantes para orientar as pessoas da melhor forma. Para Campos e Cazella (2020), o NAF demonstra a sua representatividade na sociedade, trazendo grande colaboração e difusão do conhecimento fiscal por meio de projetos elaborados pelo núcleo na sociedade, além do desenvolvimento educacional dos acadêmicos, desde a preparação do aluno, até o atendimento ao público, buscando melhorar e disseminar a informação para a população.

Nesse contexto, o objetivo deste estudo é demonstrar a contribuição do Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal para construção da cidadania, na perspectiva dos coordenadores de NAF, dos estudantes engajados nos projetos e dos contribuintes que utilizam os serviços. Além disso, bus-

cou-se analisar os impactos e desafios da pandemia do Covid-19 nos atendimentos dos NAF, tendo em vista as medidas de isolamento social impostas por essa condição.

No ano de 2020, a Covid-19 gerou uma pandemia mundial e seus reflexos foram sentidos por todos. Além das vidas perdidas, durante a batalha contra esse inimigo invisível, a economia, modo de consumo e vida de todas as pessoas foi afetada de maneira inimaginável até então. A constituição atribui como competência aos entes federados a segurança pública educação e saúde, entre outros. Sendo a saúde um direito de todos, coube ao estado, mesmo diante de inúmeros desafios, socorrer as pessoas por meio do Sistema Único de Saúde (SUS) que é um dos maiores e mais complexos sistemas de saúde pública do mundo, está sendo fundamental no combate à Covid-19.

Desta forma, a pandemia evidenciou a necessidade que o Brasil tem de investir muito mais em saúde, educação e tecnologia, investimentos que somente são possíveis quando o estado tem arrecadação e aplica os recursos de forma devida. Com a geração de informações e conhecimentos relacionados ao papel social do tributo espera-se uma redução da sonegação. Nesse sentido a pesquisa é relevante porque analisa a contribuição do NAF na disseminação de informações e serviços que auxiliam os contribuintes a resolverem suas pendências junto à Receita Federal, e na formação cidadã dos participantes do projeto. Além disso, é importante destacar que o projeto permite que jovens estudantes tenham contato com a matéria fiscal e adquiram experiências que serão muito importantes para o ingresso no mercado de trabalho e para formação de profissionais mais humanos e comprometidos com o social.

REFERENCIAL TEÓRICO

A educação fiscal perpassa diversos temas fundamentais para a construção de um país mais justo e solidário. A Escola de Administração Fazendária (2018) define que:

A Educação Fiscal pode ser entendida como uma nova prática que tem por objetivo o desenvolvimento de valores, atitudes e habilidades destinadas a estimular nos cidadãos um juízo crítico, a permear sua relação com o Estado e com os outros cidadãos em matéria fiscal e no contexto de uma convivência democrática. Este novo enfoque fundamenta-se na conscientização da função socioeconômica dos tributos, gestão e controles democráticos dos recursos públicos, vinculação entre educação, trabalho e as práticas sociais, exercício efetivo da cidadania e dignidade da pessoa humana. (ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA, 2018, EDUCAÇÃO FISCAL: TRIBUTAÇÃO, ORÇAMENTO E COESÃO SOCIAL, UNIDADE 2, p. 40).

Martinello e Nascimento (2013) destacam que a Educação Fiscal é um mecanismo de transformação cultural. Pretende-se melhorar não somente a relação dos cidadãos com o estado, através da conscientização quanto ao papel fundamental dos tributos para a garantia dos direitos e redução de desigualdades, mas também melhorar quesitos como eficiência transparência do estado, reduzindo a corrupção e fortalecendo a ética social. Cardorin (2017, p. 6) reforça que a educação Fiscal vai além dos conhecimentos acerca dos tributos ela “tenta conquistar o desenvolvimento de atitudes, de responsabilidade e compromisso frente ao bem comum e às normas que regulam a convivência”.

Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal

O NAF surgiu da inquietude de um estudante de Ciências Contábeis que gostaria de aprender mais sobre questões tributárias, aliar teoria e prática e ao mesmo tempo, como assistente no Gabinete da DRF/Porto Alegre, gostaria de poder ajudar pessoas com poucos recursos a resolver questões simples, que não poderiam ser resolvidas efetivamente na própria Receita Federal. O então auditor-fiscal Clóvis Belbute Peres descreve em forma de prosa apresentada para o 4º Concurso de Histórias da Receita Federal, que aconteceu em 2013, um dos casos que gerou a inquietude que fez com que ele buscasse inspiração na experiência norte-americana com o Internal Revenue Service (IRS), em especial com as Clínicas para Contribuintes de Baixa Renda (Low Income Taxpayer Clinics) e nos Núcleos de Prática Jurídica (SAJU) que são desenvolvidos em algumas universidades Brasileiras (RECEITA FEDERAL, 2013).

O Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal (NAF) é um projeto desenvolvido em parceria com as Instituições de Ensino Superior (IES), que tem como objetivo “oferecer serviços contábeis e fiscais gratuitos para pessoas físicas e jurídicas de menor poder aquisitivo”. É importante destacar que o NAF não substitui escritórios de contabilidade, mas fornece atendimento àqueles que não têm condições de pagar pelos serviços prestados. Os alunos que participam desse projeto recebem capacitação da Receita Federal para que possam realizar os atendimentos que ocorrem nas instituições de ensino (RECEITA FEDERAL, 2021).

A cooperação entre as Instituições de ensino e a Receita Federal, permite que muitas pessoas consideradas hipossuficientes recebam atendimentos relacionados aos serviços básicos oferecidos em relação a tributos federais. Há nessa relação um compartilhamento de responsabilidades e a constituição de um elo fundamental entre governo e cidadãos. A Receita Federal, através de seus funcionários oferece treinamentos aos alunos e professores, para que ambos estejam aptos ao atendimento ao público. Percebe-se que com esse projeto os alunos têm a oportunidade de colocar em prática o que aprendem no ambiente acadêmico, e têm acesso a conhecimentos e procedimentos legais e tributários. Conseqüentemente após essa experiência ficam mais preparados para o mercado de trabalho (FREITAS et. al., 2018).

A Receita Federal (2020) citada pelo Conselho Regional de Contabilidade de Goiás (2020) reforça a importância do NAF e os benefícios para a comunidade, para as universidades e também para a administração tributária. Por meio do NAF a administração tributária tem a oportunidade de treinar e fornecer conhecimento contábil e fiscal aos estudantes participantes. Além disso, há uma ênfase na ética profissional, com o intuito de que estes alunos ao ingressarem no mercado de trabalho cumpram seu papel enquanto cidadãos e profissionais conscientes.

Segundo NAF (2017), citado por Freitas et. al. (2018, p. 64), esta entidade atua em três frentes. A primeira frente refere-se ao atendimento aos contribuintes de baixa renda, micro e pequenas empresas que enfrentam dificuldades para resolver diferentes no âmbito da Receita Federal. A segunda frente é a promoção da consciência cidadã e moral tributária, por meio da educação fiscal. A terceira frente se refere a proporcionar aos estudantes de Ciências Contábeis e Comércio Exterior aprendizado, prática profissional, plataformas interativas e uma conscientização quanto a função social dos tributos.

O NAF fortalece o conhecimento dos estudantes através da prática e dos grupos de estudo, trabalha o sentido social dos tributos estudo, trabalha o sentido social dos tributos e faz

com que os estudantes reflitam sobre seu papel como futuros profissionais. São inúmeras as vantagens do NAF para os estudantes, e elas refletem diretamente no futuro de cada um deles. As principais vantagens apresentadas por Saito e Marchioretto (2016, p. 8) são:

- I. Um maior acesso às informações, com diálogo simples e objetivo, visando aproximar o cidadão da cidadania por meio da educação fiscal.
- II. Assistência contábil e fiscal por acadêmicos orientados por professores contadores;
- III. Fortalecimento da formação prática dos estudantes;
- IV. Redução da informalidade econômica pela legalização das empresas MEI, indicando as vantagens da formalização.

Implementar os Núcleos em todo território nacional sempre foi um dos objetivos da Receita Federal. Com o apoio do EUROsocial, que é “um consórcio que agrupa mais de 80 instituições europeias e latino-americanas com experiência em diferentes áreas temáticas que guardam relação com a coesão social na América Latina” o projeto ganhou ainda mais destaque e em 2015 alguns países começaram a demonstrar interesse em implantar o NAF em seus territórios. A Costa Rica, foi pioneira sendo o primeiro país onde foi inaugurado um Núcleo fora do Brasil. Depois foram também inaugurados em outros países como México, Bolívia, Equador, Honduras, Guatemala, Chile, El Salvador, Peru e na Colômbia. Atualmente, o NAF está presente em 11 e existem mais de 300 Núcleos formalizados (RECEITA FEDERAL, 2019; 2020).

Segundo Relatório NAF do Primeiro Semestre de 2020 em 2015 haviam 45 Núcleos, somente no Brasil, no ano de 2006 esse número quase quadruplicou e foram registrados 177. Nos anos seguintes esse aumento continuou sendo observado e segundo dados recentemente coletados em 2020, atualmente são 409 Núcleos registrados formalmente, somente no Brasil (REDE NAF, 2020).

Com o início da pandemia causada pelo vírus Covid-19, as aulas de todas as instituições de ensino foram suspensas no início de março, quando o NAF já tinha iniciado o atendimento ao público, principalmente devido ao prazo de entrega da declaração Anual de Imposto de Renda de pessoa física. A pandemia fez com que o NAF precisasse se readaptar, para poder auxiliar os contribuintes em suas necessidades. Algumas instituições iniciaram os atendimentos a distância, isso exigiu que a Receita Federal se organizasse, para que mais Núcleos também aderissem a essa nova modalidade. Apesar da suspensão dos atendimentos presenciais foram celebradas novas parcerias com 10 instituições de ensino, como pode ser observado no quadro abaixo (REDE NAF, 2020).

Pesquisas anteriores

A Educação Fiscal e mais especificamente o Núcleo de apoio Contábil e Fiscal tem embasado diversas pesquisas em que são trabalhados no referencial teórico assuntos como a educação fiscal, o papel social dos tributos e o NAF. Freitas, Rover, Silva e Almeida (2018) desenvolveram um estudo cujo objetivo principal foi promover o exercício da cidadania por meio da educação fiscal. O artigo apresenta os resultados da implementação de um projeto de extensão social e um dos resultados foi evidenciar a necessidade de implementação de mais projetos de educação fiscal, uma vez que foi identificada urgência da sociedade em debater este tema. Além, disso, com o estudo foi possível concluir que o NAF tem um papel fundamental na promoção da

educação cidadã.

Saito e Marchioretto (2016) desenvolveram um estudo com intuito de apresentar considerações a respeito do NAF, uma vez que ele se apresenta como uma solução para atender aqueles que não tem condições de pagar por ajuda. Como resultado elas concluíram que os NAFs são modelos inovadores de educação empreendedora eficiente para interagir com o cidadão e contribuir para o fortalecimento da cidadania. O projeto apresenta vantagens para comunidade e alunos, os primeiros são favorecidos com atendimentos gratuitos e os estudantes aplicam seus conhecimentos na prática e se desenvolvem, favorecendo assim o desenvolvimento profissional.

O estudo de Santana, Silva, Santos e Souza (2020) teve como objetivo demonstrar a importância do NAF para os alunos, comunidade e analisar quais são os principais serviços prestados. Foi possível concluir que o projeto é muito importante para a disseminação de conhecimentos, para o desenvolvimento profissional dos alunos e para os contribuintes.

Gomes, Morais e Monteiro (2021) descrevem as atividades do NAF com intuito de evidenciar a importância do projeto para os estudantes de uma instituição de ensino do Ceará. Após desenvolvimento do estudo foi possível concluir que o projeto é importante para todos, sociedade, alunos, Receita Federal e contribuintes.

Campos e Cazella (2020) analisaram o perfil dos atendimentos realizados pelo NAF e os resultados indicaram que 60% dos atendimentos realizados foram em relação a Declaração de Imposto de Renda de Pessoa física e Microempendedor individual. A contribuição para a comunidade são os serviços prestados de forma gratuita e também auxilia a aproximar a Receita Federal do cidadão.

Freitas, Gadler, Perazzoli e Rover (2018) buscam compreender a percepção de alunos do ensino médio em relação aos tributos e como resultado perceberam que é muito importante discutir mais sobre o tema e demonstrar os mecanismos de controle dos agentes públicos. Ao fim do estudo é evidenciada a necessidade de implementação de projetos de educação fiscal para exercício da cidadania.

METODOLOGIA DA PESQUISA

Este estudo tem natureza descritiva, uma vez que visa demonstrar a contribuição do Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal (NAF) para construção da cidadania, na perspectiva dos coordenadores de NAF, dos estudantes engajados nos projetos e dos contribuintes que utilizam os serviços. Como procedimento do estudo, foi utilizada pesquisa de campo por meio da aplicação de questionários e entrevistas, além de uma pesquisa documental nos relatórios do NAF disponíveis em Brasil (2021). Quanto à abordagem, a pesquisa tem natureza qualitativa e quantitativa, sendo utilizada a estatística descritiva para análise dos dados coletados da amostra.

O universo da pesquisa em questão é formado por três fontes: os coordenadores de Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal (NAF), os estudantes que fazem parte desse projeto e os contribuintes que utilizam desse serviço. Buscando alcançar coordenadores de todo Brasil, foram enviados e-mails para todos aqueles que têm dados cadastrados no site da Receita Federal, totalizando 246 e-mails, muitos não puderam ser entregues aos destinatários e muitos professores responderam informando que não são mais responsáveis pelo NAF.

Exceto pelos coordenadores de NAF, cuja coleta foi realizada a nível nacional, o universo de estudantes e contribuintes da pesquisa foram aqueles vinculados ao NAF de uma Instituição de Ensino Superior (IES) de Minas Gerais, devido à maior facilidade no acesso a esses contatos. O critério de escolha destes interage com a escolha do tema, uma vez que a educação fiscal visa o fortalecimento do exercício da cidadania e para isso visa alcançar a todos os cidadãos. Para o estudo em questão foi utilizada uma amostra final com 24 coordenadores do NAF de diferentes estados, 27 contribuintes atendidos pelo NAF de uma IES privada de Minas Gerais, e 94 alunos e ex alunos dessa mesma IES em quatro diferentes campi. O critério para escolha da amostra interage com o tema escolhido, uma que foi esperado com esta pesquisa analisar a contribuição para a construção da cidadania sob perspectiva dos alunos participantes do projeto e da comunidade atendida.

Os questionários foram aplicados por meio do Google Forms visando maior alcance e menor contato direto com os participantes da pesquisa tendo em vista a necessidade de distanciamento social provocada pela pandemia. Já as entrevistas foram realizadas por meio de conversa pelo telefone utilizando um roteiro semiestruturado, com um representante de cada grupo visando aprofundamento no entendimento das informações levantadas no questionário. Por fim, foi realizado um levantamento de dados relativos aos atendimentos prestados pelo NAF, referentes aos atendimentos entre 2017 e 2020. Em relação ao tratamento de dados foi utilizado o método da estatística descritiva, sendo apresentados por meio de tabelas e gráficos ilustrativos. Para analisar as entrevistas foi feita uma análise do discurso.

Com relação às limitações da pesquisa, destaca-se um problema na coleta dos dados, tendo em vista que os atendimentos remotos destacaram as dificuldades que muitas pessoas ainda têm em relação à tecnologia. Muitos contribuintes tiveram dificuldades para responder o questionário devido a esta limitação e receio de clicar em link desconhecido. Além disso, muitos dos contatos dos coordenadores de NAF se encontram desatualizados no site da Receita Federal.

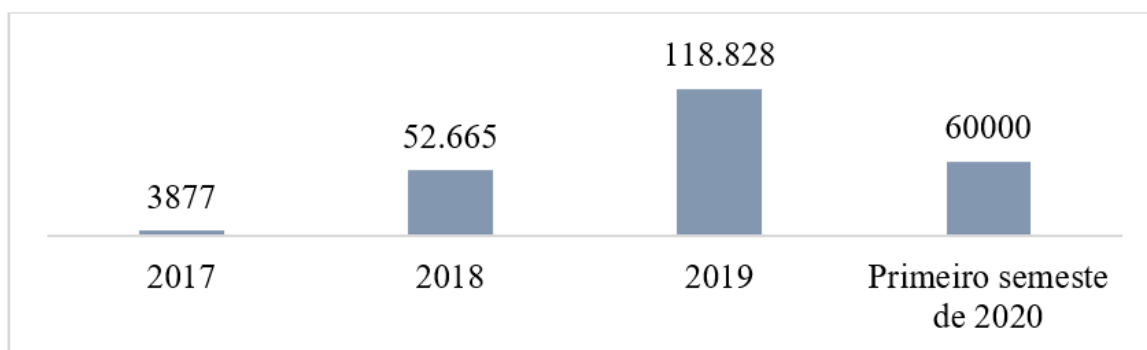
RESULTADOS DA PESQUISA

Nesta seção será realizado o processo de análise dos resultados obtidos na pesquisa através dos questionários aplicados, das entrevistas realizadas e dos dados levantados quanto aos atendimentos do NAF na IES selecionada. A análise dos resultados foi guiada pela pretensão de se atender aos demais objetivos específicos da pesquisa

Atendimentos do NAF

O NAF desde sua criação em 2011 até 2021 já atendeu muitos contribuintes e permitiu que alunos de todo Brasil tivessem a oportunidade de aprender na prática as questões fiscais, tributárias e desenvolver diferentes habilidades. Segundo relatório divulgado sobre as atividades no primeiro semestre de 2020 pela Rede NAF (2020) atualmente 409 núcleos estão abertos. Pode-se afirmar que o número de NAFs já superou o apresentado no último relatório consolidado, uma vez que mesmo em meio a pandemia novas parcerias foram celebradas. O Gráfico 1 apresenta o número de atendimentos realizados nacionalmente pelo NAF.

Gráfico 1 - Número de atendimentos do NAF em todo Brasil

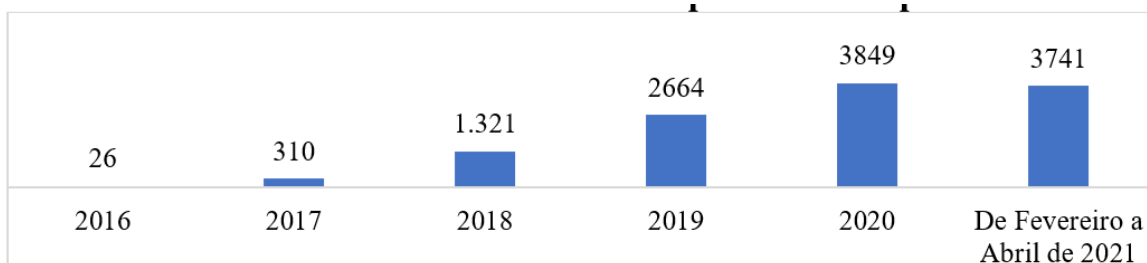


Fonte: Adaptado de Brasil (2021)

Os relatórios da Rede NAF apresentam o número de atendimentos no NAF de 2017 até o primeiro semestre de 2020 e demonstram como a cada ano o número de atendimentos cresceu muito, sendo que o maior crescimento aconteceu de 2017 para 2018. Segundo relatório do primeiro semestre de 2020, mesmo com a pandemia e a necessidade de mudar a modalidade de atendimento de presencial para remoto, o projeto conseguiu atender mais de 60 mil contribuintes em todo Brasil.

O NAF IES privada de Minas Gérias iniciou suas atividades efetivamente em 2016. Desde sua inauguração até a realização deste estudo, 237 alunos tinham participaram do projeto e mais de 11.911 contribuintes foram atendidos. O gráfico 2 apresenta o número de atendimentos do referido NAF de 2016 até abril de 2021.

Gráfico 2 - Total de atendimentos realizados pelo NAF IES privada de MG



Fonte: Resultados da Pesquisa (2021)

Analisando o Gráfico é possível perceber que o número de contribuintes atendidos cresceu muito, sendo que o maior crescimento ocorreu de 2016 para 2017. O segundo maior crescimento ocorre de 2017 para 2018. É importante destacar que somente nos primeiros meses de 2021 o número de atendimentos quase se equipara aos atendimentos de 2020. A Tabela 1 apresenta ranking dos 8 principais atendimentos de 2019 até 2021.

Tabela 1 - Principais atendimentos do NAF de IES privada de Minas Gerais

Serviços	2019	%	2020	%	2021	%
Orientação e envio de Declaração de IR de Pessoa Física	1406	57,8%	1383	37,4%	1698	49,8%
Informações sobre o NAF	302	12,4%				
Microempreendedor Individual (MEI)	288	11,8%	636	17,2%	592	17,4%
Isenção de Imposto por Moléstia Grave	141	5,8%				
Parcelamento de Dívida	88	3,6%				
PER/DCOMP	80	3,3%	84	2,3%	56	1,6%
Auxílio a Associação	73	3,0%				
Parcelamento de Dívida	53	2,2%				
Consulta da Situação Fiscal			656	17,8%	533	15,6%
Auxílio a regularização de CPF			415	11,2%	164	4,8%
Orientação e Preenchimento do Auxílio Emergencial			407	11,0%	126	3,7%
ITR			69	1,9%		
E-Social - Auxílio e Orientação			46	1,2%		
BEM- Benefício Emergencial					72	2,1%
NAF Virtual					168	4,9%
Total dos principais serviços prestados	2431	100%	3696	100%	3409	100%

Fonte: Resultados da pesquisa (2021)

A Tabela 1 demonstra que os principais atendimentos realizados pelo NAF da IES estudada de 2019 até abril de 2021. Em 2019 o principal atendimento realizado foi Orientações e envio de declaração de Imposto de Renda, o segundo atendimento mais realizado foi informações sobre o NAF, seguido de Microempreendedor individual.

Em 2020 o principal atendimento realizado foi Orientação e envio de Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física foi o atendimento realizado, seguido da Consulta Fiscal e em terceiro lugar Orientação e Apoio ao Microempreendedor individual.

Em 2021 pelo terceiro ano consecutivo o principal atendimentos foi Orientação e envio da Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física. Orientação e apoio ao Microempreendedor individual foi o segundo atendimento mais realizado e Consulta a situação fiscal foi o terceiro. O Benefício emergencial foi um novo serviço ofertado, buscando dar auxiliar os contribuintes durante a pandemia.

Coordenadores de Núcleos de Apoio Contábil e Fiscal

A coleta de dados foi realizada com uma amostra de 24 coordenadores de Núcleos de Apoio contábil e Fiscal de Minas Gerais, São Paulo, Rio Grande do Sul, Bahia, Ceará, Pará e Santa Catarina. A Tabela 2 apresenta os principais desafios enfrentados durante a pandemia, com o fim do atendimento presencial e início dos atendimentos virtuais, sendo os valores médios apresentados conforme escala crescente de concordância que vai de 1 à 4.

Tabela 2 - Os principais desafios enfrentados durante a pandemia, com o fim do atendimento presencial e início dos atendimentos virtuais

Itens	Média	Desvio Padrão
Motivar os alunos	3,33	0,96
Suporte da Receita Federal	2,08	1,10
Suporte da Universidade/faculdade	2,38	1,01
Limitações tecnológicas	2,88	0,90
Falta de ferramentas para trabalho home office	2,58	1,10

Fonte: Resultados da pesquisa (2021)

Observa-se por meio da Tabela 2 que o principal desafio enfrentado com o início dos atendimentos remotos foi motivar os alunos. Esse item teve a maior média e um dos menores desvios o que indica que não teve uma variabilidade muito grande de respostas. As limitações tecnológicas também foram apontadas pelos coordenadores como um dos principais desafios enfrentados, uma vez que apresentou segunda maior média e menor desvio.

Conforme entrevista com a coordenadora do NAF de uma Instituição de Ensino Superior (IES) Privada de Minas Gerais, foi difícil motivar os alunos por vários motivos, entre eles pode-se destacar a dificuldade que muitas enfrentaram com o ensino remoto de modo geral por não ter computador, por problemas com internet e também por desinteresse de aprender pelo método remoto. Além disso no presencial os alunos conseguiam analisar documentos, conversar melhor com os contribuintes e nos atendimentos remotos é mais difícil entender a situação do contribuinte, já que muitos não sabiam explicar bem o que estava acontecendo.

A Tabela 3 apresenta a percepção dos coordenadores em relação ao projeto NAF durante a pandemia, sendo os valores médios apresentados conforme escala de concordância.

Tabela 3 - Análise da concordância quanto ao NAF durante a pandemia

Itens	Média	Desvio
Durante os atendimentos virtuais os alunos ficaram mais participativos.	2,50	0,98
Durante os atendimentos virtuais nada mudou em relação a participação dos alunos	1,96	1,00
Com a mudança do atendimento presencial para virtual muitos alunos desistiram do projeto.	2,54	1,18
Com a mudança do atendimento presencial para o virtual nada mudou em relação a participação dos alunos.	2,17	1,27
Os alunos tiveram mais oportunidades de aprendizado durante os atendimentos virtuais.	2,71	1,20
A percepção dos alunos quanto a importância das questões tributárias foi alterada durante a pandemia.	2,63	1,01
O NAF contribuiu para que os alunos em meio ao contexto atual, entendessem o papel social dos tributos.	3,29	0,91
A percepção dos contribuintes quanto a importância das questões tributárias foi alterada durante a pandemia.	2,21	0,98
A atuação do NAF foi imprescindível para a Receita Federal durante a pandemia.	3,13	0,90
A atuação do NAF foi imprescindível para a os contribuintes durante a pandemia.	3,25	0,94
A atuação do NAF foi imprescindível para os alunos durante a pandemia.	2,96	0,91

Fonte: Resultados da pesquisa (2021)

De acordo com os dados apresentados na Tabela 3 e com base na escala de concordância de 4 pontos, pode-se observar que a afirmação que obteve maior média foi “O NAF contribuiu

para que os alunos em meio ao contexto atual, entendessem o papel social dos tributos.”, mostrando que a maioria dos coordenadores que responderam ao questionário concordam totalmente com essa afirmação. O desvio padrão desta afirmativa foi o terceiro menor desvio encontrado, o que demonstra menos variabilidade e mais concisão nas respostas.

A segunda maior média encontrada demonstra que na perspectiva dos coordenadores o NAF foi imprescindível para os contribuintes durante a pandemia. A terceira maior média e menor desvio, demonstram os coordenadores entendem que o NAF foi imprescindível para a receita Federal durante o ano de 2020 e vem sendo muito importante também no primeiro quadrimestre de 2021.

Para a coordenadora de NAF entrevistada, a pandemia evidenciou as dificuldades que muitas pessoas têm com a tecnologia. A percepção de que muitas pessoas estavam perdidas e aflitas com a suspensão dos atendimentos presenciais para declaração de imposto de renda, recebimento de benefícios motivou a criação desta nova modalidade de atendimento. Graças a essa parceria e a adoção dos atendimentos remotos muitas pessoas puderam ser atendidas e foi possível levar informação segura e confiável aos que mais precisavam. A Tabela 4 apresenta os serviços mais procurados pelos contribuintes durante os atendimentos presenciais e remotos.

Tabela 4 - Serviços mais procurados pelos contribuintes

Atendimentos presenciais		Atendimentos remotos	
Orientação em relação a DIRPF	22	Orientação em relação a DIRPF	18
Envio de DIRPF	20	Envio de DIRPF	15
Microempreendedor individual (MEI)	18	Microempreendedor individual (MEI)	14
Parcelamento	6	Auxílio emergencial	11
		Parcelamento	7

Fonte: Resultados da pesquisa (2021)

A Tabela 4 demonstram que com o atendimento remoto os principais serviços buscados pelo NAF, não mudaram muito sendo que os principais serviços prestados em ambos os regimes de atendimento foram Orientação em relação a Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física- DIRPF, seguido de envio de DIRPF e Orientação e apoio ao Microempreendedor Individual. Durante a pandemia muitos contribuintes buscaram informações sobre o auxílio emergencial, sendo esse então um novo serviço atendido pelo NAF a partir de 2020.

Os resultados corroboram com o estudo de Santana *et al.* (2020), em que analisaram as demandas mais atendidas e confirmam que a maioria dos atendimentos são relacionados a Declaração de imposto de renda e seguido pelo atendimento a Microempreendedores, que crescem cada vez mais. Inclusive somente durante o ano de 2020 segundo dados do Governo do Brasil (2021) o número de MEIs cresceu 8,4% em relação a 2019.

Estudantes participantes do Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal (NAF)

A coleta de dados foi realizada com uma amostra de 94 alunos de uma Instituição de Ensino Superior (IES) privada situada em Minas Gerais, contemplando a atuação do Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal (NAF) em quatro campi. Quanto aos respondentes, 52 são do gênero feminino e 42 do gênero masculino. Eles estão concentrados na faixa de até 25 anos e 83% são solteiros.

Tabela 5 - Análise da contribuição para aquisição de conhecimentos relacionados aos tributos

Itens	Média	Desvio Padrão
Sala de aula	2,62	0,53
Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal	2,79	0,46
Consulta a material da internet	2,69	0,53
Órgãos Públicos	2,34	0,68
Outros cursos	2,36	0,64
Experiência profissional	2,74	0,50

Fonte: Resultados da pesquisa (2021)

De acordo com os dados apresentados na Tabela 5, pode-se observar que a afirmação que obteve maior média foi Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal, isso demonstra que a maioria dos alunos que respondeu ao questionário acredita que o NAF tem uma contribuição relevante para a aquisição de conhecimentos relacionados aos tributos. O desvio padrão desta afirmativa foi o menor encontrado, o que demonstra que houve pouca variabilidade de respostas.

A experiência profissional obteve a segunda maior média e segundo menor desvio, mostrando que diversos alunos adquiriram muitos conhecimentos a partir do momento que tiveram uma vivência profissional.

Durante a entrevista com a aluna que atuou como monitora no projeto, ela esclarece que o NAF foi muito importante para a aquisição de conhecimentos em relação aos tributos principalmente porque os alunos se deparam com diversas situações diante do fisco, aí eles precisam colocar em prática o que aprenderam em sala de aula, estudar assuntos relacionados as diversas situações e aplicar o que aprendeu.

Os dados obtidos com a pesquisa e entrevista corroboram com os estudos feitos por Saito e Marchioretto (2016) que analisaram as vantagens do NAF para os alunos, principalmente sobre a ótica da aquisição de conhecimentos e desenvolvimento profissional e Moraes e Monteiro (2021) que reforçam que a vivência permite que os alunos obtenham muitos conhecimentos para entrar no mercado de trabalho bem mais preparados.

Tabela 6 - Análise sobre a conscientização tributária

Itens	Média	Desvio padrão
A conscientização tributária é relevante para uma formação cidadão.	3,79	0,51
Programas de Educação Fiscal contribuem para conscientização tributária.	3,79	0,51
Os programas de Educação fiscal estimulam a mudança de valores, crenças e culturas do indivíduo, contribuindo para o exercício da cidadania.	3,50	0,81
Participar do NAF contribui para que o estudante se torne um cidadão mais participativo e consciente.	3,61	0,69

Fonte: Resultados da pesquisa (2021)

A Tabela 6 demonstra que a afirmação que obteve maior média foram “A conscientização tributária é relevante para uma formação cidadão” e “Programas de Educação Fiscal contribuem para conscientização tributária”. Ambas afirmativas tiveram os menores desvios, demonstrando que não houve muita variabilidade.

Em sua entrevista a monitora destaca que o NAF contribuiu para a conscientização porque o aluno senta ali com o contribuinte na hora do atendimento e explica ao contribuinte o porquê do tributo ali cobrado. Com isso além de resolver a demanda específica, os contribuintes

recebem informações para evitar futuras pendências.

Os dados demonstram que a maioria dos alunos percebe a importância da conscientização tributária, do papel dos programas de educação fiscal para contribuir para o exercício da cidadania. Os dados e entrevista corroboram com estudos anteriores feitos por Freitas *et al.* (2018), Saito e Marchiretto (2019), Santana *et al.* (2020), Campos e Cazella (2020) quanto à importância da Educação fiscal e do NAF, no fortalecimento da cidadania, por meio dos conhecimentos compartilhados e conscientização tributária.

Quando questionados quanto a experiência no NAF, para 54% dos respondentes a experiência no NAF foi excelente. Para 40% dos alunos a experiência foi ótima. Para 4% dos alunos a experiência foi indiferente e para 2% ruim.

Contribuintes

A coleta de dados foi realizada com uma amostra de 27 contribuintes que foram atendidos no NAF de uma Instituição de Ensino Superior (IES) privada em um dos seus campi de atuação. Quanto aos respondentes 17 são do gênero feminino e 10 do gênero masculino. A maioria se concentra na faixa de acima de 50 anos, sendo a faixa de 21 a 50 e são solteiros. A Tabela 7 apresenta a análise da concordância dos participantes quanto aos conhecimentos concernentes a Educação Fiscal.

Tabela 7 - Análise da concordância quanto aos conhecimentos concernentes a educação fiscal

Itens	Média	Desvio
Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.	3,38	0,80
Em relação a função social do tributo é correto afirmar que são eles que permitem que o estado financie os direitos fundamentais, e também promove o desenvolvimento de direitos garantias fundamentais	3,35	0,80
A Educação Fiscal pode ser entendida como uma nova prática educacional que tem como objetivo o desenvolvimento de valores e atitudes, competências e habilidades necessárias ao exercício de direitos e deveres na relação recíproca entre o cidadão e o Estado	3,50	0,81
O NAF contribuiu para que você adquirisse novos conhecimentos em relação as questões tributárias?	3,69	0,79

Fonte: Resultados da pesquisa (2021)

De acordo com os dados apresentados na Tabela 7 e com base na escala de concordância de 4 pontos, pode-se observar que a afirmação que obteve maior média foi “O NAF contribuiu para que você adquirisse novos conhecimentos em relação as questões tributárias”, mostrando que a maioria dos contribuintes que responderam ao questionário concordam totalmente que o NAF contribuiu para aquisição de novos conhecimentos.

Durante entrevista realizada com uma contribuinte atendida pelo NAF da PUC- MG ela relatou que o NAF contribuiu muito para que ela adquirisse novos conhecimentos principalmente em relação ao Imposto de renda. Ela relata que durante o atendimento os alunos se preocuparam em explicar muitos aspectos relacionados ao imposto de renda, que até então ela não tinha conhecimento.

Os estudos realizados por Gomes *et al.* (2021), Saito e Marchioretto (2016) e Campos e

Cazella (2020) abordam a importância do NAF como disseminador de conhecimentos e informações, reforçando os resultados alcançados na presente pesquisa.

Os dados da Tabela 7 também demonstram que a maioria dos contribuintes tem conhecimentos em relação a conceitos básicos relacionados a educação fiscal e aos tributos, uma vez que a maioria concordou totalmente com os conceitos apresentados sobre Educação fiscal. A Tabela 8 apresenta a análise da concordância dos respondentes em relação as contribuições do NAF para o fortalecimento da cidadania e sua importância para a sociedade.

Tabela 8 - Análise da concordância quanto ao NAF e a cidadania

Itens	Média	Desvio
O NAF e os programas de educação de modo geral, criam condições para uma relação harmoniosa entre o Estado e o cidadão.	3,54	0,86
A conscientização tributária relevante para uma formação cidadão.	3,42	0,99
Possuir mais conhecimentos em relação aos tributos é relevante para melhorar a participação social e monitoramento das aplicações dos recursos públicos.	3,50	0,95
Os programas de Educação fiscal estimulam a mudança de valores, crenças e culturas do indivíduo, contribuindo para o exercício da cidadania.	3,38	0,98
Conhecer o NAF contribuiu para que você pudesse entender a importância dos tributos para a sociedade.	3,58	0,86
Conhecer o NAF contribuiu para que você desejasse se tornar um cidadão mais participativo.	3,35	0,85
Os programas de educação fiscal são importantes para a sociedade.	3,62	0,85
O NAF é importante para a sociedade.	3,65	0,85

Fonte: Resultados da pesquisa (2021)

De acordo com os dados apresentados na Tabela 8 e com base na escala de concordância de 4 pontos, pode-se observar que a afirmação que obteve maior média foi “O NAF é importante para a sociedade.” mostrando que a maioria dos contribuintes que responderam ao questionário concordam totalmente com a afirmação. Esta afirmação possui o menor desvio, mostrando que há uma concisão nas respostas.

Para a contribuinte entrevistada do NAF é muito importante para a sociedade principalmente pelo acolhimento que ele dá as pessoas mais vulneráveis como idosos e pessoas de baixa renda. Os alunos e professores se aproximam dessas pessoas, buscam entender sua situação e resolve-la da melhor forma. Para ela o NAF é um multiplicador de conhecimento, já que além dos alunos resolverem a demanda apresentada eles informam e ensinam muitas questões para os contribuintes. A entrevistada acredita que durante a pandemia o atendimento prestado pelo NAF foi muito importante porque eles auxiliam muito as pessoas diante das novidades como por exemplo auxílio emergencial e puderam receber auxílio e informações confiáveis.

O Item “Os programas de educação fiscal são importantes para a sociedade.” Possui a segunda maior média e segundo menor desvio. A terceira maior média indica que os contribuintes afirmam que conhecer o NAF contribuiu para que você pudesse entender a importância dos tributos para a sociedade. Os dados demonstram que a maioria dos contribuintes concorda totalmente com as afirmações em relação a importância do NAF para sociedade, para compreensão em relação as questões tributárias, para que o contribuinte se torne mais participativo, tenha uma formação cidadã e auxilia na construção de uma relação melhor com o estado.

A entrevistada ressalta que o NAF leva informação e conhecimento as pessoas, fazendo

com que eles conheçam seus deveres. Em sua concepção quando a pessoa tem mais conhecimentos ela está menos propensa a cometer erros. Ela relata que todo o conhecimento adquirido durante os atendimentos fez com que ela se questionasse mais a forma de tributação no Brasil, a aplicação do dinheiro arrecadado, tornando-se assim uma pessoa mais consciente e participativa.

Os estudos de Gomes *et al.* (2021), Freitas *et al.* (2018), Saito e Marchioretto (2016), Santana *et al.* (2020), Campos e Cazella (2020) corroboram com os dados apresentados no presente estudo ao concluir que o NAF é muito importante para a sociedade, tanto pela prestação de serviços as pessoas hipossuficientes, quanto pela disseminação de informações e conhecimentos.

Quando questionados quanto a experiência no NAF, 11,78% dos contribuintes responderam que tiveram uma experiência excelente no NAF, 15% dos contribuintes responderam que tiveram uma ótima experiência e 7% responderam que a experiência foi indiferente. É possível perceber que para 93% dos respondentes tiveram uma experiência positiva no NAF e não foram relatadas experiências negativas. Isso demonstra o diferencial do atendimento prestado e que o projeto tem sido importante no auxílio às pessoas hipossuficientes.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nesta pesquisa buscou-se demonstrar a contribuição do Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal para construção da cidadania, e foi constatado na ótica dos coordenadores, estudantes participantes do NAF e contribuintes como o NAF contribuiu para a construção da cidadania uma vez que o projeto na percepção dos participantes da pesquisa cumpre com o objetivo de oferecer orientação contábil e fiscal a pessoas físicas de baixa renda, microempreendedores individuais e entidades sem fins lucrativos, e desperta no cidadão a importância dos tributos. Assim, percebe-se sua importância no fortalecimento do exercício da cidadania, participação social e na formação de pessoas mais comprometidas com o bem comum.

Os dados relativos ao número de atendimentos realizados pelo NAF da instituição privada de Minas Gerais demonstram o número de atendimentos remotos superou o número de atendimentos realizados de 2016 até dezembro de 2019. Isso reforça a importância do NAF durante o período de pandemia, uma vez que 7.590 contribuintes receberam o atendimento que precisavam em um momento tão delicado. Em relação aos atendimentos nacionais no primeiro semestre de 2019 foram 62.586 atendimentos realizados e no primeiro semestre de 2020 mais de 60.000, demonstrando que a nível nacional percebe-se a atuação dos Núcleos no auxílio aos contribuintes durante a pandemia.

Com a pandemia causada pelo vírus Covid-19 os atendimentos presenciais foram suspensos e pensando principalmente nas necessidades dos contribuintes, o NAF precisou se reinventar e adaptar para os atendimentos remotos. Segundo dados da pesquisa, as ferramentas mais necessárias para a realização destes atendimentos foram o computador e celular. As limitações tecnológicas foram um dos principais desafios, mas o maior desafio foi motivar os alunos a continuar no projeto. Muitos alunos ficaram desmotivados para aprender nessa nova modalidade, mas muitos também não puderam prosseguir por problemas com computador e internet, que impossibilitavam os atendimentos aos clientes. O tipo de atendimento mais buscado não mudou,

permaneceu sendo Declaração de imposto de renda, seguido de MEI, mas novos atendimentos foram acrescentados como por exemplo Auxílio e benefício emergencial. Foi possível perceber que a pandemia trouxe vários desafios para a realização dos atendimentos do NAF, sendo a tecnologia e o engajamento dos alunos os fatores críticos, mas estes fatores não impediram que o NAF atendesse vários contribuintes em 2020 e 2021, tendo papel fundamental durante a pandemia, inclusive novos núcleos foram criados em diferentes estados.

Em relação a contribuição do Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal para a formação acadêmica e vida profissional dos estudantes de Ciências Contábeis foi possível concluir que para a maioria dos estudantes os alunos adquirem mais conhecimentos em relação aos tributos no NAF. A maioria dos participantes entendem e que a conscientização tributária é relevante para a formação cidadã e que os programas de Educação fiscal têm um papel muito relevante em relação a essa contribuição social. A experiência de participar do NAF segundo a maioria dos alunos foi muito positiva. A análise dos dados coletados permite concluir que participar do NAF é muito importante para formação acadêmica e profissional, uma vez que eles adquirem novos conhecimentos, colocam em prática o que aconteceu na teoria, ajuda no desenvolvimento de habilidades e competências. Os alunos chegam mais preparados no mercado de trabalho e com um diferencial que é a formação humanista.

Em relação a contribuição do Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal para a comunidade atendida pode-se concluir que ele contribuiu muito para que o contribuinte adquirisse novos conhecimentos em relação as questões tributárias. A maioria dos respondentes concordam que o NAF é muito importante para a sociedade, tanto em relação a prestação de serviços para aqueles que mais precisam, quanto pela disseminação de informações e conhecimentos. Muitos contribuintes reforçam a importância do NAF para melhorar a participação social, uma vez que os indivíduos com mais informações e conhecimentos, tem mais condições para se tornar um indivíduo mais participativo. A grande maioria dos contribuintes analisa a experiência de forma positiva, sendo que para 80% foi excelente e eles reforça que o acolhimento, dedicação, atenção e empenho em resolver as questões e ensinar para os contribuintes temas concernentes a questão tributária.

A pesquisa corrobora com estudos realizados por Saito e Marchioretto (2016), Freitas, Rover, Silva e Almeida (2018), Freitas, Gadler, Perazzoli e Rover (2018), Santana *et al.* (2020), Campos e Cazella (2020) e Gomes, Morais e Monteiro (2021) que ao longo do referencial teórico que apontam a importância do NAF para construção da cidadania. Além disso, contribuiu para a divulgação da educação fiscal, dos programas de educação fiscal e de modo especial do NAF.

É importante destacar que, os resultados e a conclusão desta pesquisa, limitam-se ao período levantado e tiveram como limitação a dificuldade de contato com a amostra devido a limitações tecnológicas e tempo. Recomenda-se, realizar pesquisas futuras com o propósito de comparar os dados levantados observando os resultados quanto a importância do NAF para a construção da cidadania.

Diante dos resultados apresentados, almeja- e incentivar a formação de novas parcerias entre a Receita Federal e as Instituições de ensino, uma vez que são contatados os benefícios deste projeto para a sociedade que até então não era atendida e acolhida. Além disso, percebe-se que a participação dos alunos no projeto contribui muito na formação profissional e humana. O NAF permite criar profissionais mais conscientes, responsáveis, comprometidos com valores éticos e que buscam sempre o bem comum.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. NAF. Relatórios NAF. 2021. Disponível em: < <https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal/naf/boletins/relatorios-naf> > . Acesso em: 25 mai. 2021.
- CADORIN, Caroline Tonin. EDUCAÇÃO FISCAL: trajetória, perspectivas e prática cidadã transformadora. Rei revista de educação do Ideau. Vol. 12 – Nº 25 – Janeiro – Junho 2017 Semestral.
- CAMPOS, Giovani Correa; CAZELLA, Carla Fabiana. 2020. Atendimento gratuito aos contribuintes do Fisco Federal: Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal de Chapecó-SC. 2020. Cafí, v. 3 n. 2, p. 239- 252. ISSN 2595-1750. Disponível em: < <https://revistas.pucsp.br/index.php/CAFI/article/view/48680/32479> . Acesso em: 17mai. 2021.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE GOIAS. Núcleos de Apoio Contábil e Fiscal se consolidam na América Latina. Disponível em: <<https://crcgo.org.br/novo/?p=11307>> Acesso em : 03 out. 2020.
- ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA. Função social dos tributos / Programa Nacional de Educação Fiscal. 5. ed. Brasília: ESAF, 2014. Disponível em: < <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4253/1/Caderno3-2014.pdf> > . Acesso em : 09 out. 2020.
- ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA – ESAF. Educação Fiscal: Tributação, Orçamento e Coesão Social. Estado e Tributação. 2018. Unidade 2 – Tributação e fundamentos do estado republicano: cidadania e Educação Fiscal ancoradas no dever fundamental de pagar tributos.
- FREITAS, Marcia Marcondes Diniz de. ROVER, Ardinete. ALMEIDA , Ivonez Xavier de. SILVA, Ricardo de Deus e. Cooperação entre Universidade e Receita Federal: Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal (NAF). Revista FOCO. ISSN: 1981-223X . V.11, nº1, p.55-77, nov./fev. 2018.
- FREITAS, Marcia Marcondes Diniz de; GADLER, Diego; PERAZZOLI, Vanesa; ROVER, Ardinete . Percepção tributaria de alunos do ensino medio de uma escola publica de campos novos: o caso de um projeto de extensão social do curso de ciências contábeis e núcleo de apoio contábil e fiscal unoesc joaçaba. 2018. Disponível em: < <https://portalperiodicos.unoesc.edu.br/apeuj/article/view/17272/9026> > . Acesso em: 17mai. 2021.
- FREITAS, Marcia Marcondes Diniz de; ROVER, Ardinete . SILVA, Ricardo de Deus; ALMEIDA, Ivonez Xavier de. O núcleo de apoio contábil e fiscal da UNOESC Joaçaba como meio de acesso à cidadania. Unoesc & Ciência - ACSA Joaçaba, v. 9, n. 2, p. 197-206, jul./dez. 2018. Disponível em : < <https://core.ac.uk/download/pdf/235125176.pdf> > . Acesso em: 17 mai. 2021.
- GOMES, Geysa Gabriela Pinheiro; MORAIS , Hugo Azevedo Rangel de ; MONTEIRO, Ricardo Aladim. NAF: um projeto de extensão que contribui para o desenvolvimento de estudantes, sociedade e instituições públicas. 2021. Disponível em: < <https://periodicos.ufv.br/elo/article/view/11625/6471> > . Acesso em: 17mai. 2021.
- MARTINELLO, Dirce Maria; NASCIMENTO, Edes Marcondes do . É possível construir a cidadania através do Programa de Educação Fiscal?.2013. Disponível em:< https://www.sindifisconacional.org.br/images/estudos/contribuicoes/Construir_Cidadania_Educacao_Fiscal.pdf > . Acesso em: 12 out. 2020
- RECEITA FEDERAL. Histórias de Trabalho da Receita Federal do Brasil - 4º Concurso. 2013. Disponível em: < <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/concurso-historias-de-trabalho-da-rfb/arquivos-pdf/historias-de-trabalho-4a-edicao-1/historias-de-trabalho-4a-edicao.pdf> > . Acesso em : 03 out.

2020.

RECEITA FEDERAL. Núcleos de apoio fiscal pelo Brasil . 2019. Disponível em : <<http://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal/naf/nucleos/nucleos>> Acesso em : 12 out. 2020.

RECEITA FEDERAL. NAF. 2020. Disponível em : <<http://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal/naf/conheca>>. Acesso em : 12 out. 2020.

RECEITA FEDERAL. Naf-Conheça o Projeto. 2021. Disponível em : <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/educacao-fiscal/educacao-fiscal/naf/conheca>> Acesso em : 05 mai. 2021.

REDE NAF. Relatório NAF do Primeiro Semestre de 2020. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal/naf/boletins/relatorios-naf/relatorio-naf-1o-semester-2020.pdf>> . Acesso em : 03 out. 2020.

SAITO, ArissaSaemy Takao. MARCHIORETTO, Dra. Iara Sônia. Como os Núcleos de Apoio Fiscal podem promover a educação empreendedora ao acadêmicos de Ciências Contábeis. Acesso em : 01/03/2019. Disponível em : <<https://rednaf.educacionfiscal.org/files/2016-06/04042016%20COMO%20OS%20NUCLEOS%20DE%20APOIO%20FISCAL%20PODEM%20PROMOVER%20A%20EDUCACAO%20EMPREENDEDORA%20AO%20ACADEMICOS%20DE%20CIENCIAS%20CONTABEIS.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2020.

SANTANA, Anne Karolyne Aragão de; SILVA, Victor Santana da; SANTOS, Flávia Karla Gonçalves; Souza, Prof. Me. Diego Silva. A Contribuição do NAF (Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal) da Universidade Tiradentes (UNIT) para a Comunidade e os Discentes. 2020. Disponível em: <<https://eventos.set.edu.br/congenti/article/view/13609/6260>> . Acesso em: 17 mai. 2021.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA. Folder Programa de Educação Fiscal Estadual - PROEFE.2020. Disponível me : <http://www.fazenda.mg.gov.br/cidadaos/educacao_fiscal/Pesquisa/> Acesso em 12 out. 2020.

SILVA, José Francisco da. A EDUCAÇÃO PARA A CIDADANIA FISCAL: Ações do Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF no ensino fundamental e médio. 2011. Disponível em: <https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/5866/educacao_cidadania_silva.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em Acesso em 12 out. 2020.

Inserção do jovem no mercado de trabalho da contabilidade: análise entre a perspectiva empregatícia e a percepção do jovem universitário

Josmária Lima Ribeiro de Oliveira

Ana Tereza Lanna Figueiredo

Adriana Buratto de Mello

Aparecida Braz de Freitas Paiva

Júnia Darc Oliveira

Rosângela Alves de Oliveira Queiroz

Sâmia Ladeira Abud

Janine Meira Souza Koppe Eiriz

Joice de Barros Pereira Costa

Tancredo Vieira Angra da Silva

Thiago Baratho Beato

DOI: 10.47573/aya.88580.2.40.7

Resumo

A inserção do jovem no mercado de trabalho compreende um grande conflito social. As instituições de ensino superior, orientadas para a formação profissional, como agentes da relação educativa buscam diferenciação de mercado pela empregabilidade dos egressos. O presente artigo tem como objetivo relacionar os pressupostos da classe contábil para a inserção do jovem profissional, egresso do curso de Ciências Contábeis, ao mercado de trabalho, considerando as demandas as habilidades, competências e atitudes esperadas pelos empregadores e futuros colegas de trabalho; frente às expectativas dos jovens universitários. Como metodologia, a pesquisa descritiva contemplou a abordagem qualitativa e quantitativa para observar o fenômeno social aplicado, por meio de entrevistas direcionadas a 15 empregadores, além do survey direcionado a 103 jovens alunos universitários de uma IES. Os resultados revelam conformidade com trabalhos correlatos e destacam os desafios para a inserção profissional do jovem no mercado de trabalho contábil. Diante das mudanças advindas da transformação digital no ambiente de trabalho, o mercado contábil percebeu mudanças de comportamento, com aumento das exigências para a inserção do jovem. A Contabilidade é reconhecida como uma área ampla e com oportunidades, contudo os desafios enfrentados pelos jovens são desafiadores demonstrando a necessidade de preparo, favorecido por atitudes que demonstrem uma postura empreendedora e com bom domínio técnico e tecnológico.

Palavras-chave: jovem. mercado de trabalho. contabilidade.

INTRODUÇÃO

O profissional contábil, ao longo dos anos, tem obtido reconhecimento social, ampliando as expectativas dos jovens quanto à atuação profissional pela inserção em cursos de formação superior no Brasil. Antes, o guarda-livros atido à escrituração contábil e manutenção do acervo documental executava um trabalho mecânico, com intensa dedicação, que o mantinha alheio a mudanças ou relações interpessoais. Com o tempo, a carreira evoluiu e, assim, o contador passou a ser considerado um gestor. Agora, antenado ao que acontece ao seu redor, com intervenção de sistemas eletrônicos que favoreceram outra abordagem quanto à tempestividade para os recursos tecnológicos, mudanças de normas, e intervenção significativa para a tomada de decisão. Um tempo, com demandas emergentes e novos desenhos sobre as competências profissionais.

O clamor social por jovens com conhecimento, habilidades relacionais e tecnológicas e com reconhecida ética profissional, delineiam um cenário de alta competitividade para os cargos dedicados à elite profissional. Entretanto, a geração em formação enfrenta dificuldades pela ausência de experiência em espaços de atuação profissional, associada ao baixo domínio de outros idiomas e até mesmo qualificação quanto ao uso de sistemas tecnológicos. A atual população economicamente ativa passou por intensa necessidade de qualificação no decorrer dos anos e hoje anseia por novos profissionais que superem os limites da geração anterior, favorecendo a modernização das organizações no direcionamento à adaptação para novos contextos, no âmbito econômico, social, cultural e tecnológico.

Adicionalmente, considera-se que os jovens de hoje, chamados de Millenials ou geração “Y”, nascidos entre 1980 e 2000, possuem maior agilidade proporcionada pelos avanços tecnológicos. Mas, tal agilidade pode tornar o jovem da geração Y impaciente para obter respostas ou resultados, segundo Marin *et al.* (2004). E, o ambiente de trabalho enuncia um cenário complexo quanto à impaciência, bem como para a construção do relacionamento interpessoal com os colegas, na medida em que são expostos procedimentos e normas, que demandam maior tempo e paciência. Frente a esse desafio, adicionado às incertezas dos desafios futuros após a formação, demanda uma necessidade de abordagem quanto à empregabilidade.

A necessidade de ampliação de conhecimentos técnicos também é marcada como relevante pelas considerações da IFAC (2019), considerando o ambiente globalizado. Entretanto, toda abordagem necessita ser mediada pelo contexto do negócio que preconiza domínio das ferramentas tecnológicas relacionadas ao processo de trabalho, melhoria do processo de comunicação, necessidade de domínio de vários idiomas, habilidade para lidar com diferenças culturais e com diversidade. As expectativas sobre o jovem profissional reúnem uma série de habilidades técnicas e relacionais refletidas em atitudes que expressem empenho e dedicação. O jovem tem apresentado restrições para o ingresso ao mercado de trabalho, fato sine qua non (indispensável) para sua transição à vida adulta (SOUZA, 2001).

O presente artigo tem como objetivo relacionar os pressupostos da classe contábil para a inserção do jovem profissional, egresso do curso de Ciências Contábeis, ao mercado de trabalho, considerando as demandas as habilidades, competências e atitudes esperadas pelos empregadores e futuros colegas de trabalho; frente às expectativas dos jovens universitários. Pela análise comparada dos dados obtidos, pretende-se identificar a relação entre as expectativas, e

descrever as necessidades de alinhamento entre os agentes para favorecer a empregabilidade do jovem universitário, no mercado de trabalho contábil diante das competências, habilidades e atitudes esperadas. Entretanto, ressalta-se que ao considerar os egressos de um curso superior, aborda-se um grupo seletivo para o universo de jovens no Brasil que não conseguem atingir a formação superior, como aludido por Corrachano (2013).

A prática investigativa contribui para que os jovens profissionais da área contábil, compreendam o perfil que os empregadores esperam no momento da contratação, bem como tenham acesso à opinião sobre a profissão e o mercado de trabalho. Além disso, a escuta aos universitários, favorece a estruturação de relatos de experiência quanto aos desafios da inserção no mercado de trabalho pelas práticas de estágio e até mesmo primeiro emprego. Entre as justificativas afeitas ao cenário atual da economia, descortina-se também o distanciamento das Instituições de Ensino Superior, da dinâmica prática e tecnológica presente no ambiente de atuação profissional, bem como identifica-se o questionamento quanto ao perfil pessoal do jovem, com ausência de habilidades e atitudes correspondentes a expectativas dos empregadores.

REFERENCIAL TEÓRICO

Para a concepção do contexto de análise, as bases bibliográficas consideraram uma base teórica sobre os desafios do jovem para a inserção no mercado de trabalho. Referente à área contábil, foram considerados estudos já desenvolvidos que abordam a temática para favorecer a concepção do instrumento de coleta de dados, bem como a percepção dos fatores determinantes a serem considerados pelo roteiro semiestruturado adotado nas entrevistas com os empregadores.

Para Souza (2001) o jovem vivencia uma precariedade de vínculo no mercado de trabalho ao observar a alocação segundo faixas etárias e posições nas ocupações atuais. A trajetória do jovem no mercado de trabalho concentra-se na experiência do primeiro emprego sendo comprovado pelos relatos da importância deste fato. Entretanto, os métodos de geração de emprego são precários no Brasil, com baixa procura e predomínio da empregabilidade por indicação. Para 46,85%, a inserção no mercado de trabalho se deu para adquirir independência financeira; e 46,4% dos jovens inserem-se no mercado para ajudar seus familiares.

O ingresso do jovem no mercado de trabalho é condição para sua transição à vida adulta, no que se denomina “processo de autonomização” (SANTOS, 2003). A busca por maior tempo de formação não necessariamente tem sido refletida na empregabilidade dos jovens. A pesquisa identificou também que estar empregado não significa ter um emprego que traga reconhecimento de um início bem-sucedido na carreira: na tentativa de verificar a hipótese da inserção mais precária dos jovens no mercado, identificou-se que significativa parcela da população está mais representada nas ocupações cujo vínculo empregatício é vulnerável. Apurou-se que o primeiro emprego é determinante na futura trajetória profissional do jovem. A formação influencia e outras competências fazem a diferença na obtenção deste primeiro emprego do jovem no Brasil.

Garanhani (2014) aborda sobre a inserção do jovem em busca do primeiro emprego no mercado de trabalho de Cacoal - RO, ao contemplar a percepção de jovens e empresários e identificar os “gaps” existentes na percepção de cada parte. Bardagi *et al.* (2006) procedeu um estudo com egressos da Universidade, na área de Ciências Humanas correlacionando a satisfa-

ção com o curso e a inserção no mercado de trabalho, sendo esta uma abordagem da psicologia para a temática. Segundo Bardagi *et al.* (2006), existe uma insegurança dos universitários, independente do curso, quanto ao início da atividade profissional. Essa insegurança faz com que os alunos necessitem de auxílio à inserção no mercado de trabalho, e sintam-se especialmente interessados em estratégias voltadas para busca de emprego e oficinas de currículo.

Além disso, Bardagi *et al.* (2006) identifica que, quanto ao relato das expectativas à futura atividade profissional, há uma distinção entre aqueles que estão mais pessoalmente envolvidos com a profissão e os que não estão. Os mais envolvidos apresentaram em sua maioria expectativas positivas. Por outro lado, os estudantes poucos satisfeitos com a escolha profissional possuem sentimentos negativos com registros de ansiedade. Os autores observaram que os alunos apresentavam estar muito satisfeitos ou satisfeitos com a escolha profissional, na maioria das vezes, por razões de ordem pessoal (realização, motivação, sentimento de adequação). E, a maioria dos alunos pouco satisfeitos ou insatisfeitos com a escolha profissional apresentou justificativas referentes a questões de mercado (oportunidades de emprego, remuneração, concorrência). As dificuldades, observaram, sempre foram atribuídas a questões externas (mercado) e não intrínsecas à formação pessoal. Os autores perceberam que os formandos na categoria “muito satisfeitos” foram aqueles que conseguiram alinhar seus próprios interesses e formação pessoal com o mercado profissional.

Os estudos de Lassance (1997) consideram a inserção do jovem em experiências formativas que propiciem o desenvolvimento profissional, considerando a interação com práticas de estágio, pesquisa e extensão. A pesquisa realizada na UFRGS contou com 340 formandos (56,6% homens) de 16 cursos da UFRGS, com idade média de 25 anos (DP=5,35). Destes, 36,8% eram de cursos da área de Humanas, 24,7% da área de Biológicas, 23,2% da área de Exatas e 15,3% da área de Letras e Artes. Dentre o cenário identificado, percebeu-se que 56,5% participaram de atividades relacionadas ao curso – monitoria (9,5%), iniciação científica (26,3) e estágio (30,5%), sendo que muitos alunos têm mais de uma destas atividades.

Segundo Marin *et al.* (2015), uma valorização da profissão contábil vem ocorrendo recentemente. Essa valorização está provavelmente relacionada ao fenômeno de globalização e a busca de convergência por padrões internacionais de contabilidade. Os autores analisaram a opinião de gestores do setor contábil em relação ao conhecimento técnico e postura profissional dos estudantes de graduação em Ciências Contábeis da FEA-USP. A abordagem metodológica compreendeu a realização de entrevistas com representantes de consultorias de Recursos Humanos e dirigentes financeiros de empresas de grande porte, e a mensuração do nível de conhecimento técnico e de postura no ambiente de trabalho, o qual foi respondido por 35 gestores com cargos de supervisão e gerência de grandes empresas, que atuaram como superiores diretos dos estudantes da IES. Os resultados explicitaram que os alunos se destacam pelo conhecimento teórico e postura proativa. No entanto, os mesmos apresentam deficiências em conhecimentos práticos, liderança, e idiomas estrangeiros.

Na área de conhecimento, Marin *et al.* (2014) esclarecem que é necessário ir além dos conhecimentos técnicos, adicionando outros ligados à área de negócios e à tecnologia da informação. O artigo destaca que as habilidades interpessoais, tais como: comunicação, trabalho em grupo, ética e liderança; sendo liderança, a principal para a atuação em contabilidade gerencial. Já referente às atitudes, foram mapeadas posturas: “comprometimento com a qualidade do tra-

balho final”, “comprometimento com o prazo de entrega do trabalho”, “assiduidade”, e “adequação da linguagem ao ambiente de trabalho”. Direcionados a uma metodologia de abordagem com os Head Hunters, Diehl e Souza (2007) desenvolveram uma leitura orientada para a relação entre formação, certificação e educação continuada e o exercício profissional, demonstrando a proposição de pesquisas que abordem a relação com o egresso.

Segundo Lacerda, Reis e Santos (2008), com intuito de analisar os fatores condicionantes da motivação e permanência dos alunos nos cursos de graduação em Ciências Contábeis de uma instituição de ensino superior, utilizaram a teoria dos dois fatores de Herzberg, que versa sobre os fatores extrínsecos e intrínsecos. Os resultados revelam que entre os fatores intrínsecos, um dos mais relevantes foi a interação entre alunos e professores, corroborando com o que Dias (2010) alude quando evidencia a importância da interação entre docentes e discentes. Quanto aos fatores extrínsecos, Lacerda, Reis e Santos (2008), realizaram uma pesquisa empírica com aplicação de questionários na cidade de Juazeiro do Norte, localizada estrategicamente no centro do Nordeste. Eles constataram que a possibilidade de ingresso no mercado de trabalho é o fator mais importante para a permanência do aluno no curso de graduação, tendo este fator como importante para as instituições de ensino superior.

Silva e Menezes (2001) realizaram uma pesquisa aplicada que identificou os conhecimentos, as habilidades e as atitudes requeridas pelo mercado de trabalho, bem como as competências desenvolvidas pelos cursos de graduação em Ciências Contábeis. Desta maneira, foi possível verificar se as prioridades dos empregadores alinha-se com o ensino proporcionado pelas IES, no que diz respeito à qualificação do profissional contábil. A outra abordagem do estudo considerou a abordagem quantitativa, com o uso de métodos estatísticos para identificar em que medida os conhecimentos, habilidades e atitudes são priorizadas, tendo ainda a abordagem descritiva pela leitura das características do mercado de trabalho para os profissionais demandados na área contábil da RMPA (anúncios de emprego destinados aos profissionais que pretendem atuar em empresas) e da oferta (qualificação desenvolvida pelas IES nas disciplinas ministradas). Outra vertente da investigação compreender a análise documental pelos anúncios de emprego para profissionais de contabilidade, coletados em jornal e site de empresa de recolocação, além das grades curriculares dos cursos de Ciências Contábeis oferecidos pelas IES situadas na RMPA. OS resultados demonstram que grande parte das IES pesquisadas, diferentemente do mercado de trabalho, não priorizam o desenvolvimento de conhecimentos de contabilidade societária e tributária. As instituições formadoras estão direcionadas ao contador dotado de um conjunto de competências que vão além dos conhecimentos técnicos.

Castro, Echernacht e Brito (2009) pesquisaram as habilidades, competências e conhecimentos necessários para a prática contábil em um ambiente global, suportado por pesquisa bibliográfica sistematizada em revistas nacionais e internacionais sobre educação contábil, compreendendo a coleta de dados por questionários direcionados aos alunos matriculados a partir do quinto período. Os resultados obtidos listam que um contador precisa ter ao se formar as seguintes habilidades e conhecimentos: Habilidades intelectuais, Habilidades interpessoais, Habilidades de comunicação, Conhecimentos gerais, Conhecimento organizacional e Conhecimentos da área contábil.

Pires, Ott e Damacena (2010) pesquisaram a formação do contador e a demanda do mercado de trabalho na capital do Rio Grande do Sul, utilizando Estatística Descritiva Bivariada e

Multivariada, pela análise de 939 ofertas públicas de emprego, considerando também as grades curriculares em nove cursos de graduação em Ciências Contábeis de Instituições de Ensino Superior. Os resultados expõem que apenas uma instituição de ensino está alinhada ao mercado, embora as instituições de ensino contenham disciplinas de aprimoramento das competências, existe certa discordância entre o foco dado pelos cursos e as exigências dos empregadores. O mercado requer profissionais com experiência profissional conhecimentos de contabilidade societária e fiscal, enquanto as Instituições de Ensino desenvolvem um perfil mais amplo e gerencial.

O alinhamento que chamou atenção foi o realizado pela tabulação de diversos autores, diante da análise sistemática das fontes bibliográficas, relacionando o confronto entre a expectativa de mercado e o ofertado pelas instituições de ensino. Em quinze artigos analisados, apenas um deles apontava alinhamento percebido entre o que diretores financeiros de multinacionais (CFOs) esperam de formação do profissional contábil e o que os cursos de graduação oferecem, um grande desalinhamento. Os resultados encontrados revelam uma elevada demanda por profissionais com conhecimentos que compõem o grupo “Contabilidade Societária, Legislação Societária e Tributária” e que possuam experiência profissional prévia, sendo estes atributos os mais valorizados pelo empregador. Um achado interessante foi que nas Instituições de Ensino Superior não foi encontrada a mesma prioridade que no mercado para este grupo de disciplinas das áreas societária e tributária. As conclusões do artigo conduzem à constatação, na maioria dos itens, de um desalinhamento, o que concorda com os 14 artigos previamente citados pelos autores no decorrer da pesquisa.

As evidências e ponderações também foram procedidas por Cunha *et al.* (2014) ao considerar as vagas de emprego para Controller. Entretanto, Peleias *et al.* (2008) diante do estudo de anúncios de emprego na Região Metropolitana de São Paulo identificam que há demanda por profissionais de Contabilidade com perfil mais eclético do que técnico contábil, sendo recomendado pelos autores que as instituições de ensino superior façam uso das informações para a definição e/ou melhoria de seus cursos e para melhor atender à legislação sobre o ensino superior.

METODOLOGIA

Para o desenvolvimento da prática investigativa, assumiu-se como pressuposto metodológico a natureza aplicada, descritiva e com abordagem qualitativa. Raupp e Beuren (2006) registram que a pesquisa descritiva é comumente utilizada para a análise e descrição de problemas de pesquisa na área contábil. A abordagem qualitativa permitiu descrever a complexidade do problema investigado, analisando a interação de certas variáveis, para que seja possível compreender e classificar processos dinâmicos vivenciados no ambiente empresarial (RICHARDSON, 1999). Raupp e Beuren (2006, p. 96) afirmam que a abordagem qualitativa é tem sido usada em muitos trabalhos que investigam a prática contábil. Os autores ressaltam que “apesar de a Contabilidade lidar intensamente com números, ela é uma ciência social, e não uma ciência exata como alguns poderiam pensar, o que justifica a relevância do uso da abordagem qualitativa”.

Para a definição do procedimento de coleta de dados, optou-se pela entrevista e por questionário. Tais características foram escolhidas mediante a importância de se investigar uma

temática recente aplicada à realidade das empresas mineiras e as percepções dos jovens contadores. Desta forma, a entrevista foi selecionada como abordagem mais adequada, mediante o interesse em descrever o perfil esperado dos jovens contadores, que impactam a contratação e a remuneração. O questionário foi selecionado como abordagem mais adequada, para quantificar e categorizar a percepção dos jovens universitários. Os questionários foram aplicados aos alunos do Curso de Ciências Contábeis da PUC Minas, na modalidade virtual e presencial, em seis cursos ofertados, entre abril e maio de 2018. A investigação quantitativa se baseou em técnicas de coleta, apresentação e análise de dados que permitem a sua quantificação e o tratamento através de métodos estatísticos. Os entrevistados foram questionados sobre a realização de outras graduações, nível de satisfação, o que motivou a ingressar no curso de ciências contábeis, atividades realizadas durante o curso, empregabilidade, possibilidades de ascensão profissional, pretensões na carreira, e sentimentos em relação a profissão contábil

Entretanto, entrevistas foram realizadas com profissionais que atuam no mercado, garantindo a validade e confiança dos resultados desta pesquisa com a “atenção cuidadosa à conceptualização do estudo e à forma pela qual os dados são coletados, analisados, e interpretados, e à forma na qual as descobertas são apresentadas” (MERRIAN, 1998, p. 200). As entrevistas ocorreram em Minas Gerais, nas cidades de Belo Horizonte, Contagem, Betim, Rio Espera e Senhora de Oliveira entre abril e maio de 2018. Os três princípios, informados por Yin (2001) para coleta de dados, foram observados: construir, ao longo do estudo, uma base de dados; formar uma cadeia de evidências; e analisar as evidências e categorizados. Para a interpretação dos resultados obtidos, adotou-se a análise de conteúdo, com a finalidade de explicitar e sistematizar o conteúdo da mensagem, por meio da análise confirmatória de dados. Para Bardin (1977), a análise de conteúdo é como um conjunto de técnicas de análise das comunicações, e Babbie (1999:71) expressa que “análise de conteúdo tem a vantagem de fornecer um exame sistemático de materiais em geral avaliados de forma mais impressionística”.

Para a análise dos resultados, que considerou a análise comparada entre as fontes de informação, adotou-se como técnica a triangulação. A triangulação foi fundamental para que os dados coletados de diferentes fontes fossem analisados de maneira integrada. A assimilação entre a percepção dos universitários e dos empregadores, considerando o contexto de formação pelo projeto pedagógico da PUC Minas permitiu corresponder as percepções e identificar conexões convergentes quanto ao relato do fenômeno observado.

ANÁLISE E RESULTADOS

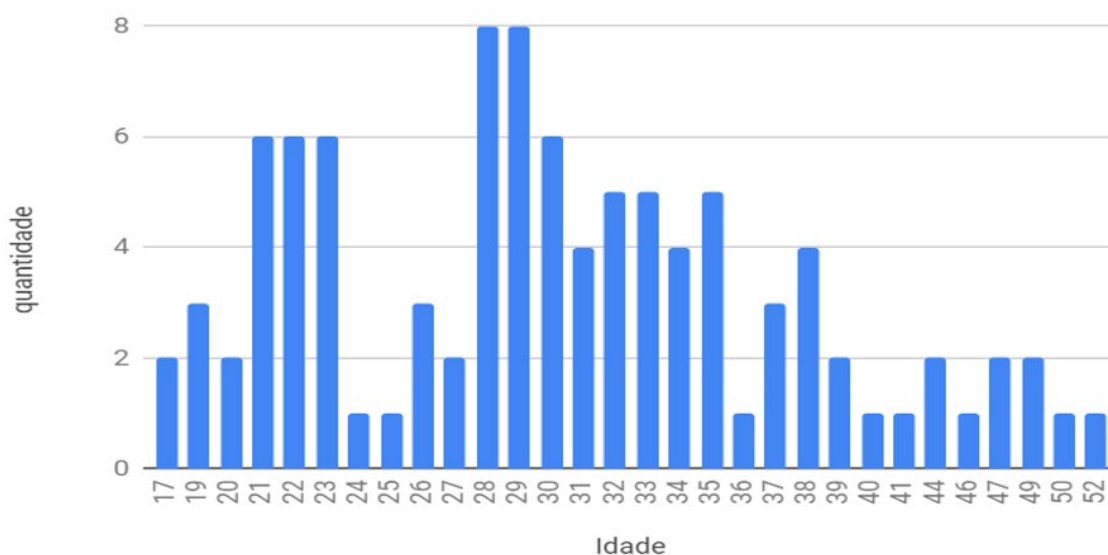
Os resultados obtidos a partir da metodologia aplicada são apresentados em duas seções, e analisadas comparativamente em seguida. Para a análise categorial dos dados da entrevista foi feita a transcrição das informações, adotando análise comparada item a item, e posteriormente, considerou-se o contexto envolvido dos entrevistados. Para a análise dos dados estatísticos foi procedida a análise descritiva e elencadas características específicas por meio da separação da amostra por perfil entre os jovens universitários participantes.

A escolha dos profissionais atuantes no mercado de trabalho foi por conveniência. Ao considerar a inserção dos profissionais no mercado de trabalho, constatou-se que dentre as quinze (15) entrevistas, seis (6) tiveram seu primeiro contato com a área trabalhando com outros

profissionais da área, quatro (4) iniciaram seus estudos por afinidade à profissão, sem nenhum contato anterior, dois (2) iniciaram sua carreira por incentivo de um ou mais familiares e três (3) não se manifestaram a respeito. Dos profissionais entrevistados, 40% são donos do próprio escritório de contabilidade, ou sócio demonstrando potencial de contratação e seleção para os jovens, enquanto os demais exercem posição de liderança nas organizações estando também dirigidos a processos de recrutamentos dos jovens universitários.

Quanto ao perfil dos entrevistados, constatou-se que a amostra de cento e três (103) jovens universitários é composta predominantemente por mulheres (70%), e com idade predominante entre 21 e 30 anos (47%). Pela Figura 1 percebe-se a concentração maior no range de idade entre 27 e 36 anos, depois o range de 17 e 26 anos, e em seguida 37 e 46 anos, e finalmente 47 e 52 anos. Isso demonstra uma faixa etária muito concentrada no público jovem. A Média foi de 30,5 anos e a Mediana de 30 anos. Portanto, uma curva equilibrada com alta concentração na faixa dos 30 anos.

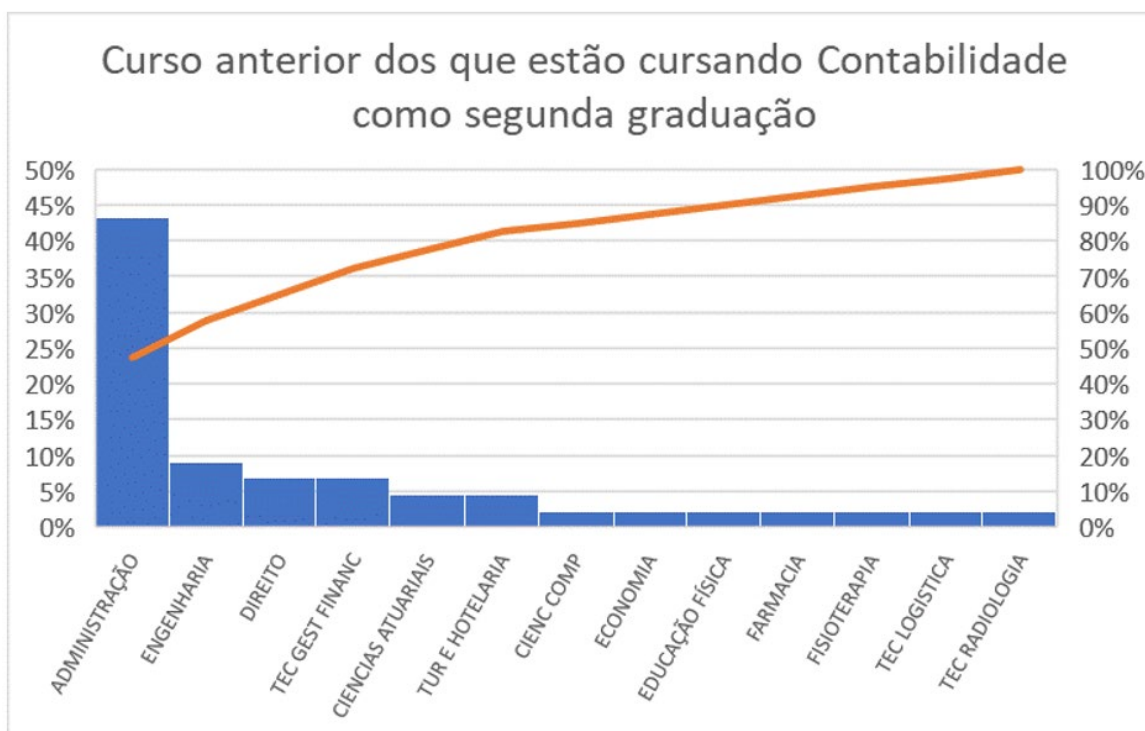
Figura 1- Pesquisa quantitativa alunos graduandos da PUC-Minas



Fonte: Dados da Pesquisa

Uma das características da amostra foi a presença de graduados (43,6%) de diversos cursos; mas principalmente os egressos do curso de administração (44%), direito (11%) e engenharias (9%) (Figura 2). Interessante notar que 60% das mulheres estão no primeiro curso, já os homens estão com 50% dessa proporção. Outra característica da amostra foi a participação majoritária de pessoas que já estão inseridas no mercado de trabalho, atuando em áreas diferentes da contábil (84,4%), mas com pretensão de migrar para a mesma.

Figura 2 - Pesquisa quantitativa alunos graduandos da PUC-Minas



Fonte: Dados da Pesquisa

Pela análise descritiva dos dados observa-se que a distribuição entre alunos da modalidade virtual e presencial ficou equilibrada, entre 55 e 46 para virtual e presencial. No entanto, quando se observa a alocação de empregabilidade, nota-se que àqueles que realizam o curso virtual, em sua maioria estão empregados em outra área diferente da área contábil. Já aqueles que realizam presencial estão empregados na área contábil, em sua maioria.

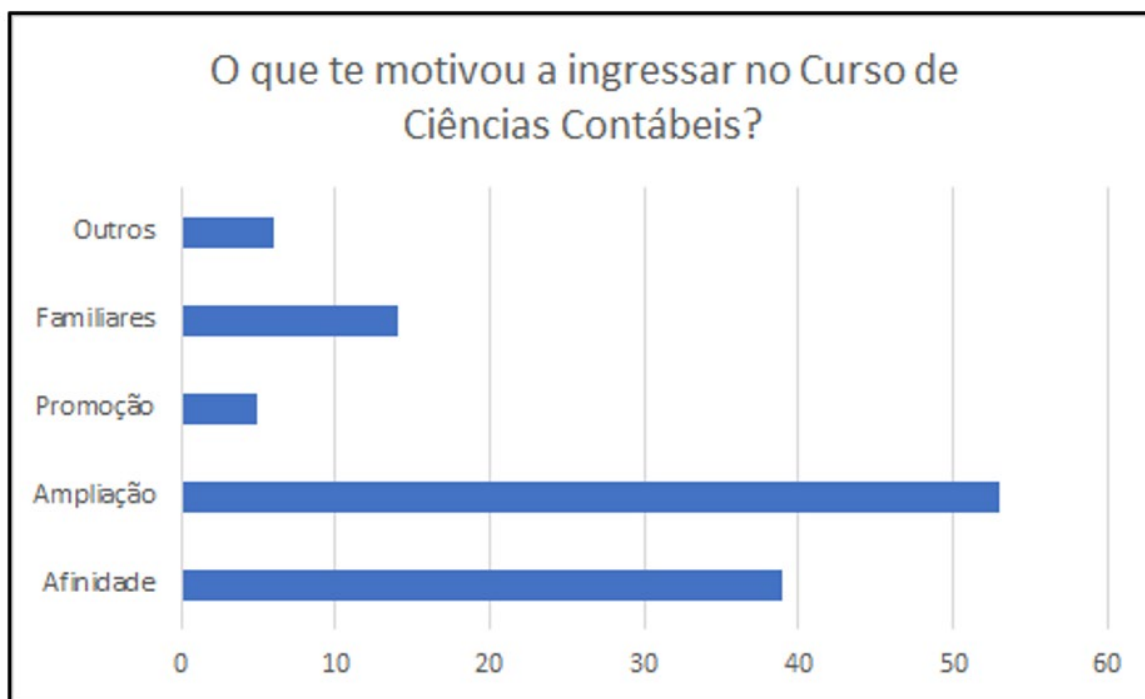
Quadro 1 - Empregabilidade por modalidade de ensino

Modalidade	Atualmente você está empregado?			Total
	Não	Sim, em outra área	Sim, na área contábil	
A distância (Virtual)	11	34	10	55
Presencial	7	16	23	46
Total	18	50	33	101

Fonte: dados da pesquisa

Ao comparar a motivação do ingresso em Ciências Contábeis, relatada pelos empregadores e estudantes, observa-se tendência comum aos dois grupos para a ampliação da área de atuação profissional. Dos entrevistados, seis (6) dos quinze (15) empregadores responderam ter iniciado o curso por ter tido contato com profissionais da área, o que demonstra uma familiaridade com a área anterior à inserção na Universidade, configurando, afinidade.

Figura 3 - Pesquisa quantitativa alunos graduandos da PUC-Minas



Fonte: Dados da Pesquisa

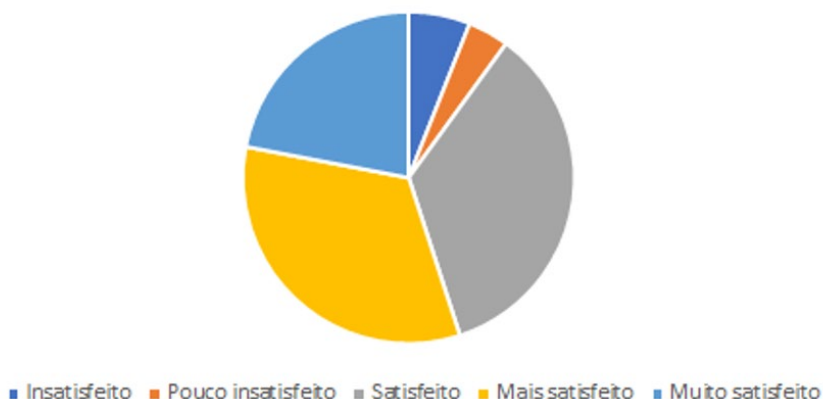
De fato, o mercado de trabalho na área contábil ainda mais aquecido do que nunca. Devido ao complexo arcabouço normativo tributário, com constantes mudanças na legislação, o número cada vez maior de obrigações acessórias exigidas, e, principalmente, a padronização e harmonização das normas contábeis ao padrão internacional, a profissão passou a ocupar um espaço de destaque nas organizações. Hoje, o contador ocupa muito mais que um cargo operacional, ele passou a atuar estrategicamente no ambiente empresarial, tendo um papel de extrema importância na tomada de decisões, correspondendo à proposição de Ribeiro (2009).

A expansão da contabilidade é evidenciada pelos empregados e pelos jovens contadores. Verificou-se que, para sete (7) entrevistados, a contabilidade está em expansão, cada vez mais o mercado necessita e aceita o profissional contábil, reconhecendo a importância da profissão. Quatro (4) destacaram o gosto pela profissão e a tristeza em notar que a classe está sendo desvalorizada devido a profissionais que não possuem ética, honestidade e comportamento adequado; e ensinam muito melhorias nesse aspecto. Três (3) dos entrevistados abordaram a amplitude da profissão, que possui diversas áreas de atuação, tanto para pessoa física como jurídica, mas que requer do profissional muito conhecimento, habilidade e aperfeiçoamento constante.

Chama atenção o alto nível de satisfação em relação à profissão na área contábil (Figura 2). Dentre os muitos satisfeitos para mais, foram identificadas cinquenta e seis (56) respostas, que apresentaram as seguintes colocações: muitas áreas, muitas oportunidades de emprego, ampla atuação, tecnologia, desafios, satisfação pessoal, inovação. Dentre a faixa de insatisfeitos, foram destacadas as expressões: desvalorização, muitas responsabilidades, exigências excessivas, pouco conhecimento e salários baixos. Entre as opiniões retratadas como medianas, foi possível notar expressões como: gosta mas não vê futuro, não atua e não encontra estágio e nem sabe como entrar na área.

Figura 4 - Sentimento em relação à profissão na área contábil

Como você se sente em relação à profissão na área contábil?



Fonte: Dados da Pesquisa

A opinião dos universitários sobre a empregabilidade e possibilidade de ascensão profissional demonstrou que dos noventa e seis (96) respondentes deste item, 38,5% acreditam que têm tido oportunidades de atualizar seus conhecimentos, seguidos de 33,3% que sentem estar preparados para enfrentar o mercado de trabalho. Frente a 28,1%, que se sentem defasados em relação os demais ou não sabem o que farão se perderem o emprego.

Tendo em vista que 47% têm entre 21 a 30 anos, somados aos 34% dos entrevistados que estão na faixa entre 31 a 40 anos, percebe-se uma amostra com idade favorável à empregabilidade. O que comprova tal percepção é o fato de 79,2% dos entrevistados afirmarem já ter exercido atividade remunerada ou estar em exercício. O relacionamento com a área contábil é comum para 49,5% dos universitários da amostra, com vistas ao desenvolvimento na profissão, pois 85% dos mesmos demonstram interesse em seguir carreira na área. O otimismo quanto a capacidade dos jovens de corresponderem às necessidades do mercado profissional pode ser considerado diante do comportamento de respostas quanto às oportunidades de qualificação e capacitação para manterem sua empregabilidade alta. Tanto quanto para se realocarem no mercado, assumindo vagas da área contábil. Diante do cenário observado, um grande motivador para tal movimento pode ser a insatisfação com a remuneração, já que 57 dos entrevistados acreditam seus rendimentos estarem em desacordo com sua pretensão e 31 dos entrevistados estão satisfeitos.

Se o cenário é otimista no que tange à empregabilidade, soma-se a este bom cenário, a opinião dos profissionais a respeito da ascensão profissional. Dos noventa e nove (99) entrevistados, 68,7% sentem que o futuro é promissor, contra 27,3% que têm uma visão pessimista, sendo que destes últimos. Destes, 10,1% atribuem a piora do cenário à contratação de mão de obra jovem e, portanto, mais barata. Tal resultado pode ter sido influenciado pelos 10% dos entrevistados que têm idade entre 41 e 50 anos.

Já para a intenção de seguir na carreira contábil, 82% dos entrevistados disseram querer seguir nesta carreira. Essa proporção é consistente tanto para o público masculino como para o público feminino. Em relação ao sentimento de satisfação com a profissão, 22% afirmaram estar completamente satisfeitos, 34% disseram estar satisfeitos, 35% razoavelmente satisfeitos, 4%

insatisfeitos e 6% muito insatisfeito. Sobre o ensino da PUC-Minas estar alinhado com a realidade do mercado de trabalho, 69% afirmaram que sim, 27% acreditam que não, 2% afirmaram que não sabem, 2% disseram ser mais ou menos alinhado e 1 afirmou ser pouco focado no comércio.

Observa-se que para 85% dos estudantes entrevistados, o maior benefício que a área exercida oferece são os novos conhecimentos, para 11% razoável riqueza, para 3% mais status e para 1% poder. Quanto a sua empregabilidade, 37% dos entrevistados afirmaram que tem tido oportunidade de atualizar conhecimentos, 32% sente que está preparado para enfrentar o mercado, 19% sente que está defasado em relação aos demais profissionais do mercado e apenas 8% não tem a menor ideia do que irá fazer se perder o emprego.

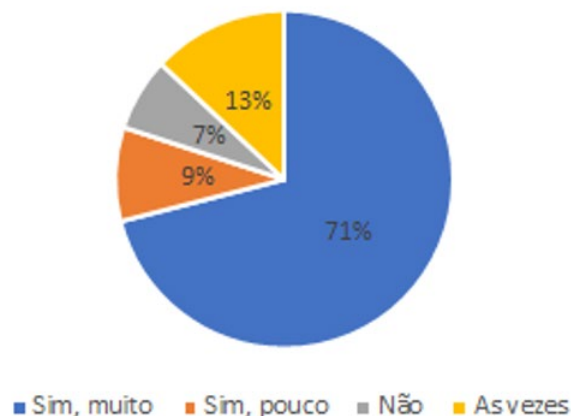
Apesar de otimistas, os novos profissionais da área contábil não vincularam a ascensão profissional a resultado de esforços pessoais. Apenas 4% reconheceu a capacitação ou a aquisição de conhecimentos técnicos ou práticos como impulsionadores da profissão. Apesar da aquisição de conhecimento não ter sido reconhecida como fator condicionante à ascensão profissional, a mesma foi considerada primordial por 40,6% para a inserção no mercado de trabalho, seguido por 21,8% que considerou habilidades como competência primordial para a iniciação, o que justifica os 84,5% que consideram a aquisição de conhecimento como o maior benefício que área contábil traz.

Quanto a inserção do jovem contador no mercado de trabalho, na concepção dos empregadores, sete (7) dos entrevistados acreditam que o jovem tem ganhado espaço no mercado de trabalho devido à facilidade em lidar com tecnologia e sistemas, trazendo evolução e novidades para as empresas. Ao contrário, cinco (5) dos entrevistados disseram que o mercado não está propício para a inserção do jovem, pois a economia está em crise e o mercado saturado de profissionais formados; e quando conseguem um trabalho na área, este é maçante, repetitivo, rotineiro, proporcionando pouco aprendizado e marca negativamente essa primeira experiência. Os outros três entrevistados acreditam que o jovem é, para a empresa, um “investimento a longo prazo”, a oportunidade de capacitar e treinar o profissional que ela necessita.

No questionário com os jovens contadores, abordou-se a experiência como empecilho para a inserção no mercado de trabalho e constatou-se que 79% dos respondentes concordam com esta questão. Pode-se constatar que tal fato corrobora com o pensamento dos empregadores se considerarmos o dinamismo do jovem em se reinventar. Conforme Antunes (1999, p. 105), “os jovens inseridos no mercado de trabalho necessitam se qualificar para que o seu trabalho possua um diferencial”. Segundo Garanhan (2014, p 22.), “os jovens devem apresentar maiores aptidões, vontades, disposição e desejo, tornando-se mais competitivo frente às adversidades que surgem em sua caminhada”.

Figura 5 - Percepção da falta de experiência de trabalho para a inserção no mercado de trabalho

Na sua opinião, a falta/pouca experiência de trabalho é empecilho para a inserção no mercado de trabalho?



Fonte: Dados da pesquisa

Para os entrevistados empregadores, existem fatores que dificultam a aceitação do jovem pelos colegas de profissão. Observou-se que quatorze (14) afirmam faltar uma, ou mais, competências e/ou habilidades nos jovens contadores. Os comportamentos indesejáveis destacados foram: falta de atenção, não saber trabalhar em equipe, não repassar seus conhecimentos, não se comunicar de forma clara, falta de conhecimento, falta de comprometimento e responsabilidade, insubordinação e desempenho limitado.

Doze (12) dentre esses entrevistados afirmaram que a dificuldade de inserção do jovem contador no mercado de trabalho deve à falta de compromisso, experiência, conhecimento (principalmente sobre leis e processo contábil), concentração e proatividade por parte dos jovens, três (3) atribuem as dificuldades ao mercado saturado, muitos profissionais e poucas vagas, e a baixa qualidade de ensino das instituições. É interessante notar que dois (2) dos entrevistados mencionaram que os jovens estão muito suscetíveis a fraudes e erros; e que as Instituições de Ensino Superior estão formando profissionais com baixa qualidade, somente com teorias e nenhuma prática.

Referente aos requisitos buscados com o público jovem contábil, os quinze (15) empresários entrevistados demonstraram buscar habilidade, conhecimento, responsabilidade, compromisso, competências, qualificação, dedicação, resiliência e integridade. Citou-se o perfil pessoal, interesse na área (e não somente na remuneração), jovem antenado, dedicado, inteligente, que busca inovação e aperfeiçoamento constante, capaz de exercer múltiplas funções, ter boa redação, segundo idioma (inglês), e saber lidar com pessoas e trabalhar em equipe.

Verificou-se, entre quatorze (14) empregadores entrevistados, que a experiência e a qualificação são fatores importantes e que influenciam na contratação e na remuneração do profissional. No entanto, apenas um (1) empregador afirmou que a experiência é um fator que influencia na contratação, mas a qualificação depende da área que o profissional será contratado. Destaca-se que quatro (4) entrevistados interessam-se mais na experiência por acreditarem que a qualificação não tem sido um diferencial.

Na ótica dos alunos entrevistados, as competências consideradas como primordiais para inserção no mercado de trabalho foram o Conhecimento (40,6%), as Habilidades (21,8%) e a Ética Profissional (17,8%). A pesquisa aponta, ainda, que muitas dificuldades são encontradas pelos entrevistados no mercado contábil como: a idade, a falta de experiência, a qualificação e não possuir domínio de outros idiomas.

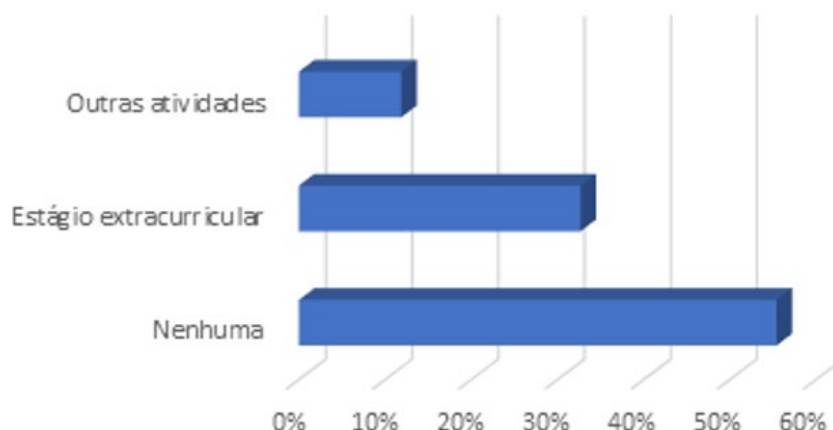
Ao longo do tempo, as competências profissionais exigidas pelo mercado de trabalho mudaram, ocorrendo adaptações aos novos contextos econômico, social, cultural e tecnológico. Com a globalização, diversas instituições educacionais, estrangeiras e brasileiras, iniciaram um processo de adaptação através da internacionalização dos currículos e atividades. Além da necessidade de ampliação dos conhecimentos técnicos, para que o contador possa atuar neste ambiente globalizado, outras habilidades se tornaram necessárias nesse novo contexto, tais como: domínio das ferramentas tecnológicas relacionada ao trabalho, melhoria do processo de comunicação, necessidade de domínio de vários idiomas, habilidade para lidar com diferenças culturais.

Além dos já citados, outros conhecimentos ligados à área de negócios e habilidades interpessoais como: trabalho em grupo, ética e liderança também foram considerados. Portanto, para que o profissional possa se destacar no mercado de trabalho na área contábil é relevante reunir uma série de habilidades técnicas, pessoais e interpessoais, além de muito empenho, dedicação e, sobretudo, planejamento. Ainda mais considerando as áreas da profissão em que os universitários gostariam de atuar: 44% controladoria, 17% auditoria, 17% tributária, 9% perícia, 8% societária, 1% administrativa, 1% contabilidade eleitoral, 1% finanças, e 1% gestão de pessoas.

A pesquisa demonstra que apenas 44% dos entrevistados realizavam alguma atividade durante o curso, dentre elas, o Estágio Extracurricular (75%), Extensão (10%), Bolsa de Iniciação Científica (5%), Emprego na área (5%) e Monitoria (5%). Além disso, 98 entrevistados afirmaram que exercem ou já exerceram atividade remunerada, sendo 49% destas atividades na área contábil. Sobre estarem empregados atualmente, 50 entrevistados responderam que sim, na área contábil, 32 responderam que sim, mas em outra área e 18 afirmaram não estarem trabalhando no momento. Em relação aos rendimentos auferidos estarem de acordo com a pretensão dos entrevistados, 57% dos entrevistados responderam que não. Dos estudantes que não realizaram o estágio extracurricular 79% afirmaram que possuíam emprego e 17% afirmaram que tiveram dificuldades para conseguir uma vaga.

Com relação à pergunta: “Qual atividade você realiza ou realizou durante o curso?”, as respostas mais comuns foram o Estágio Extracurricular ou Nenhuma atividade, tendo 85% de concentração nessas duas respostas. Interessante observar que a maioria das pessoas sem atividade nenhuma foram os homens. As mulheres já em sua maioria realizaram o estágio.

Figura 6 – Atividades realizadas durante o curso



Pelo estágio, o aprendiz desenvolve habilidades para o crescimento e aprimoramento da sua carreira profissional. A prática de inserção ao ambiente de trabalho é tida como curricular obrigatória, permitindo também o registro e acompanhamento do estágio não obrigatório. Referente à observação do contexto na experiência universitária, traçou-se uma análise comparada com a pesquisa de Lassance (1997), realizada com 340 formandos da área de humanas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Para tanto, duas questões foram apresentadas no instrumento de pesquisa apresentados aos jovens universitários: (a) Qual atividade você realiza ou realizou durante o curso? (b) Caso você não tenha realizado Estágio Extracurricular, descreva o motivo.

Para a questão (a) dentre as 103 respostas, identificou-se a frequência de: Monitoria 2%, Bolsa de iniciação científica 2%, Extensão 6%, e o Estágio 33%. Em relação às descobertas de Bardagi *et al.* (2006) o que mais chama a atenção é a diferença mínima entre as duas Universidades é quanto ao estágio. Entretanto, os universitários que não realizaram qualquer atividade durante o curso, representa mais da metade da amostra, destacando uma posição negativa. Da amostra identificada, 1% já trabalha há mais de 15 anos na área contábil.

Na questão (b), são vários os motivos para não terem realizados o Estágio Extracurricular, o qual através da pesquisa feita pelos alunos da PUC Minas observa-se que em 68 respostas (79,4%) disseram ter um emprego. Porém, não fazer estágio é um ponto negativo, ao não conseguir conciliar o trabalho e o estágio, por falta de tempo. Para 19% dos jovens, o motivo da não realização do estágio, está na dificuldade em encontrar vagas. De acordo com pesquisa realizada pela Associação Brasileira de Estágios (ABRES, 2021), o número de estudantes à procura de estágio é muito maior em relação à oferta de vagas, o que resulta do grande número de concorrentes/jovens ou da baixa oferta de vagas pelas empresas.

Ao considerar a relação do vínculo estágio com os empregadores, pelas entrevistas registrou-se que apenas quatro (4) responderam afirmativamente quanto a contratação de jovens universitários. Entre os contratados, foi possível identificar aceitação pelo jovem por terem demonstrado possuir interesse, conhecimentos, habilidades e facilidade de lidar com sistemas. Preocupante observar que os demais entrevistados, que responderam negativamente, descreveram que os motivos que levaram a não contratar o jovem candidato foi a falta de conhecimentos, responsabilidade e gosto pela profissão.

A atividade extracurricular é uma etapa importante que agrega desenvolvimento e apren-

dizagem do aluno, propiciando desta forma, oportunidades de vivenciar de maneira, no ambiente de atuação, os conteúdos da vida acadêmica. Apesar de apenas 8% dos entrevistados terem dado uma resposta afirmativa sobre a existência de relação entre as atividades desenvolvidas no curso e a influência no primeiro emprego.

Além de permitir a troca de experiências entre os funcionários de uma empresa, a experiência de estágio ou primeiro emprego contribui também para o planejamento da carreira. Com o estágio aliado à experiência no ambiente de trabalho, concomitante aos temas abordados nas aulas pelo professor, a assimilação do aprendizado é mais efetiva. De acordo com o empenho e a dedicação do aluno, durante o programa de estágio o mesmo pode ser efetivado na empresa, conquistando o primeiro emprego.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A referida pesquisa tratou de verificar a inserção do jovem profissional contábil no mercado de trabalho, considerando vários aspectos comportamentais, habilidades, conhecimentos teóricos e práticos. Iniciou-se com a abordagem dos requisitos da literatura para a formulação das perguntas dos questionários. Para tanto, foram utilizadas duas abordagens de investigação, sendo uma delas a realização de 15 entrevistas com empresários da área contábil e a outra a opinião de 103 estudantes universitários jovens do curso de Ciências Contábeis.

Percebe-se que o jovem contador, assim como a contabilidade, passou por várias mudanças de comportamento e evolução. Apesar de alguns ainda acharem o contrário, a contabilidade hoje é reconhecida como uma área ampla e de oportunidades, como apontou o questionário aplicado e as entrevistas. Observa-se que a inovação tecnológica tem sido uma aliada na contratação de jovens, devido a facilidade destes em lidar com tecnologias e sistemas. Entre a amostra dos jovens universitários, percebeu-se que a maior parte dos formandos já possui curso superior em administração, direito ou engenharia. O curso de Ciências Contábeis é percebido como agregação de valor e conquista de reconhecimento social. O conhecimento do perfil universitário e do mercado de trabalho pretendido favorece a compreensão dos desafios para a formação acadêmica e a constituição de novos modelos de práticas curriculares que favoreceram a inserção dos jovens em experiências profissionais formativas.

Além disto observou-se nas entrevistas o que os empregadores da contabilidade esperam do jovem profissional contador, recém-formado, responsabilidade, conhecimento básico, compromisso, habilidade com tecnologias, inovações, pró-atividade, que saiba trabalhar em equipe, e concentração. A maior parte dos entrevistados acreditam que o jovem precisa desenvolver habilidades com a prática, que o convívio com profissionais experientes proporciona uma imensa troca de conhecimentos. Observou-se que os empregadores têm elogiado muito a facilidade dos jovens em lidar com as inovações tecnológicas, sistemas e praticidade. Mas, a maioria relatou que não contrata devido ao comportamento inadequado deles: desatentos, descompromissados, irresponsáveis e com pouco conhecimento, e muito suscetíveis a erros e até mesmo fraudes. Contratar um jovem com essa deficiência de habilidades é assumir alto risco de ter multas por atraso ou inconformidades contábeis.

Essas informações mostram diversos fatores do mercado contábil atual. De um lado está o jovem recém-formado, com necessidade de colocar em prática seus conhecimentos, ad-

quirir experiência, mas com algumas características exigidas pelos contratantes. Do outro lado, os empregadores com necessidade de profissionais, devido ao crescimento da importância do profissional contábil, mas bem seletivos devido a quantidade de profissionais qualificados no mercado. Assim, acabam por contratar pessoas qualificadas e experientes, e deixando para os jovens somente as funções onde a experiência não seja fundamental.

Hoje um profissional de contabilidade vive uma práxis muito mais interdisciplinar, em intensidade e profundidade, do que o praticado na maioria das faculdades. Modelagem de negócios, técnicas e ferramentas de gestão, facilidade de trabalhar com novas tecnologias, estruturação e gestão de processos, avaliação de performance, marketing digital, técnicas de customer success, dentre outros, são conhecimentos cada dia mais necessários dentro de uma organização contábil. Outro ponto é a profundidade do conhecimento técnico, nem sempre é consistente, e poucas vezes é aplicado.

Em suma, o mercado contábil está crescendo, junto com a necessidade da economia, mas está cada vez mais seletivo com os profissionais. Como há muitos profissionais qualificados, os empregadores buscam qualidades essenciais e também diferenciadas, como uma segunda língua ou especializações. Alguns empregadores acreditam que o jovem tem deixado a desejar nas qualidades essenciais de um profissional, fazendo as oportunidades serem reduzidas a si mesmo. No entanto no questionário os jovens contadores não percebem essa importância.

Algumas dificuldades foram enfrentadas para conseguir o engajamento dos jovens universitários quando da aplicação do questionário, tanto quanto dos profissionais empregadores. Essas dificuldades demonstram pela essência de dificuldade de adesão para a abordagem do tema, considerando a oportunidade de o jovem ser inserido no mercado de trabalho. Outro sim, destaca-se a dificuldade em conseguir que mais empregadores aderissem à pesquisa. Entretanto, mostrou-se relevante e por este motivo sugere-se que esta pesquisa seja aprimorada, com perspectivas evolutivas, para abranger mais jovens e empregadores da área contábil, no intuito de contribuir para o desenvolvimento profissional e para o aprimoramento da Relação Educativa entre o mercado, as instituições de ensino, os jovens e as políticas públicas.

REFERÊNCIAS

ABRES. Associação Brasileira de Estágio. Estatísticas. Disponível em: <<https://abres.org.br/estatisticas/>>. Acessado em: 21 de setembro de 2021.

BARDAGI, Marúcia Bardagi; LASSANCE, Maria Célia Pacheco; PARADISO, Ângela Carina; MENEZES, Loneide Almeida. Escolha Profissional e inserção no mercado de trabalho: percepções de estudantes formandos. Campinas: Revista Psicologia Escolar e Educacional, Jun 2006.

BARDAGI, Marúcia; LASSANCE, Maria Célia Pacheco; PARADISO, Ângela Carina e MENEZES, Loneide Almeida de. Escolha profissional e inserção no mercado de trabalho: percepções de estudantes formandos. *Psicol. esc. educ.* [online]. 2006, vol.10, n.1 [citado 2021-09-21], pp. 69-82. Disponível em: <http://pepsic.bvsalud.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-85572006000100007&lng=pt&nrm=iso>. ISSN 1413-8557.

CASTRO, Rita de Cassia Silva; ECHTERNACHT, Tiago Henrique de Souza; BRITO, Carlos Alberto de Oliveira. DESENVOLVIMENTO DE HABILIDADES E COMPETÊNCIAS PARA A PRÁTICA CONTÁBIL:

UMA PESQUISA EMPÍRICA NUMA INSTITUIÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA. *Revista de Informação Contábil*, [S.I.], v. 3, n. 2, p. 61-82, dez. 2009. ISSN 1982-3967. Disponível em: <<https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/7868>>. Acesso em: 21 set. 2021. doi:<https://doi.org/10.34629/ric.v3i2.61-82>.

CORREA, Sílvio Marcus de Souza. O lugar do jovem no Brasil. Brasil: uma sociedade de jovens? In: BRASIL. Ministério da Saúde. Fundação Oswaldo Cruz. Um olhar sobre o jovem no Brasil. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2008.

CORRACHANO, M.C. Jovens trabalhadores: expectativas de acesso ao ensino superior. *Avaliação (Campinas)* [online]. 2013, vol.18, n.1, pp.23-44. ISSN 1414-4077. <http://dx.doi.org/10.1590/S1414-40772013000100003>

CUNHA, L.C.; LUNKES, R.J. ; BORGET, A; FERRARI, M.J. O perfil do controller sob a ótica do mercado de trabalho brasileiro. *Revista Informação Contábil*. v. 7, n. 3 (2013). Disponível em: <<https://doi.org/10.34629/ric.v7i3.25-55>>

DIEHL; Carlos Alberto; SOUZA, Marcos Antonio. Formação, certificação e educação continuada: um estudo exploratório do profissional contábil sob a ótica das empresas Head Hunters. (Anais Eletrônicos) VII Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Área: Educação e Pesquisa em Contabilidade. FEA USP: São Paulo, 2007.

GARANHANI, Tatiane. Inserção do jovem em busca do primeiro emprego no mercado de trabalho de Cacoal – RO. Disponível em: <<http://www.ri.unir.br/jspui/bitstream/123456789/915/1/Artigo%20final%20Tatiane%20-%20CORRE%C3%87%C3%83O%20-%20C%C3%B3pia.pdf>>. Acessado em: 10 abril 2018.

IFAC - International Federation of Accountants. IEP 2 - towards competent professional accountants. Disponível em: <<https://www.iaesb.org/publications-resources/iep-2-towards-competent-professional-accountants>>. Acesso em: 11 de nov. 2019.

LASSANCE, M. C. P. (1997). A orientação profissional e a globalização da economia. *Revista da Abop*, 1(1), 71-80.

MARIN, T. I. S.; DE LIMA, S. J.; CASA NOVA, S. P. de C. Formação do Contador – o que o Mercado quer, é o que ele tem? Um Estudo sobre o Perfil Profissional dos Alunos de Ciências Contábeis da FEA-USP. *Contabilidade Vista & Revista*, [S. I.], v. 25, n. 2, p. 59-83, 2015. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/1532>. Acesso em: 21 set. 2021.

MONTEIRO, Renata Alves de Paula. A importância do trabalho na transição para a vida adulta. *Desidades* [online]. 2014, vol.4 [citado 2021-09-25], pp. 20-29 . Disponível em: <http://pepsic.bvsalud.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2318-92822014000300003&lng=pt&nrm=iso>. ISSN 2318-9282.

GUIMARÃES, Nadya Araujo. Trajetórias inseguras, autonomização incerta: os jovens e o trabalho em mercados sob intensas transições ocupacionais. In: CAMARANO, Ana Amélia. *Transição para a Vida Adulta ou Vida Adulta em Transição?* Rio de Janeiro: IPEA, 2006.

GARANHANI, Tatiane. Inserção do jovem em busca do primeiro emprego no mercado de trabalho de Cacoal – RO. Disponível em: <<https://www.ri.unir.br/jspui/bitstream/123456789/915/1/Artigo%20final%20Tatiane%20-%20CORRE%C3%87%C3%83O%20-%20C%C3%B3pia.pdf>>. Acesso em: 21 set. 2021.

OLIVEIRA, J. L. R.; SILVA, A. J.; LOMBA, A. D.; ESTEVÃO, A. da S.; CAVALLI, C.; GUIMARAES, F. S.; BRITO, I. N.; ROCHA, J. A. R.; ROSA, L. H.; OLIVEIRA, M. A. A contabilidade e o mercado de trabalho:

uma análise do perfil dos técnicos em contabilidade. In: Contabilidade contemporânea aplicada. 1 ed.: AYA Editora, 2021, p. 99-116.

PIRES, Charline Barbosa; OTT, Ernani e DAMACENA, Claudio. A formação do contador e a demanda do mercado de trabalho na região metropolitana de Porto Alegre (RS). Porto Alegre: BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos, Outubro/Dezembro 2010.

SANCHES, D. C.; MARQUES, F. C.; MARCELINO, L. A.; AZEVEDO, Melissa B. P.; OLIVEIRA, J. L. R.; FIGUEIREDO, A. T. L. F. Inserção do jovem no mercado de trabalho contábil. In: Contabilidade contemporânea aplicada. 1 ed.: AYA Editora, 2021, p. 83-98.

PELEIAS, I. R.; GUIMARÃES, P.C; SILVA, D.; ORNELAS, M. M. G. Identificação do perfil profissional de contabilidade requerido pelas empresas, em anúncios de emprego na região metropolitana de São Paulo. BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos, 5(2):131-141, maio/agosto, 2008.

PIRES, C. B.; OTT, E.; DAMACENA, C. A formação do Contador e a demanda do mercado de trabalho na Região Metropolitana de Porto Alegre (RS). BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS, v. 7, n. 4, art. 5, p. 315-327, 2010.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse. Como elaborar trabalhos mono Figuras em contabilidade: teoria e prática. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RICHARDSON, Roberto Jarry. Pesquisa social: métodos e técnicas. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, Edna Dacia da; MENEZES, Estera Muszkat. Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação. 2 ed. rev. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001.

SOUZA, Nícia Raies Moreira de. A inserção dos jovens no mercado de trabalho. Belo Horizonte: Fundação João Pinheiro, Centro de Estatística e Informações, 2001.

Determinantes da (in)eficiência de 91 clubes ranqueados no club world ranking 2017-2018

Determinants of the (in) efficiency of 91 clubs ranked in the 2018 club world ranking 2017-2018

Anna Beatriz Grangeiro Ribeiro Maia

Doutora em Administração e Controladoria e Professora da Universidade de Fortaleza

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2402-1546>

Vanessa Ingrid da Costa Cardoso

Doutoranda em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4174-9686>

Robson Luis Batista Ramos

Doutorando em Linguística Aplicada e Professor da Universidade de Fortaleza

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8209-8915>

DOI: 10.47573/aya.88580.2.40.8

Resumo

Há uma demanda por uma medição da eficiência econômico-financeira e desportiva dos clubes de futebol que proporcione oportunidades de melhoria à gestão e de avaliação aos stakeholders. Paralelamente, argumentos teóricos sustentam que a (in)eficiência dos clubes de futebol pode ser explicada por diferentes pressões exercidas em economias desenvolvidas e emergentes, e mecanismos de isomorfismo enraizados na Teoria Institucional e variedades de capitalismo. Nesse contexto, este estudo propõe-se a investigar a (in)eficiência econômico-financeira e desportiva, bem como seus fatores determinantes, de clubes de futebol de países de economias desenvolvidas e emergentes. A partir de dados obtidos nos relatórios de 91 clubes ranqueados pelo Club World Ranking - CWR (IFFHS, 2018), referente à temporada 2017-2018, realizou-se estudo de natureza quantitativa, com fins descritivos. Foram utilizadas como técnicas de análise dos dados: estatística descritiva, teste T, correlação e regressão linear múltipla. Observa-se, com base no teste F, que os dois modelos de regressão linear múltipla foram válidos, indicando que pelo menos uma variável é significativa e afeta a eficiência. O modelo 1 indica que o Tamanho influencia positivamente a eficiência desportiva (ISE); enquanto, no modelo 2, ser de país-membro da OCDE (Mercado) influencia positivamente a eficiência econômico-financeira (IFE). De forma geral, conclui-se que clubes de futebol de países desenvolvidos são mais eficientes do que clubes de futebol de países emergentes, sendo estatisticamente significativa sua influência positiva no tocante à IFE – carecendo aprofundamento deste fenômeno por outros estudos.

Palavras-chave: eficiência. teoria institucional. clubes de futebol.

Abstract

There is a demand for a measurement of the economic-financial and sporting efficiency of football clubs that provides opportunities for improvement in management as well as a useful tool for evaluation by stakeholders. At the same time, theoretical positions argue that the (in)efficiency of football clubs may be explained by different pressures exerted on developed and emerging economies and mechanisms of isomorphism based on Institutional Theory and varieties of capitalism. In this context, this study aims to investigate the economic-financial and sporting efficiency including its determining factors of football clubs in countries of developed and emerging economies. Based on data obtained from the reports of 91 clubs ranked by the Club World Ranking - CWR (IFFHS, 2018), for the 2017-2018 season, a quantitative study was carried out with descriptive purposes. The following data analysis techniques were used: descriptive statistics, T test, correlation and multiple linear regression. It is observed, based on the F test, that the two multiple linear regression models were valid, indicating that at least one variable is significant and affects efficiency. Model 1 indicates that Size positively influences sport efficiency (ISE – Index of Sporting Efficiency); while, in model 2, being an OECD member country (Market) positively influences financial efficiency (IFE – Index of Economic and Financial Efficiency). In general, it can be concluded that football clubs in developed countries are more efficient than football clubs in emerging countries, and the positive influence in terms of IFE is statistically significant, however, it requires further studies.

Palavras-chave: efficiency. institutional theory. football clubs.

INTRODUÇÃO

No contexto do futebol, relatórios de consultoria, como os do CIES Football Observatory (2019) ou SOCCEREX (2019), consideram a eficiência e desempenho individual dos melhores jogadores nos clubes de futebol. No entanto, Crisci, D’Ambra e Esposito (2018) enfatizam que há falta de medição da eficiência econômico-financeira e desportiva dos próprios clubes de futebol que proporcione aos gestores dos clubes oportunidades de melhoria na sua gestão e aos stakeholders oportunidades de avaliação dos clubes e do mercado de maneira mais global.

Se, por um lado, alguns clubes apresentam cifras bilionárias de transações de um único ativo (jogador), por outro, apresentam também sucessivos prejuízos nos demonstrativos contábeis e alto endividamento, explicitando fracos resultados financeiros, ao mesmo tempo que contabilizam altos investimentos realizados em atletas. Esse contrassenso pode ser reflexo do baixo caixa gerado por essas entidades e da má percepção do gerenciamento dos investimentos (GALVÃO; DORNELAS, 2017).

Para Feng e Jewell (2018), grande parte dos estudos desenvolvidos sobre essa temática segue os trabalhos clássicos de Rottenberg (1956) e Scully (1974), e aponta o funcionamento dos clubes de futebol profissional como um processo de produção que transforma insumos esportivos (por exemplo, trabalho e capital) em produtos (por exemplo, atendimento, receita ou vitórias). No contexto do presente artigo, a função objetiva dos clubes de futebol está entre a maximização da vitória e a do lucro (FENG; JEWELL, 2018). Além disso, a eficiência é uma consideração gerencial vital em todos os setores e, no esporte, não é exceção (BARROS; PEYPOCH; TAINSKY, 2014).

Argumentos sustentam a relação entre as diferentes pressões exercidas nas economias desenvolvidas e emergentes, e os mecanismos de isomorfismo enraizados na Teoria Institucional (DIMAGGIO; POWELL, 1983) e na perspectiva das variedades de capitalismo (HALL; SOSKICE, 2001). Neste sentido, considera-se que a (in)eficiência dos clubes de futebol pode ser explicada pelas diferentes pressões exercidas nas economias desenvolvidas e emergentes, considerando os mecanismos de isomorfismo enraizados na Teoria Institucional e variedades de capitalismo.

Considerando a contextualização disposta, emerge a seguinte questão de pesquisa: Que diferenças os clubes de futebol de países desenvolvidos e de países emergentes apresentam quanto à eficiência econômico-financeira e desportiva? Para responder a essa problemática, o presente estudo propõe-se a investigar a (in)eficiência econômico-financeira e desportiva, bem como seus fatores determinantes, de clubes de futebol de países em economias desenvolvidas e emergentes. Adicionalmente, investiga-se a eficiência do capital humano e do capital relacional e estrutural dos respectivos clubes de futebol.

Para tanto, desenvolveu-se uma análise a partir de dados obtidos nas demonstrações contábeis dos clubes de futebol considerados mais fortes do mundo pelo Club World Ranking - CWR (IFFHS, 2018), referente à temporada 2017-2018.

A eficiência dos clubes de futebol é um tema que tem sido objeto de análise de trabalhos nacionais e internacionais. Entretanto, até o desenvolvimento deste estudo, nenhuma pesquisa foi conduzida com tamanha abrangência (91 clubes, de 22 países), envolvendo a comparação entre clubes de países desenvolvidos e emergentes, como se propõe o presente estudo. Ade-

mais, também não apresentam suporte específico em uma teoria para elaboração de suas hipóteses, mas apenas do modelo de eficiência utilizado. Assim, justifica-se este estudo em função do preenchimento dessas lacunas da literatura, bem como das contribuições elencadas.

Dentre as contribuições possíveis a partir dessa pesquisa, destaca-se que os resultados podem subsidiar um ponto de partida para o desenvolvimento de novos estudos que busquem analisar a eficiência econômico-financeira e desportiva dos clubes de futebol em países desenvolvidos e emergentes, ainda escassa, além de auxiliar os gestores dos clubes de futebol a refletir sobre o controle de gastos, como também na busca de novas fontes de receitas, sob a visão da Teoria Institucional e na perspectiva das Variedades de Capitalismo.

Contudo, uma medição da eficiência econômico-financeira e desportiva dos clubes de futebol de países desenvolvidos e emergentes pode servir de indicador à legitimidade e sustentabilidade corporativa em um mercado tão competitivo como o futebol.

SUPORTE TEÓRICO

Mercado do futebol à luz da Teoria Institucional

O setor esportivo, principalmente de futebol, é muito competitivo (GARCÍA-CEBRIÁN, ZAMBOM-FERRARESI, LERA-LÓPEZ, 2018), diferenciando-se dos demais não somente pela sua natureza intangível intensiva (MAIA *et al.*, 2018) mas também pela sinergia com o mercado e o contexto socioeconômico e cultural.

Enquanto o Brasil registrou a maior recessão de sua história em 2016, com queda de 3,6% do Produto Interno Bruto, sem contar com o aumento do desemprego e da inflação, a elite do futebol brasileiro – os 20 clubes que jogaram pela Série A, mais os quatro que foram promovidos e a disputaram em 2017 – arrecadaram R\$ 5 bilhões na temporada de 2016, o que representa um crescimento de 41% sobre a arrecadação de 2015, ultrapassando em muito os indicadores de outros setores (MAIA *et al.*, 2018).

Contudo, o nível de gestão do futebol brasileiro não chega a ser tão avançado em relação ao europeu, por exemplo, onde algumas equipes de países como Espanha, Holanda, Inglaterra, Itália e Portugal têm ações negociadas em bolsa (MAIA *et al.*, 2018). Na verdade, em toda a Europa, os clubes são tratados e geridos como empresas, divergindo da realidade no Brasil.

Tal como acontece com outras organizações, os clubes de futebol profissional devem buscar o melhor uso de recursos (GARCÍA-CEBRIÁN, ZAMBOM-FERRARESI, LERA-LÓPEZ, 2018). As restrições econômico-financeiras implementadas pelo FIFA FFP (FIFA Fair Play) tornaram mais significativa a otimização dos recursos disponíveis para os clubes europeus (GARCÍA-CEBRIÁN, ZAMBOM-FERRARESI, LERA-LÓPEZ, 2018).

Consoante a isto, a Lei 13.155/15, no Brasil, criou o Profut (Programa de Modernização da Gestão e Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro) e estabeleceu premissas para que as organizações desportivas evitem uma gestão imprudente, visando melhorias na gestão e responsabilidade fiscal no futebol brasileiro (BARBOSA *et al.*, 2017; MAIA *et al.*, 2018).

Mais recentemente, em 2021, foi sancionada a Lei n. 14.193, instituindo a Sociedade

Anônima do Futebol (SAF) e dispondo sobre normas de constituição, governança, controle e transparência, meios de financiamento da atividade futebolística, tratamento dos passivos das entidades de práticas desportivas e regime tributário específico.

Várias teorias econômicas têm sido empregadas para estudos voltados ao mercado do futebol, como: Teoria da Agência (MAIA *et al.*, 2018); Teoria dos Stakeholders (SIQUEIRA; PAJANIAN; TELLES, 2015); Teoria dos Custos de Transação (MARTINS *et al.*, 2017); Visão Baseada em Recursos (GALVÃO; DORNELAS, 2017); e Teoria Institucional (DIAS; ROSSI, 2017).

A Teoria Institucional tem raízes econômicas (NORTH, 1990; WILLIAMSON, 1985) e sociológicas (DIMAGGIO; POWELL, 1983; SCOTT, 1995). Se, para North (1990), instituições são vistas como restrições desenhadas por homens que impulsionam sua interação, para Scott (1995), são vistas como estruturas reguladoras, habilidades regulatórias e cognitivas, e atividades que proporcionam estabilidade e significado ao comportamento social. Além disso, estão buscando legitimidade e reinventando normas de legitimidade no campo organizacional (NORTH, 1990).

No futebol, percebem-se transformações no ambiente das organizações, incluindo a influência nas formas de suas gestões. Por um lado, uma competição cada vez mais complexa e sofisticada, e a preparação de atletas e equipes que envolve investimentos em logística, pesquisa, materiais e equipamentos requer cada vez mais recursos; por outro lado, pressões de torcedores e da sociedade em geral ante o desenvolvimento e a moralização da gestão do esporte; de patrocinadores e investidores, que exigem retorno dos investimentos realizados, e do Estado, que determina normas estruturais e a possibilidade de captação de verbas públicas (MÓSCA; SILVA; BASTOS, 2009).

A eficiência é essencial no mercado do futebol porque, em grandes campeonatos, como a UEFA Champions League, na Europa (GARCÍA-CEBRIÁN, ZAMBOM-FERRARESI, LERA-LÓPEZ, 2018), ou como a Libertadores da América, na América do Sul, clubes de pequenas ligas devem competir com os maiores do continente. Consequentemente, os autores ressaltam que estimar a eficiência dos clubes de futebol é útil para considerar os recursos utilizados e não apenas o resultado, bem como auxiliar os gestores a decidir contratar mais jogadores ou fazer outros investimentos. Ademais, pode oportunizar aos gestores melhorias à gestão e aos stakeholders (investidores em potencial, patrocinadores, torcedores, jogadores, governo e outros) a eficaz avaliação dos clubes.

Neste sentido, no presente trabalho, são consideradas duas proxies para mensurar a eficiência dos clubes de futebol: a eficiência do capital humano, calculada a partir da razão entre Receitas de transferências e Direitos federativos dos atletas (RICCI *et al.*, 2015); e a eficiência do capital relacional e estrutural, calculada a partir da razão entre Receitas operacionais, excluindo transferências, e o valor residual do Ativo Total após deduzidos Direitos federativos dos atletas (RICCI *et al.*, 2015).

O presente estudo investiga não apenas a (in)eficiência econômico-financeira e desportiva dos clubes mas também seus fatores determinantes. Sob a perspectiva institucional, os clubes de futebol variam por função (com ou sem fins lucrativos), tamanho, estrutura (tecnologia), cultura e capacidade de mudança (competitividade e sustentabilidade), influenciando (e são influenciados por) o campo organizacional e ambiente institucional (JUDGE; DOUGLAS;

KUTAN, 2008). Neste sentido, serão investigados se esses fatores institucionais (Mercado, Função, Tamanho, Estrutura e Cultura) são determinantes à (in)eficiência econômico-financeira e desportiva.

Estudos anteriores e desenvolvimento das hipóteses

Há uma grande preocupação dos clubes em combinar os gastos com o desempenho da organização, tanto em questões econômicas e financeiras, quanto em maximizar as realizações esportivas (BARBOSA *et al.*, 2017). Logo, conhecer a eficiência do investimento tornou-se um dos objetivos dos estudiosos do futebol (DANTAS; MACHADO; MACEDO, 2015). O Quadro 1 apresenta um breve panorama científico sobre estudos anteriores a respeito da eficiência no futebol, na década 2010-2021.

Quadro 1 – Estudos anteriores sobre eficiência em clubes de futebol, de 2010 a 2021

Autores	Amostra	Principais achados
Barros, Assaf e Sá-Earp (2010)	20 clubes brasileiros	Os clubes operam com alto nível de ineficiência; tamanho e a cidade não estão relacionados à eficiência.
Barros, Peypoch e Tainsky (2014)	25 clubes franceses	Há dois grupos entre os clubes de futebol franceses seguindo 'estratégias de negócio' completamente diferentes.
Barros, Wanke e Figueiredo (2015)	20 clubes brasileiros	O afastamento aumenta os custos, enquanto os fãs diminuem os custos e aumentam a eficiência dos clubes.
Dantas, Machado e Macedo (2015)	36 clubes brasileiros	Clubes que conquistam títulos em determinada temporada e clubes da primeira divisão são mais eficientes.
Nascimento et al. (2015)	13 clubes brasileiros	Corinthians, Santos, Flamengo e Figueirense foram os clubes que tiveram a gestão financeira mais eficiente em 2010 e 2011.
Pereira et al. (2015)	20 clubes brasileiros	Endividamento Geral, Ativo Não Circulante e Patrimônio Líquido apresentaram diferenças quanto à eficiência.
Ricci et al. (2015)	12 clubes italianos	A eficiência do capital intelectual está positivamente associada ao desempenho esportivo.
Yasar, Isik e Calisir (2015)	4 clubes turcos	Há relações significativas entre Tamanho, Valor de mercado e ROA; Eficiência, VAICTM e Alavancagem firme.
Dantas, Macedo e Machado (2016)	20 clubes brasileiros	No geral, há baixo nível de eficiência. "Salários/custo operacional", "grau de endividamento" e a dummy "acesso ou libertadores" explicaram a ineficiência dos clubes.
Pyatunin et al. (2016)	48 clubes europeus	Mostraram que DEA Super-efficiency e DEA Cross-efficiency podem ser sucessivamente aplicadas à medição da eficiência dos clubes de futebol e sua análise explicam sua eficiência.
Andrade Jr., Almeida e Macedo (2017)	23 clubes brasileiros	Associação positiva entre a eficiência do capital intelectual e a rentabilidade.
Barbosa et al. (2017)	25 clubes brasileiros	Tamanho do clube, Participação na Copa Libertadores, Acesso a uma divisão maior e Rebaixamento para uma divisão inferior têm associações positivas com eficiência dinâmica.

Crisci, D'Ambra e Esposito (2018)	11 clubes italianos	O modelo GEE fornece os pontos teóricos que os clubes de futebol individuais devem realizar através do emprego eficiente de fatores produtivos.
Feng e Jewell (2018)	87 clubes ingleses	A eficiência técnica é mais importante do que a mudança técnica na previsão de se os clubes ingleses na amostra são promovidos ou relegados.
García-Cebrián, Zambom-Ferraresi e Lera-López (2018)	96 clubes europeus	Há um baixo nível de eficiência dos clubes; e melhoria na eficiência pode melhorar os resultados esportivos.
Rohde e Breuer (2018)	32 clubes ingleses e franceses	Os investidores estrangeiros reduzem a eficiência financeira e esportiva.
Xu (2018)	12 clubes chineses	A eficiência está relacionada diretamente ao investimento ordenado dos clubes de futebol.
Faria, Dantas e Azevedo (2019)	24 clubes brasileiros	A eficiência nos gastos dos clubes aumenta seu valor, considerando que o indicador "Custo/Receita".
Schaefer et al. (2019)	19 clubes brasileiros	Vários clubes tiveram sua eficiência financeira em posição diferente do desempenho em campo.
Silva et al. (2020)	21 clubes brasileiros	Destaques de eficiência financeira: Palmeiras e Atlético MG.

Fonte: Elaboração dos autores com base nos dados da pesquisa.

Nos estudos anteriores relacionados à eficiência dos clubes de futebol de 2010 a 2021, conforme apresentado no Quadro 1, verifica-se que os estudos foram diversificados quanto à amostra. Há estudos analisando clubes de futebol de vários países, o que pode ser explicado pela convergência das normas internacionais de contabilidade e novas legislações particulares a certos países, como a Lei n. 13.155 (BRASIL, 2015). Portanto, há um esforço para dar um novo olhar ao arcabouço legal brasileiro que pode mostrar novas melhorias relacionadas aos clubes de futebol brasileiros (BARBOSA *et al.*, 2017).

Destarte, o presente estudo empírico se diferencia dos anteriores pela diversidade de clubes de todo o mundo, compreendendo um total de 91 clubes de 22 países situados na Europa e na América do Sul. Somado a isso, nenhum estudo anterior considerou a comparação entre clubes de países desenvolvidos e emergentes, como se propõe o presente estudo.

O presente estudo utiliza como método de análise principal a análise de regressão linear múltipla, conforme utilizado por outros estudos (ANDRADE JR., ALMEIRA; MACEDO, 2017; BARBOSA *et al.*, 2017; RICCI *et al.*, 2015), combinado ao teste T (PEREIRA *et al.*, 2015) e análise de correlação (NASCIMENTO *et al.*, 2015; CRISCI; D'AMBRA; ESPOSITO, 2018), além da estatística descritiva, a fim de investigar a (in)eficiência econômico-financeira e desportiva, bem como seus fatores determinantes, de clubes de futebol de países em economias desenvolvidas e emergentes.

Vale ressaltar ainda que, com exceção de Barros, Wanke e Figueiredo (2015), os quais se fundamentaram na Visão Baseada em Recursos (AUTOR/ES DA TEORIA), as demais pesquisas anteriores sobre eficiência nos clubes de futebol não apresentam suporte em uma teoria específica para elaboração de suas hipóteses. Em geral, as pesquisas apresentam suporte apenas quanto ao modelo de eficiência utilizado. Assim, outra questão relevante que diferencia o presente estudo dos demais é sua contribuição com o suporte teórico da pesquisa baseado na

Teoria Institucional e Variedades de Capitalismo.

A Teoria Institucional explica práticas adotadas pelas organizações como forma de legitimação. Assim, considerando-se a questão de pesquisa e sob o enfoque da Teoria Institucional (DIMAGGIO; POWELL, 1983) e na perspectiva das Variedades de Capitalismo (HALL; SOSKICE, 2001), delineou-se a hipótese central do presente estudo: : Clubes de futebol de países desenvolvidos são mais eficientes do que clubes de futebol de países emergentes.

Adicionalmente, sob o arcabouço teórico e a revisão da literatura foram delineadas quatro hipóteses adicionais.

Baseando-se na Teoria Institucional (DIMAGGIO; POWELL, 1983; HALL; SOSKICE, 2001), pressupõem-se que clubes com finalidades lucrativas são mais pressionados pelos stakeholders por eficiência, principalmente entidades formalizadas como Sociedades Anônimas que negociam ações em bolsa de valores. Assim, delineou-se que: : A função influencia positivamente a eficiência dos clubes de futebol.

Baseando-se na Teoria Institucional (DIMAGGIO; POWELL, 1983; HALL; SOSKICE, 2001), bem como em estudos empíricos anteriores (BARBOSA *et al.*, 2017; DANTAS; MACHADO; MACEDO, 2015; SCHAEFER *et al.*, 2019) que identificaram resultados diversos, pressupõem-se, no presente estudo, que clubes maiores possuem maior capacidade de investimento e são pressionados por seus stakeholders por mais eficiência. Assim, delineou-se que: : O tamanho influencia positivamente a eficiência dos clubes de futebol.

Baseando-se na Teoria Institucional (DIMAGGIO; POWELL, 1983; HALL; SOSKICE, 2001), bem como em estudos empíricos anteriores (DANTAS; MACHADO; MACEDO, 2015; PEREIRA *et al.*, 2015; FARIA; DANTAS; AZEVEDO, 2019), pressupõe-se também que clubes com situação líquida positiva possuem menor dependência de capital de terceiros e, por sua vez, menor é o risco de não conseguir honrar seus compromissos, o que pode sinalizar um aumento do lucro. Assim, delineou-se que: : A estrutura de capital influencia positivamente a eficiência dos clubes de futebol.

Os países da UEFA e da CONMEBOL possuem alto desempenho no futebol em competições masculinas. As regiões da UEFA também incluem as principais ligas de clubes (por exemplo, Espanha, Itália, Inglaterra e Alemanha), onde muitos dos melhores jogadores estão envolvidos. Baseando-se na Teoria Institucional (DIMAGGIO; POWELL, 1983; HALL; SOSKICE, 2001), bem como em estudos empíricos anteriores (BARBOSA *et al.*, 2017), pressupõem-se também que clubes em regiões de cultura similar são pressionados de maneira diversa aos demais. Assim, delineou-se que: : A cultura influencia positivamente a eficiência dos clubes de futebol.

PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa enquadra-se como descritiva quanto aos seus objetivos e, quanto à abordagem do problema, enquadra-se como estudo predominantemente quantitativo, haja vista a natureza dos dados e o emprego de técnicas estatísticas fundamentais para o alcance do objetivo geral. No que concerne aos procedimentos de coleta de dados, o estudo utilizou a pesquisa documental e bibliográfica.

Conforme outros estudos (NASCIMENTO *et al.*, 2015; MAIA; VASCONCELOS, 2016), a população da pesquisa reúne os clubes de futebol mais fortes do mundo ranqueados pelo Club World Ranking (CWR) 2018 – TOP 400, da Federação Internacional de História e Estatísticas do Futebol (em inglês International Federation of Football History & Statistics – IFFHS), que capta o desempenho desportivo dos clubes em competições domésticas e internacionais. O CWR (IFFHS, 2018) considera a soma de todos os pontos ponderados em cada competição de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2018; não dá bônus por exceder uma rodada ou vencer uma competição; e cada competição tem seu próprio valor, de acordo com as regras do IFFHS, fixado pelo Comitê Executivo da IFFHS. Para a amostra, foram selecionados os clubes mais fortes do mundo, ranqueados pelo CWR (IFFHS, 2018), que disponibilizaram seus relatórios contábil-financeiros referentes à temporada 2017-2018 em seus portais eletrônicos oficiais, até o dia 30 de abril de 2019 (término do período de coleta), totalizando uma amostra de 91 clubes.

A obtenção dos dados seguiu estudos anteriores (NASCIMENTO *et al.*, 2015; PYATUNIN *et al.*, 2016; BARBOSA *et al.*, 2017; ROHDE; BREUER, 2018; Xu, 2018) e teve como fonte de coleta Transfermarkt (2018), onde se obteve o número médio de jogadores estrangeiros no período; IFFHS (2018), obtendo-se dados dos clubes, destacadamente associação respectiva à confederação do clube, nível da liga nacional que o clube participa, pontuação obtida no Ranking IFFHS 2018, posição obtida no Ranking IFFHS 2018 e 2017 e diferença entre as posições no CWR 2017 e 2018; e os dados econômico-financeiros obtidos nas demonstrações dos clubes.

Em consonância a Maia e Vasconcelos (2016) no presente estudo, os valores monetários dos dados extraídos das demonstrações financeiras dos clubes de futebol foram convertidos para o dólar norte-americano (US\$), por ser considerado a moeda funcional internacional, possibilitando comparações de grandeza entre os diferentes países de origem dos clubes pesquisados. A conversão adotou a taxa cambial correspondente ao fechamento do exercício financeiro para cada clube (maio, junho, agosto ou dezembro), de acordo com o fim da temporada em cada país (MAIA; VASCONCELOS, 2016), com base nas taxas de câmbio fornecidas pela XE.com Inc. [online].

Ao todo, foram computadas 3.720 observações de 91 clubes de futebol, de 22 países (Alemanha, Argentina, Áustria, Brasil, Chile, Croácia, Dinamarca, Equador, Escócia, Espanha, França, Grécia, Holanda, Inglaterra, Itália, Polônia, Portugal, Romênia, Suécia, Suíça, Turquia, Ucrânia), referentes à temporada 2017-2018.

A partir da revisão de literatura, foi possível definir os dados a serem coletados para operacionalização das variáveis dependentes (DANTAS; MACHADO; MACEDO, 2015; NASCIMENTO *et al.*, 2015; PEREIRA *et al.*, 2015; RICCI *et al.*, 2015; PYATUNIN *et al.*, 2016; BARBOSA *et al.*, 2017; CRISCI; D'AMBRA; ESPOSITO, 2018; FENG; JEWELL, 2018; ROHDE; BREUER, 2018; SCHAEFER *et al.*, 2019) e independentes (DIMAGGIO; POWELL, 1983; HALL; SOSKICE, 2001).

O Quadro 2 apresenta as variáveis utilizadas no estudo, referentes ao ambiente institucional e à eficiência dos clubes, com respectiva operacionalização e suporte.

Quadro 2 – Operacionalização das variáveis

Variáveis	Operacionalização	Suporte Teórico
Variáveis referente ao ambiente institucional dos clubes		
Merc	Dummy, referente ao desenvolvimento do mercado econômico nacional medida em escala nominal, (1: país-membro da OCDE; 0: demais).	Dimaggio e Powell (1983) e Hall e Soskice (2001).
Função	Dummy, referente à função econômica da entidade, medida em escala nominal, (1: com fins lucrativos; 0: demais).	
Tam	Variável quantitativa, referente ao tamanho do clube, medida em escala de razão, referente ao Ativo Total.	
Estrut	Dummy, referente à Estrutura (situação) patrimonial líquida, medida em escala nominal (1: PL positivo; 0: PL negativo).	
Cult	Dummy, referente à cultura continental, medida em escala nominal (1: Europa; 0: América do Sul). Os demais locais não apresentaram clubes no ranking (Ásia, África, América do Norte, Central e Oceania);	
Variáveis referentes à eficiência dos clubes		
ISE	Eficiência desportiva, mensurada pela pontuação obtida (IFFHS, 2018).	Dantas, Machado e Macedo (2015).
IFE	Eficiência econômico-financeira, medida em escala de razão, referente ao Lucro Bruto.	
IHCE	Eficiência do capital humano, calculada a partir da razão entre Receitas de transferências e Direitos federativos dos atletas.	Ricci et al. (2015).
IRSCE	Eficiência do capital relacional e estrutural, calculada a partir da razão entre Receitas operacionais, excluindo transferências, e o valor residual do Ativo Total após deduzidos Direitos federativos dos atletas.	

Fonte: Elaboração dos autores com base nos dados da pesquisa.

Quanto aos procedimentos de análise, além da estatística descritiva, foram realizados teste T, correlação e regressão, no SPSS 20.0 (Statistical Package for the Social Science) e no Stata. Ressalte-se que foram estimadas regressões para as equações que mensuram os desempenhos desportivo e financeiro dos clubes no intuito de analisar o efeito das variáveis mercado, função, tamanho, estrutura e cultura no desempenho desportivo, a partir do modelo de regressão linear múltipla com erros robustos.

ANÁLISE DOS RESULTADOS

Inicialmente, analisou-se a estatística descritiva e o teste T das variáveis dependentes (ISE, IFE), e adicionalmente, das variáveis IHCE e IRSCE, tendo a Função (0: sem fins lucrativos; 1: demais) e o Mercado (1: país-membro da OCDE; 0: demais) como grupos de análise, conforme Tabela 1.

Conforme Tabela 1, os clubes sem fins lucrativos (Função = 0) demonstraram maior eficiência desportiva (ISE) e maior eficiência econômico-financeira (IFE), além de menores eficiência de capital humano (IHCE) e eficiência do capital relacional e estrutural (IRSCE). Enquanto isso, clubes provenientes de países-membros da OCDE (Mercado = 1) apresentaram menor eficiência tanto desportiva (ISE) como financeira (IFE), ao passo que dispuseram de maiores médias de eficiência de capital humano (IHCE) e de capital relacional e estrutural (IRSCE). Entretanto, conforme teste T, as diferenças de médias foram significantes para IFE e IHCE quanto ao mercado e para IFE, IHCE e IRSCE quanto à função.

Tabela 1 – Estatística descritiva e teste T

Variáveis	Grupos	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão	Teste T
ISE	Geral	91	62,0	289,0	131,48	63,19	
Função	1	17	62,0	284,0	139,12	73,46	0,550
	0	74	62,0	289,0	129,73	61,02	
Mercado	1	15	62,0	264,0	125,87	64,18	-1,059
	0	76	62,0	289,0	132,59	63,37	
IFE	Geral	91	-52,1 bi	378,2 bi	19,6 bi	58,1 bi	
Função	1	17	-27,2 bi	52,4 bi	4,8 bi	19,4 bi	-1,162***
	0	74	-52,1 bi	37,8 bi	22,9 bi	63,4 bi	
Mercado	1	15	-27,2 bi	47,8 bi	1,3 bi	16,1 bi	-2,040**
	0	76	-52,1 bi	378,2 bi	23,2 bi	62,7 bi	
IHCE	Geral	85	-0,49	90,48	3,59	14,36	
Função	1	16	-0,37	90,48	11,27	29,23	2,441***
	0	69	-0,49	55,81	1,81	7,02	
Mercado	1	15	-0,37	90,48	6,50	23,24	2,802***
	0	70	-0,49	81,55	2,98	11,80	
IRSCE	Geral	89	0,14	9,98	1,18	1,30	
Função	1	17	0,15	9,98	1,96	2,57	2,873***
	0	72	0,14	3,55	0,99	0,65	
Mercado	1	15	0,15	5,79	1,22	1,37	1,378
	0	74	0,14	9,98	1,17	1,30	

Fonte: Elaboração dos autores com base nos dados da pesquisa.

Notas: (N): Número de observações; (**): significativa a 0,05; (***): significativa a 0,01.

Logo, pode-se perceber, com base nos achados do presente estudo, que clubes sem fins lucrativos têm melhor resultado tanto financeiro como desportivo, apesar de menor eficiência de capital humano e do capital relacional e estrutural, que são calculados tendo como base os valores dos atletas. Tal resultado, na prática, parece controverso, tendo em vista que os clubes buscam jogadores com valores mais elevados justamente em busca de melhores resultados desportivos e, conseqüentemente, melhores resultados financeiros com prêmios obtidos com conquistas. Porém, vale salientar que há ainda as formações de categorias de base que têm sido fontes de jogadores que contribuem em muito nas conquistas de títulos dos clubes, especialmente os brasileiros.

Complementarmente, realizou-se análise de correlação das variáveis. Consoante aos resultados da correlação disposta na Tabela 2, percebe-se correlação positiva e significativa entre: eficiência desportiva (ISE) e tamanho; e eficiência econômica (IFE) com mercado e tamanho. De maneira inversa, percebe-se correlação negativa e significativa entre: eficiência de capital humano (IHCE) com Mercado e Função; e eficiência do capital relacional e estrutural (IRSCE) com Função, Tamanho e Estrutura.

Tabela 2 – Análise de correlação

Variáveis	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
(1) ISE	1								
(2) IFE	0,228*	1							
(3) IHCE	0,030	-0,071	1						
(4) IRSCE	-0,220*	-0,001	0,407**	1					
(5) Mercado	0,112	0,211*	-0,294**	-0,146	1				
(6) Função	-0,058	0,122	-0,259*	-0,294**	0,597**	1			
(7) Tamanho	0,491**	0,284**	-0,178	-0,306**	0,293**	0,098	1		
(8) Estrutura	0,068	0,101	-0,091	-0,337**	0,130	0,149	0,052	1	
(9) Cultura	0,040	0,140	-0,094	-0,013	0,538**	0,699**	0,222*	0,028	1

Fonte: Elaboração dos autores com base nos dados da pesquisa.

Notas: (*): significativa a 0,1; (**): significativa a 0,05; (***): significativa a 0,01.

Tais achados indicam que Mercado se correlaciona positivamente com a eficiência econômico-financeira (IFE) e, de forma inversa, com a ineficiência de capital humano (IHCE). Ou seja, clubes mais desenvolvidos, provenientes de países-membros da OCDE (Mercado = 1), possuem maior eficiência econômico-financeira, corroborando com a Teoria Institucional (DIMAGGIO; POWELL, 1983) e variedades de capitalismo (HALL; SOSKICE, 2001), de modo que clubes de futebol de mercados mais desenvolvidos sinalizam sofrer mais pressão do ambiente institucional por eficiência econômico-financeira (IFE).

Por outro lado, apresentam ineficiência de capital humano (IHCE), contrariando Ricci *et al.* (2015) e Andrade Jr., Almeida e Macedo (2017). Tal resultado parece ser controverso, tendo em vista que o principal ativo de um clube de futebol é o capital humano, e esperava-se que o Mercado estivesse correlacionado de forma positiva com IHCE. Quanto a isto, duas hipóteses podem ser levantadas para consideradas em futuros estudos: (1) baixo disclosure, no tocante à evidenciação sobre capital humano, receitas de transferências e direitos federativos dos atletas; (2) fraudes ligadas a transferências de jogadores como levantado pelo último escândalo no futebol, que incluiu operações de investigações em sete países europeus (GAZETA, 2018) – a investigação começou em 2017 após um relatório da Unidade de Fraudes Esportivas da Polícia Federal, que revelava “indícios de transações financeiras suspeitas” no campeonato da Bélgica.

Adicionalmente, é possível perceber que existe correlação estatisticamente significativa entre eficiência econômico-financeira (IFE) e eficiência desportiva (ISE), refutando Schaefer *et al.* (2019) e corroborando os achados de Dantas, Machado e Macedo (2015) e de García-Cebrián, Zambom-Ferraresi e Lera-López (2018). Ou seja, os achados da pesquisa sinalizam que a eficiência dentro de campo reflete a eficiência fora de campo e vice-versa, nesta amostra.

Ademais, os achados indicam também que clubes maiores (Tamanho) apresentaram correlação com eficiência desportiva (ISE), eficiência econômico-financeira (IFE) e eficiência do capital relacional e estrutural (IRSCE), coadunam com os achados de Yasar, Isik e Calisir (2015), Barbosa *et al.* (2017) e Xu (2018). Tal resultado é esperado, uma vez que clubes maiores buscam utilizar seus recursos diferenciais mais elevados justamente em busca de melhores resultados no campo por meio de melhor infraestrutura, auferindo, conseqüentemente, melhor resultado financeiro com prêmios de conquistas, transmissão de jogos, bilheterias, vendas de camisas,

transferências de atletas e outros.

Por outro lado, de maneira inversa ao esperado, apresentaram correlação significativa estatisticamente de forma negativa, a Estrutura (Patrimônio líquido) e o Tamanho (Ativo total) com o IRSCE. Isto significa que clubes maiores em termos de ativo e patrimônio líquido apresentaram correlação com a ineficiência do capital relacional e estrutural (IRSCE).

No tocante à análise de influência, realizou-se a análise de regressão linear múltipla, conforme resultados na Tabela 3.

No que concerne à análise da influência dos fatores na eficiência dos clubes, tanto desportiva como financeira, observa-se na Tabela 3, com base no teste F, que os dois modelos foram válidos, indicando que pelo menos uma variável é significativa e afeta a eficiência.

O modelo 1 indica que o Tamanho influencia positivamente a eficiência desportiva (ISE), corroborando os achados de Yasar, Isik e Calisir (2015), Barbosa et al (2017) e Xu (2018). Já no modelo 2, ser de país-membro da OCDE (Mercado) influencia positivamente a eficiência econômico-financeira (IFE), em harmonia à Teoria Institucional (DIMAGGIO; POWELL, 1983) e Variedades de Capitalismo (HALL; SOSKICE, 2001).

Tabela 3 – Análise de regressão linear múltipla

Variáveis independentes	Modelo 1 – Variável dependente: ISE	Modelo 2 – Variável dependente: IFE
Mercado	6,0209	1,5007***
Função	-23,7743	683128,2
Tamanho	28,0588***	1,2807
Estrutura	9,5789	1,0907
Cultura	1,5249	267598
Constante	-83,2515	-1,0308*
Teste F	4,87	2,33
p-valor	0,0005	0,0486
R quadrado	0,2574	0,1039

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota: (*): significativa a 0,1; **(**)**: significativa a 0,05; **(***)**: significativa a 0,01.

Destarte, os resultados sinalizam determinantes da (in)eficiência dos 91 clubes analisados, à luz dos pressupostos da Teoria Institucional, a partir da verificação: (1) pelo teste de diferença entre médias, que clubes de futebol de países desenvolvidos são mais eficientes do que clubes de futebol de países emergentes, confirmando a primeira hipótese do estudo; (2) pelo teste de regressão linear múltipla, que o Tamanho influencia positivamente a eficiência dos clubes de futebol – confirmando a terceira hipótese do estudo –, enquanto Função, Estrutura de capital e Cultura, apesar de positivos, não apresentaram significância estatística na eficiência dos clubes de futebol – rejeitando a segunda, quarta e quinta hipóteses do estudo, respectivamente.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

À luz da Teoria Institucional, na perspectiva das Variedades de capitalismo, e com base em uma década de estudos empíricos sobre eficiência no futebol, o presente estudo buscou responder à seguinte questão de pesquisa: Quais as diferenças da eficiência dos clubes de futebol de países desenvolvidos e os clubes de futebol de países emergentes? Para tanto, o presente estudo propôs-se a investigar a (in)eficiência econômico-financeira e desportiva dos clubes de futebol mais fortes do mundo, de países em economias desenvolvidas e emergentes.

Inicialmente, os resultados do teste T revelaram que os clubes de futebol de países-membros da OCDE apresentaram menor eficiência tanto desportiva (ISE) como financeira (IFE), ao passo que dispuseram de maiores médias de eficiência de capital humano (IHCE) e de capital relacional e estrutural (IRSCE). Contudo, a análise de correlação (Tabela 2) e a análise de regressão linear múltipla (Tabela 3) mostraram que ser oriundo de países-membros da OCDE influenciou de forma estatisticamente significativa positiva apenas a eficiência econômico-financeira (IFE) dos clubes de futebol – não sendo possível rejeitar a primeira hipótese operacional.

A segunda hipótese operacional foi rejeitada, tendo em vista que a análise de regressão (Tabela 3) não apontou qualquer efeito estatisticamente significativo da Função (com ou sem fins lucrativos) na eficiência dos clubes de futebol.

A terceira hipótese operacional, por sua vez, não pode ser rejeitada, tendo em vista que a análise de regressão (Tabela 3) revelou que o Tamanho (Ativo total) influencia positivamente a eficiência desportiva dos clubes de futebol (ISE).

A quarta e a quinta hipóteses operacionais foram rejeitadas, respectivamente, tendo em vista que a análise de regressão (Tabela 3) não apontou qualquer influência positivamente significativa da Estrutura (Patrimônio Líquido) e da Cultura (Localização geográfica) na eficiência dos clubes.

Contudo, cabe ressaltar que, apesar de contribuir com o panorama científico sobre a temática, preenchendo a lacuna no tocante a mais estudos sobre eficiência no futebol, considerando países desenvolvidos e emergentes, a presente pesquisa apresenta algumas limitações que merecem ser destacadas e podem vir a ser supridas por estudos futuros: (1) estudo quantitativo, sob o paradigma positivista, desprezando aspectos importantes intrínsecos ao fenômeno em questão que poderia ser observada por um estudo qualitativo; (2) amostra por conveniência, dependendo exclusivamente dos dados disponibilizados pelos clubes de futebol; (3) dados estritamente secundários; (4) delimitação espaço-temporal, tendo em vista que foram analisados apenas parte dos maiores clubes de futebol, conforme ranking da IFFHS.

Assim, é importante ressaltar que esta pesquisa não teve a pretensão de exaurir os conhecimentos sobre a temática, mas servir de ponto de partida sobre a investigação realizada, sob o ponto de vista da eficiência analisada pelo enfoque da Teoria Institucional e das Variedades de Capitalismo, levantando mais questões que podem ser investigadas por novos estudos empíricos, como: Quais os impactos da qualidade da informação contábil na eficiência dos clubes de futebol, em países desenvolvidos e emergentes? Quais os tipos de falhas ou fraudes contábeis mais recorrentes nos relatórios contábil-financeiros dos clubes de futebol, em países desenvolvidos e emergentes? Ademais, sugere-se o aprofundamento da presente investigação à luz

da Teoria Institucional e variedades do capitalismo sob a abordagem fenomenológica, a fim de apresentar novas contribuições relevantes.

Como principais contribuições desta pesquisa, destacam-se: (1) sob o prisma acadêmico-científico, o presente estudo contribuiu com a discussão sobre a eficiência no futebol, tendo em vista que ainda é um assunto que carece de mais análises e demanda mais investigações, acrescentando uma análise fundamentada na Teoria Institucional e Variedades de Capitalismo; (2) do ponto de vista gerencial e para políticas públicas, contribuiu com base na comparação da eficiência dos clubes de futebol, em nações desenvolvidas e emergentes, podendo servir de orientação de ações, políticas e condutas de (re)investimentos de shareholders e stakeholders, com vistas a alcançar mais investimentos e retornos futuros satisfatórios, respectivamente; e, (3) do ponto de vista social, contribui com suporte na discussão da matéria e futuros achados desta demanda acadêmica por meio da análise crítica de possíveis fatores que possam influenciar os achados, como baixo disclosure ou fraudes ligadas a transferências de jogadores.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE JÚNIOR, D. L. I.; ALMEIDA, J. E. F.; MACEDO, M. A. S. Relação da eficiência do capital intelectual com o desempenho financeiro dos clubes do futebol brasileiro. In: Congresso ANPCONT. Anais... Belo Horizonte, MG, Brasil, 2017.
- BARBOSA, A.; DANTAS, M. G.; AZEVEDO, Y.; HOLANDA, V. Fiscal responsibility strategy in brazilian football clubs: a dynamic efficiency analysis. *Brazilian Business Review*, v. 14, n. Special Ed, p. 45-66, 2017.
- BARROS, C. P.; ASSAF, A.; SÁ-EARP, F. Brazilian football league technical efficiency: A Simar and Wilson approach. *Journal of Sports Economics*, v. 11, n. 6, p. 641-651, 2010.
- BARROS, C. P.; PEYPOCH, N.; TAINSKY, S. Cost efficiency of French soccer league teams. *Applied Economics*, v. 46, n. 8, p. 781-789, 2014.
- BARROS, C. P.; WANKE, P.; FIGUEIREDO, O. The Brazilian soccer championship: an efficiency analysis. *Applied Economics*, v. 47, n. 9, p. 906-915, 2015.
- BRASIL. Lei n. 13.155, de 4 de agosto de 2015. Brasília, DF, 2015.
- BRASIL. Lei n. 14.193, de 6 de agosto de 2021. Brasília, DF, 2021.
- CIES FOOTBALL OBSERVATORY. Reports. 2019. Disponível em: <<https://football-observatory.com/Reports->>. Acesso em 18 dez. 2019.
- CRISCI, A.; D'AMBRA, L.; ESPOSITO, V.A Generalized Estimating Equation in longitudinal data to determine an efficiency indicator for football teams. *Social Indicators Research*, p. 1-13, 2018.
- DANTAS, M. G. S.; MACHADO, M. A. V.; MACEDO, M. A. S. Fatores determinantes da eficiência dos clubes de futebol do Brasil. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, v. 8, n. 1, p. 113-132, 2015.
- DANTAS, M. G. S.; MACEDO, M. A. S.; MACHADO, M. A. V. Eficiência dos custos operacionais dos clubes de futebol do Brasil. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 27, n. 2, p. 23-47, 2016.

- DIAS, I. R.; ROSSI, G. How far is World Champion from World Class? Institutional effects on a Brazilian non-profit sports organization. *Brazilian Business Review*, v. 14, n. Special Ed, p. 24-44, 2017.
- DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, v. 48, n. 2, p. 147-160, 1983.
- FARIA, C. L. D. N.; DANTAS, M. G. S.; AZEVEDO, Y. G. P. A influência dos fatores financeiros e esportivos sobre o valor dos clubes de futebol brasileiros. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, v. 7, n. 1, p. 94-111, 2019.
- FENG, G.; JEWELL, T. Productivity and efficiency at English football clubs: a random coefficient approach. *Scottish Journal of Political Economy*, p. 1-34, 2018.
- GALVÃO, N. M. dos S.; DORNELAS, J. S. Análise de desempenho na geração de benefícios econômicos dos clubes de futebol brasileiros: o uso do atleta como recurso estratégico e ativo intangível. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 14, n. 32, p. 21-47, 2017.
- GARCÍA-CEBRIÁN, L. I.; ZAMBOM-FERRARESI, F.; LERA-LÓPEZ, F. Efficiency in European football teams using WindowDEA: Analysis and evolution. *International Journal of Productivity and Performance Management*, v. 67, n. 9, p. 2126-2148, 2018.
- HALL, P. A.; SOSKICE, D. An introduction to varieties of capitalism. In: HALL, P. A.; SOSKICE, D. (Eds.), *Varieties of capitalism: the institutional foundations of comparative advantage*. Oxford, MA: Oxford University Press, 2001.
- IFFHS – INTERNATIONAL FEDERATION OF FOOTBALL HISTORY & STATISTICS. Club World Ranking 2018. 2018. Disponível em: <<https://iffhs.de/iffhs-awards-2018-club-world-ranking-2018-atletico-de-madrid-for-the-first-time/>>. Acesso em: 04 abr. 2019.
- JUDGE, W. Q.; DOUGLAS, T. J.; KUTAN, A. M. Institutional antecedents of corporate governance legitimacy. *Journal of Management*, v. 34, n. 4, p. 765-785, 2008.
- MAIA, A. B. G. R. *et al.* Governança e desempenho nos clubes brasileiros de futebol. In: XVIII USP International Conference in Accounting. Anais... São Paulo, SP, Brasil, 2018.
- MAIA, A. B. G. R.; VASCONCELOS, A. C. de. Disclosure de ativos intangíveis dos clubes de futebol brasileiros e europeus. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 27, n. 3, p. 1-31, 2016.
- MARTINS, V. Q. *et al.* Alta especificidade de ativos na avaliação dos custos de transação: o caso da Arena do Grêmio. *Revista Universo Contábil*, v. 13, n. 2, p. 130-148, 2017.
- MÓSCA, H. M. B.; SILVA, J. R. G.; BASTOS, S. A. P. Fatores institucionais e organizacionais que afetam a gestão profissional de departamentos de futebol dos clubes: o caso dos clubes de futebol no Brasil. *Revista Gestão & Planejamento*, v. 10, n. 1, art. 4, p. 53-71, 2009.
- NASCIMENTO, J. C. H. B. *et al.* A eficiência dos maiores clubes de futebol brasileiros: evidências de uma análise longitudinal no período de 2006 a 2011. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 26, n. 2, p. 137-161, 2015.
- NORTH, D. *Institutions, institutional change, and economic performance*. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 1990.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Members and partners. Disponível em: <<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>>. Acesso em: 15 abr. 2019.

PEREIRA, A. G. C. *et al.* Eficiência técnica e desempenho econômico-financeiro dos clubes de futebol brasileiros. *Reuna*, v. 20, n. 2, p. 115-138, 2015.

PYATUNIN, A. V. *et al.* The economic efficiency of european football clubs: Data Envelopment Analysis (DEA) approach. *International Journal of Environmental and Science Education*, v.11, n.15, p. 7515-7534, 2016.

RICCI, F. *et al.* Intellectual capital and business performance in professional football clubs: evidence from a longitudinal analysis. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, v. 11, n. 9, p. 450-465, 2015.

ROHDE, M.; BREUER, C. Competing by investments or efficiency? Exploring financial and sporting efficiency of club ownership structures in European football. *Sport Management Review*, v. 21, n. 5, 2018.

ROTTENBERG, S. The Baseball player's labor market. *Journal of Political Economy*, v. 64, n. 3, p. 242-58, 1956.

SCHAEFER, J. L. *et al.* Aplicação de métodos multicritérios para ordenação e comparação da eficiência financeira dos clubes de Futebol do campeonato brasileiro de Futebol da série A. *Revista Brasileira de Futsal e Futebol*, v.11, n.42, p.31-43, 2019.

SCOTT, R. *Institutions and organizations*. Thousand Oaks, CA: Sage, 1995.

SCULLY, G. W. Pay and performance in major league baseball. *American Economic Review*, v. 64, n. 6, p. 915-30, 1974.

SIQUEIRA, J. P. L.; PAJANIAN, F.; TELLES, R. Identificação e categorização dos stakeholders de um clube de futebol profissional brasileiro. *Revista Ibero-Americana de Estratégia*, v. 14, n. 3, p. 15-31, 2015.

SILVA, E. E.; SANTOS, A. A. D.; SILVEIRA, M. A. P.; MOURÃO, P. J. R. Eficiência financeira, atores e interações: um estudo do fluxo de jogadores entre clubes e as equipes semifinalistas de São Paulo em 2017. *InternexT - Revista Eletrônica de Negócios Internacionais da ESPM*, v. 15, n. 1, p. 88-103, 2020.

SOC CEREX. *Football Finance 100: 2019 Edition*. Disponível em: <http://mysoccerex.com/Soccerex_Football_Finance_100_2019_Edition.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2019.

WILLIAMSON, O. *The economic institutions of capitalism*. FreePress, New York, 1985.

XU, W. Operational efficiency of the football team in chinese super league with DEA. *Electronic Business Journal*, v. 17, n. 5, p. 9-17, 2018.

YASAR, N. N.; ISIK, M; CALISIR, F. Intellectual capital efficiency: the case of football clubs. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, v. 207, p. 354-362, 2015.

Enquadramento tributário de uma cooperativa do agronegócio da região metropolitana de Belo Horizonte

*Edna Cristina Bernardo Dutra
Marcela Caroline Santos Peixoto
Simone Cristina Pasqui
Alex Magno Diamante
Josmária Lima Ribeiro de Oliveira*

DOI: 10.47573/aya.88580.2.40.9

Resumo

O objetivo desse trabalho consiste em analisar qual a melhor tributação para uma cooperativa do agronegócio, localizada na região metropolitana de Belo Horizonte que fornece para o Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE). A abordagem descritiva, possível pelo estudo de caso desenvolvido considerou a coleta de dados por meio de dados documentais, entrevistas e observação não participante. O tratamento dos dados, diante da proposta de análise de conteúdo, permitiu que a análise dos demonstrativos contábeis e as projeções de receitas fossem relacionadas à proposta estratégica da cooperativa e sua relação com os cooperados, tendo em vista os atuais e potenciais clientes. A cooperativa realiza a maior parte de suas vendas para o programa PNAE, sendo contemplada pelo incentivo do governo. Devido a este cenário, a carga tributária da cooperativa é reduzida. Pela condição identificada, mesmo diante das expectativas de crescimento, foi possível identificar que a forma mais adequada ao enquadramento foi o lucro presumido.

Palavras-chave: cooperativa. agricultura familiar. PNAE. tributação.

Abstract

The objective of this work is to analyze the best taxation for an agribusiness cooperative located in the metropolitan region of Belo Horizonte that supplies the National School Feeding Program (PNAE). The descriptive approach, made possible by the case study developed, considered data collection through documentary data, interviews and non-participant observation. The treatment of data, in view of the content analysis proposal, allowed the analysis of the financial statements and revenue projections to be related to the cooperative's strategic proposal and its relationship with the cooperative members, considering current and potential customers. The cooperative makes most of its sales to the PNAE program, being covered by the government's incentive. Due to this scenario, the cooperative's tax burden is reduced. Due to the identified condition, even in view of the growth expectations, it was possible to identify that the most adequate form of classification was the assumed profit.

Keywords: cooperative. family agriculture. PNAE. taxation.

INTRODUÇÃO

O modelo de negócio através de cooperativas está cada vez mais em alta na sociedade atual, inclusive no setor agropecuário, onde são conhecidas como cooperativas agrícolas. A cooperativa é uma sociedade na qual os participantes se unem e dividem suas responsabilidades e lucros com objetivos em comum. Através das cooperativas os produtores rurais podem atender consumidores de forma mais eficiente e melhorar o poder de negociação para compra de insumos e distribuição da produção.

As cooperativas possuem um objetivo econômico, mas sua principal finalidade não é lucro, como acontece nas empresas, mas sim a prosperidade do grupo de produtores, na cooperativa as decisões são tomadas em conjunto, em assembleias, de maneira democrática. Esse tipo de modelo de negócio tem sido utilizado por agricultores familiares, como forma de organização, para atender programas governamentais como o PNAE (Programa Nacional de Alimentação Escolar). Conforme observado por Alves e Christoffoli (2016) os agricultores familiares que são membros de grupos formais tem maior participação em programas governamentais por se beneficiarem das cadeias curtas de comercialização, que consistem em interação entre produção e consumo, eliminando ou reduzindo intermediários entre produtores e consumidores, que essa política proporciona.

O Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE) é responsável por garantir alimentação adequada, durante o período escolar, para todos os alunos no ensino público brasileiro da creche ao ensino fundamental. A agricultura familiar passou a fazer parte do PNAE em 2010, ocasião em que passou a vigorar a Lei nº 11.947, de 16 de junho de 2009. Esta legislação preconiza apoio ao desenvolvimento sustentável, e enfatiza a inserção da agricultura familiar no âmbito do PNAE afirmando a necessidade de incentivo à aquisição de gêneros alimentícios variados, produzidos em âmbito local e de preferência pela agricultura familiar ou empreendedores familiares rurais, com prioridade às comunidades tradicionais indígenas e quilombolas. De acordo com a legislação supracitada, pelo menos 30% dos recursos repassados pelo governo federal destinados ao PNAE devem ser empregados com aquisição de produtos da agricultura familiar ou empreendedores familiares rurais (BRASIL, 2009). De acordo com Matos e Menezes (2019) o mercado institucional da alimentação escolar é um instrumento essencial para o fortalecimento da agricultura familiar, sendo uma importante ferramenta que possibilita aos agricultores condições de dinamização econômica para aumento da renda.

O objetivo do artigo consiste em identificar o perfil tributário mais adequado para uma cooperativa da região metropolitana de Belo Horizonte que se especializou em comercializar seus produtos para o PNAE. A abordagem descritiva do estudo de caso considera a coleta de dados por meio de fontes de dados que favorecem a reconstrução do cenário permitindo promover a triangulação das fontes de informação. A proposta aplicada e propositiva direciona a abordagem para uma aplicação das possibilidades tributárias nacionais ao contexto da cooperativa, diante de suas perspectivas para a expansão e o desenvolvimento do negócio.

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A estruturação da fundamentação teórica levou em consideração os desafios do agrone-

gócio sendo abordada a possibilidade de atuação como cooperativa, por ser esta uma característica particular do cenário brasileiro que contribui para a articulação entre empresas familiares. Ao abordar as possibilidades das cooperativas que atuam no agronegócio é dado destaque para os benefícios permitidos entre os atos cooperados, sendo abordado em seguida as características tributárias. Oportunamente, a revisão da literatura considerada o programa específico de benefício para o PNAE, relacionamento as perspectivas recentes para o desenvolvimento de novos negócios na relação com as compras públicas.

O Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE) é um dos maiores programas de alimentação escolar em nível mundial. Atualmente, o Programa consiste na transferência de recursos financeiros do Governo Federal, de forma suplementar, aos estados, Distrito Federal e municípios, para a aquisição de gêneros alimentícios destinados à alimentação escolar. Com a publicação da Lei 11.947 de 16 de junho de 2009 iniciou-se um processo de fomento do desenvolvimento local, incentivando aquisição de alimentos diversificados e produzidos na própria região garantindo mercado institucional, que gera oportunidade de aumento de renda.

A Lei 11.947, de 16 de junho de 2009 privilegia a aquisição de produtos da agricultura familiar que é a principal fonte de fornecimento de alimentos básicos para população, segundo o ministério do desenvolvimento. Entende-se como agricultura familiar as atividades com fonte de renda ligada a produção agropecuária a principal distinção dessa atividade de outros empreendimentos familiares é a estabilidade, vulnerabilidade a conjunturas e os ciclos de crescimento e extinção como em pequenos negócios. Abramovay (1998) ressalta que a geração de renda depende da produção agrícola, os agricultores familiares são responsáveis pela estabilidade e ocupação à vida no campo. Foram criados vários programas através do governo para fomentar a agricultura familiar e incentivar a formação de cooperativas permitindo a comercialização da produção dos agricultores e garantindo a melhora da merenda escolar dentre esses programas podemos citar o PNAE (Programa Nacional de Alimentação Escolar) e PAA (Programa de Aquisição de Alimentos da Agricultura Familiar). O PNAE estabelece que 30% dos recursos financeiros recebidos do governo devem ser destinados a compra de alimentos de agricultura familiar local e regional. O PAA surgiu a partir do programa fome zero e é responsável pela distribuição de produtos da agricultura familiar seu principal objeto é combater a fome e a pobreza além de beneficiar a agricultura familiar mantém uma relação constante de produção e consumo.

Os oportunidades e desafios ligados ao mercado institucional de compras destinadas ao PNAE são muitos. De acordo com Camargo, Baccarin, Silva (2015) o PNAE contribui para o fortalecimento da agricultura familiar como produtora de alimentos e agente econômico integrado a outros setores da sociedade. Marques *et al.* (2016) também ressaltam a importância do PNAE para garantir a comercialização dos excedentes e gerar complemento da renda mensal no município, a mesma observação é feita por Cruz e Vale (2020).

A logística é um dos maiores gargalos enfrentados pelos agricultores no Estado de São Paulo, no que tange ao atendimento de entidades relacionadas com o PNAE, a maior parte das associações e cooperativas de produtores familiares não tem caminhão ou outro veículo para transportar sua produção, e terceirizar o frete diminui sua renda (Camargo; Baccarin; Silva, 2015). Tal situação também foi constatada por Marques *et al.* (2016), no município de São Gabriel- RS, que afirmam ser uma das maiores dificuldades encontradas a logística e o transporte.

É possível observar uma dependência das cooperativas que aderem aos programas ins-

titucionais do governo já que todo o trabalho e produção são destinados ao atendimento desta demanda criando desta forma um quadro desfavorável caso haja redução ou cortes nos recursos disponibilizados pelo governo ou até mesmo sua extinção. Sendo assim percebe-se a necessidade de um plano alternativo que promova a sustentabilidade e continuidade destas cooperativas. Com a mudança no modelo social e o aumento da demanda por produtos naturais aliados ao crescimento das ideologias do vegetarianismo e veganismo as cooperativas podem trabalhar e direcionar esforços para o atendimento a esta nova demanda (Hall, 2017)

Para que os agricultores se fortaleçam e ganhem cada vez mais mercado, é importante que estejam organizados em grupos formais. Desde o início da agricultura o homem vê a necessidade de trabalhar em grupo com o objetivo de facilitar as ações coletivas, as cooperativas de produtores agropecuários representam um papel importante no agronegócio. A cooperativa nasce da participação voluntária de produtores rurais com o mesmo interesse a fim de usufruir de vantagens e benefícios em comuns nas atividades desenvolvidas, quanto maior a união dos produtores rurais mais forte se torna a cooperativa possibilitando ao cooperado o desenvolvimento de um modelo de negócio integrado que permite acesso a inovações tecnológicas em conjunto. As vantagens e benefícios obtidos são: acessória técnica, prestação de serviços, garantias trabalhistas, cooperativismo entre outros. O movimento cooperativista é bem mais antigo do que imaginamos sua essência é encontrada nas primeiras civilizações considerada um movimento social antigo. A cooperação é considerada uma alternativa de sobrevivência ou uma solução de cenários de crise, conforme citado por Sales (2010) o cooperativismo representa a soma de capacidades para enfrentar as dificuldades que são comuns a todos, contribui para que os cooperados mantenham-se competitivos no mercado.

Outro papel importante da cooperativa é diminuir a desigualdade na área do agronegócio tornando o setor mais competitivo para os pequenos produtores de acordo com Bialoskorski Neto (2007, p.17) no Brasil as cooperativas uma das funções da cooperativa é oferecer melhores preços, serviços e benefícios sem prioridade de lucros futuros.

A Lei que estrutura as sociedades cooperativas conhecida como Lei Geral das Cooperativas é a Lei nº 5.764 de 16 de dezembro de 1971 ela define a política nacional do cooperativismo e constitui regime jurídico das sociedades cooperativas. Conforme os estudos de Castro (2017) o ato cooperativo é uma ação bilateral entre a cooperativa e seu associado e vice-versa, com o cunho de cumprir os objetivos sociais que lhe são atribuídos. Castro (2017) ainda salienta que a Lei nº 5.764 de 16 de dezembro de 1971 traz a reciprocidade na definição do ato cooperativo, ou seja, a relação jurídica entre cooperativa e o associado tem a finalidade da consecução dos objetivos sociais da sociedade. Assim, quaisquer outros atos praticados pela cooperativa que não se refiram aos atos cooperados, deverão sofrer tratamento tributário diferente.

No presente estudo, está sendo avaliada a questão tributária de uma cooperativa de agronegócio da região metropolitana de Belo horizonte, voltada para vendas destinadas ao PNAE. Para a realização de tal análise é necessário separar os atos em cooperativos e não cooperativos. Atos cooperativos são aqueles atos praticados entre a cooperativa e seus associados a fim de alcançar o objetivo social, definição contemplada na Lei 5.764 de 16 de dezembro de 1971 (BRASIL, 1971). De acordo com Lima (1997), o ato cooperativo é definido como aquele proveniente da relação entre cooperado e cooperativa e que acarreta na obtenção de serviços indispensáveis para materialização da atividade econômica que constitui o seu objeto. Os atos

não cooperados são aqueles originados de operações com terceiros que não são associados a cooperativa como por exemplo a comercialização de produtos adquiridos de não associados, aplicações financeiras, contratação de bens e serviços de terceiros e fornecimento de bens e serviços a não associados.

Segundo Michels (2000) a principal diferença entre atos cooperativos e atos não cooperativos são que atos cooperativos são operações realizadas diretamente com seus associados e atos não cooperativos são operação realizadas em seu próprio nome fora de seus objetivos sociais.

Para realização de um planejamento tributário de cooperativas os tributos diretos são muito importantes, pois são os tributos relacionados diretamente aos atos cooperados são ligados ao fato gerador e cobrados diretamente dos contribuintes, sua incidência é sobre o patrimônio e renda de um contribuinte e não são passíveis de transferências para terceiros sendo obrigação do ente ligado ao fato gerador. Os tributos diretos são o IRPJ e CSLL, de acordo com a Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 15 os atos cooperativos não são tributáveis pelo IRPJ os demais resultados decorrentes de atos não cooperativos são tributáveis (BRASIL, 1997). Já em relação a CSLL, a lei 10.865, de 30 de abril de 2004, estabelece que as sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, ficam isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (BRASIL, 2004).

- IRPJ (atos não cooperativos) – 15% sobre as sobras apuradas no período + adicional de 10% para parcela excedente ao valor de R\$ 20.000,00 mensal;
- CSLL (atos não cooperativos) – 9% sobre as sobras apuradas no período;

Os tributos indiretos têm fundamental importância para planejamento tributário das cooperativas visto que as cooperativas não são isentas desses impostos. De acordo com Salvador (2006) a principal características desses tributos são a incidência sobre a produção e consumo de serviços e diferentemente dos tributos diretos eles podem ser transferidos para terceiro podendo ser incluso no valor final da mercadoria. Dos tributos indiretos pode-se descrever o ICMS que é o imposto sobre a circulação de mercadorias esse imposto é constituído pelo estado e incidente sobre circulação das mercadorias, prestação de serviços interestadual e municipal e comunicação mesmo que as prestações iniciem no exterior.

Ainda, entre os tributos diretos, considera-se o COFINS um imposto que incide sobre o faturamento das cooperativas a Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, estabelece como alíquota base 7,6% sobre a base de calculo para sociedades descritas no art. 10 e para demais entidades do regime cumulativo alíquota de 3% sobre os resultados (BRASIL, 2003). O PIS tem sua incidência sobre o faturamento das pessoas jurídicas e algumas situações sobre a folha de pagamento. O ISSQN é um tributo competente ao município e incide sobre as prestações de serviços de qualquer natureza sua alíquota é defina de acordo com a prestação de serviço com isso a alíquota varia de acordo com o município e atividades.

METODOLOGIA CIENTÍFICA

O presente estudo de caso pode ser caracterizado como descritivo quanto aos fins e de caráter qualitativo, sendo utilizadas as técnicas de entrevista semiestruturada para levantamento das informações e da técnica de pesquisa de observação não participante para a investigação e interpretação dos dados coletados devido às restrições de convívio social impostas no momento atual para combate à pandemia do COVID-19.

A coleta dos dados se deu inicialmente por meio de entrevista com a gestora da cooperativa para conhecimento do modelo de negócio e posteriormente uma análise documental, sendo disponibilizados demonstrativos contábeis dos últimos três anos pela cooperativa para levantamento dos dados financeiros e projeção futura de receitas e despesas para os próximos anos, além de consultas bibliográficas relativas ao tema.

No primeiro momento foi estudado o histórico da cooperativa, sua área de atuação, clientes potenciais, seu ciclo financeiro e os índices financeiros dos últimos anos. Na sequência trabalhou-se com planilhas eletrônicas que projetaram despesas e receitas em diferentes cenários e também foram estudadas e consideradas as especificidades tributárias relativas às sociedades cooperativas. Para que fosse alcançado o propósito do estudo consideraram-se também fatores relevantes tais como o ambiente mercadológico, político, social além do cenário atual da economia afetada pelas consequências provocadas pela pandemia mundial em decorrência da disseminação do Coronavírus.

Após coleta, tratamento e análise dos dados foi necessária a correlação dos mesmos com informações das pesquisas bibliográficas para definição do melhor cenário para o alcance da elisão fiscal. Tal correlação veio também colaborar para a possibilidade de uma construção de um novo planejamento estratégico haja vista o potencial de seu mercado de atuação.

Houve fatores limitantes à pesquisa, tendo destaque a ausência de acesso à outras fontes de dados para a obtenção de informações relevantes tais como explicitações seus atos cooperativos, renda do cooperado e detalhamento de produtos que possam ser alcançados pela isenção do PIS/COFINS. Contudo a análise e interpretação dos dados trabalhados favorecem o entendimento dos interessados ao tema contribuindo desta maneira para compreensão do objetivo desejado.

ANÁLISE DE DADOS

A Cooperativa analisada foi criada em 2012 e se especializou em atender escolas públicas da região metropolitana de Belo Horizonte. A Lei 11.497, de 16 de junho de 2009, obriga que os municípios empreguem, no mínimo, 30% dos recursos, repassados pelo governo federal, na aquisição de gêneros alimentícios destinados à Alimentação Escolar das escolas públicas com produtos provenientes da agricultura familiar (BRASIL, 2009). Dentro deste contexto, a prefeitura local iniciou as compras fornecidas pelos agricultores familiares ainda em 2009. Porém, percebia-se a dificuldade em organizar as compras uma vez que cada agricultor fornecia um produto. Além disso, a logística manifestava sua complexidade gerando dezenas de notas fiscais por mês, o que também dificultava o controle das compras. Por este motivo, a prefeitura incentivou e subsidiou a criação de um grupo formal para facilitar as aquisições e fomentar a produção local.

Os subsídios ofertados foram o auxílio para formalização e o espaço físico, permitindo iniciar a cooperativa em 2012.

Com a cooperativa estruturada, novas vendas foram procedidas para outros municípios que não conseguiram articular as compras dentro dessa modalidade, no próprio território. A cooperativa, portanto, conquistou espaço e mais agricultores demonstraram interesse em se associar. De 20 cooperados fundadores, em 2021 registra-se 213 cooperados presentes em diversas cidades da região. A cooperativa vem ampliando o número de clientes, um dos mais importantes, devido ao volume de vendas, é a prefeitura de Belo Horizonte, tal fato estimulou que a matriz fosse transferida para a capital mineira, o centro de distribuição continua na região metropolitana de Belo Horizonte e foram abertas mais três filiais distribuídas também na região metropolitana. Desde sua fundação a cooperativa é voltada para o comércio de alimentos destinados ao PNAE e essa é sua fonte mais importante de captação de recursos.

A sede onde está instalada é cedida pela prefeitura de Mateus Leme/MG onde a cooperativa foi fundada, foram empregados recursos na melhoria das instalações mas não foram adquiridos imóveis. Automóveis também não foram adquiridos, toda a frota utilizada para entregas é terceirizada. A cooperativa possui um sistema de logística estruturado e o raio de entrega não ultrapassa 150 Km, não sendo necessária a compra de veículos.

A Cooperativa em estudo ganhou mercado, permitindo um salto de receita de mais de 250% entre 2018 e 2019. Porém, os gastos também aumentaram consideravelmente pela necessidade de promover uma estrutura administrativa mais robusta e de ampliar a sede onde estão instalados. Com a pandemia de COVID-19 houve uma queda expressiva na receita, devido ao fechamento das escolas. Neste cenário, algumas prefeituras incluíram frutas, verduras e legumes em kits fornecidos para as famílias dos alunos, porém em quantidade inferior àquela que seria utilizada no preparo de refeições. A cooperativa estima que a receita de 2021 não ultrapasse 2.500.000,00, frente à receita de 8.600.000,00 em 2019. Para 2022 espera-se que os números voltem a ser semelhantes aos de 2019, caso as escolas retornem ao seu pleno funcionamento.

A cooperativa tem como público-alvo escolas públicas que adquirem produtos destinados à alimentação escolar, tal situação traz algumas vantagens conforme será descrito abaixo. Um dos benefícios está relacionado ao pagamento do ICMS. De acordo com a legislação estadual de Minas Gerais RICMS, associações e cooperativas da agricultura familiar são contempladas por um tratamento tributário específico (MINAS GERAIS, 2002). Pelas informações transmitidas no Quadro 1, a cooperativa em estudo, por estar voltada exclusivamente para atender ao PNAE é isenta de pagar ICMS. Tal política tem como estratégia direcionar o mercado para o Programa Nacional de Alimentação Escolar favorecendo a eficiência do planejamento tributário, uma vez que a alíquota de ICMS para dentro do Estado de Minas Gerais, como ocorre na cooperativa, é de 18%.

Quadro 1 - Tratamento Tributário para as Cooperativas

Destinação – operação interna	Tratamento tributário	Dispositivo do RICMS
Órgão do governo estadual mineiro	Isenção	- item 136 da Parte 1 do Anexo I
Órgão do governo federal e municipal e não contribuinte	Normal	- inciso XIV do art. 75 - aplicação de crédito presumido na apuração do ICMS
Contribuinte do ICMS	Redução de Base de Cálculo	- item 51 do Anexo IV - inciso XIV do art. 75 - Aplicação de crédito presumido na apuração do ICMS
Prefeituras Municipais e CONAB - Programa Fome Zero	Isenção	- item 138 da Parte 1 do Anexo I
Alimentação Escolar – Programas PAA e PNAE	Isenção	- item 186 da Parte 1 do Anexo I
Organização de que faça parte (associação ou cooperativa)	Isenção	- item 162 da Parte 1 do Anexo I

Fonte: Regulamento do ICMS/MG 2002

O Programa de Integração Social (PIS) é uma contribuição social de natureza tributária, devidas pelas pessoas jurídicas, com objetivo de financiar o pagamento do seguro-desemprego, abono e participação na receita dos órgãos e entidades para os trabalhadores públicos e privados. Já a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidente sobre a receita bruta das empresas em geral, destinada a financiar a seguridade social, a qual abrange a previdência social, a saúde e a assistência social.

As cooperativas agropecuárias estão submetidas ao regime de não-cumulatividade, no que se refere ao PIS e COFINS, nesse regime a incidência dos tributos citados possuem as alíquotas de 1,65% e 7,6%. Atualmente a cooperativa em estudo não contribui com PIS/PASEP, pois os produtos vendidos possuem alíquota zero, conforme expresso no Quadro 2.

Quadro 2 - Alíquota zero PIS E COFINS

ALÍQUOTA ZERO	
INSUMOS E PRODUTOS AGROPECUÁRIOS	Fundamentação Legal
Leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado, leite em pó, integral, semidesnatado ou desnatado, leite fermentado, bebidas e compostos lácteos e fórmulas infantis, assim definidas conforme previsão legal específica, destinados ao consumo humano ou utilizados na industrialização de produtos que se destinam ao consumo humano	Lei nº 10.925/2004, art. 1º, XI
Ovos Capítulo 04.07	Lei nº 10.865/2004, art. 28, III
Produtos hortícolas e frutas Capítulos 7 e 8	Lei nº 10.865/2004, art. 28, III

Fonte: Leis 10.865, de 29 de dezembro de 2004 e 10.925, de 30 de abril de 2004.

O Lucro Real é uma forma de regime tributário na qual o recolhimento dos tributos é feito com base no lucro líquido auferido no período, encontrado pela subtração entre a receita e as despesas dedutíveis. Nesse regime, o valor do imposto de renda é apurado com uma alíquota de 15% sobre o lucro líquido do período além de uma alíquota de 10% sobre o lucro que exceder R\$20.000,00 por mês. Já a porcentagem da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) é de 9%

As atividades econômicas de proveito comum não sofrerão cobrança de impostos, dessa forma os atos cooperativos são excluídos dos cálculos (BRASIL, 2018). Dessa maneira, é necessário dividir os atos que estão relacionados a transações entre cooperados e cooperativa e entre atos entre a cooperativa e terceiros. Há necessidade de realizar cálculo proporcional das despesas indiretas de acordo com o percentual atribuído aos atos cooperados e não cooperados. Feito isso é necessário realizar o cálculo do imposto relativo aos atos não cooperativos.

Quadro 3 - Apuração da base de cálculo do IRPJ na tributação lucro real baseado de DRE de 2018

Receitas de atos cooperativos	2.566.408,88
Receitas de atos não cooperativos (operações com não associados)	184.017,37
Total	2.750.426,25
Custos diretos das receitas de atos cooperativos	1.929.706,17
Custos diretos das receitas de atos não cooperativos	-
Total	
Custos indiretos, despesas e encargos comuns.	174.395,06
Procedimento para apuração dos valores proporcionais:	
1º-Rateio proporcional dos custos indiretos, despesas a encargos comuns às duas espécies da receita:	
Parcela proporcional das receitas de atos cooperativos:	93,3% (162.710,59)
Parcela proporcional das receitas de atos não cooperativos:	6,7% (11.684,47)
Atos Cooperativos:	
2º-Apuração do resultado operacional correspondente aos atos cooperativos:	
Receitas de atos cooperativos	2.566.408,88
(-) Custos diretos das receitas de atos cooperativos	1.929.706,17
(-) Custos indiretos, despesa se encargos comuns.	162.710,59
Lucro operacional dos atos cooperativos	473.992,12
Atos não Cooperativos:	
3º-Apuração do resultado operacional correspondente aos atos não cooperativos:	
Receitas de atos não cooperativos	184.017,37
(-)Custos diretos dessas receitas	-
(-)Custos indiretos, despesas e encargos comuns	11.684,47
(=)Lucro operacional dos atos não cooperativos	172.332,90

Após apurado o lucro operacional e observado a ausência de adições e exclusões, procede-se a aplicação das respectivas alíquotas. Conforme indicado abaixo:

$$\text{IRPJ} = 172.332,90 \times 15\% = 25.849,94$$

$$\text{CSLL} = 172.332,90 \times 9\% = 15.509,96$$

$$\text{Total} = 41.359,90$$

O Lucro Presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda - IRPJ, e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL das pessoas jurídicas. A sistemática é utilizada para presumir o lucro da pessoa jurídica a partir

de sua receita bruta e outras receitas sujeitas à tributação. Para realização dos cálculos é utilizada uma alíquota de presunção determinada pela Lei 9.249/1995, o percentual de presunção relacionado à atividade da cooperativa é de 8%. Da mesma forma que no lucro real, apenas os atos não cooperativos são incluídos nos cálculos.

Apuração da base de cálculo do IRPJ na tributação lucro presumido baseado de DRE de 2018:

Receitas de atos não cooperativos: 184.017,37

Índice de presunção: 8%

Base de cálculo: $184.017,37 \times 8\% = 14.721,39$

IRPJ: $14.721,39 \times 15\% = 2.208,21$

CSSL: $14.721,39 \times 9\% = 1.324,93$

Total = **3.533,14**

As Cooperativas (exceto as de consumo) não poderão aderir ao Simples Nacional, conforme o disposto no artigo 3º, no parágrafo 4º, inciso VI, da Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006 (BRASIL, 2006). Dessa forma, para a cooperativa em estudo, há as opções pelos regimes tributários dos lucros real e presumido.

Quadro 4: Comparação entre IRPJ e CSLL

Impostos	Lucro Presumido	Lucro Real	Varição (R\$)
IRPJ	2.208,21	25.849,94	23.641,73
CSLL	1.324,93	15.509,96	14.185,03
Total	3.533,15	41.359,90	37.826,76

A cooperativa em estudo não exerce atividades que impliquem em pagamento de IPI ou ISSQN.

É muito vantajoso para a cooperativa em estudo, no que se refere à questão tributária, ter como público-alvo entidades que adquirem produtos voltados para o PNAE, em especial, devido à isenção de ICMS concedida pelo estado de Minas Gerais. O lucro presumido também é a forma de tributação mais conveniente, se for considerado o lucro real, a tributação (IRPJ e CSLL) passaria de R\$ 3.533,14 para R\$ 41.359,90. Outro benefício que a cooperativa possui é a alíquota zero de PIS e COFINS. Tais fatores fazem com que os tributos pagos pela cooperativa sejam bem inferiores a outras organizações envolvidas com agronegócio.

Uma possibilidade relevante de ampliação das vendas seria a produção de produtos orgânicos que tem ganhado muita visibilidade no mercado e são priorizados pela legislação do PNAE. Pode-se considerar que o maior desafio da cooperativa seja ampliar o mercado, as vendas para a cidade onde está localizada não são suficientes para gerar uma renda que justifique a manutenção da cooperativa. O valor recebido para o PNAE, repassado pelo Governo Federal, ao município em questão, é de pouco mais R\$ 300.000/ano. A legislação obriga o emprego de, no mínimo 30%, do valor do repasse na aquisição de produtos da agricultura familiar, considerando o teto mínimo, seriam comprados produtos da agricultura familiar no valor de aproximadamente R\$ 90.000,00/ano, com esse valor seria possível comprar de apenas 4 agricultores, levando em consideração que o valor máximo de aquisição por agricultor, de acordo com a Resolução 6 de

2020 é de R\$ 20.000,00/ano.

Embora tenha sido conquistado mercado nas cidades de Belo Horizonte, Betim, Igarapé e Matozinhos, existe incerteza quanto a continuidade do negócio devido à competitividade no próprio ambiente das cooperativas. Tal fato corrobora os desafios citados por Cruz e Alves (2020) em Palestina de Goiás - GO, esses autores observaram que a maior desvantagem que o agricultor enfrenta na negociação com setores do governo é a concorrência entre as cooperativas. Para ganhar vantagem competitiva, a cooperativa em estudo tem aberto filiais em cidades onde há maior volume de vendas, tal medida visa preferência mediante cooperativas com sede em outras cidades, uma vez que a Lei 11.497 garante prioridade a cooperativas locais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A prática de cooperar tornou-se uma estratégia para administrar os recursos de um grupo, lidar com os gargalos e disseminar conhecimento. O ato de cooperar também cria oportunidades para a melhoria de vida e a permanência do homem no campo, além de ser um requisito para fornecer alimentos ao Programa Nacional de Alimentação Escolar conforme exposto por Cruz e Vale (2020).

Observou-se na coleta de dados que reunir os produtores de agricultura familiar local no modelo de cooperativa foi a estratégia utilizada tanto para adesão ao PNAE quanto para o desenvolvimento socioeconômico da região.

Consolidou-se a ideia de que os programas institucionais são de grande importância, pois criam a possibilidade de participação dos produtores familiares no desenvolvimento e fortalecimento da economia local, sendo o PNAE um mecanismo também para a inclusão social (CAMARGO *et al.* 2015). O PNAE juntamente com os benefícios fiscais incidentes no segmento do agronegócio contribuem para o desenvolvimento socioeconômico local favorecendo melhoria na qualidade de vida da comunidade ao gerar renda e segurança alimentar qualificando a agricultura familiar como um projeto economicamente viável (ABRAMOVAY, 1998).

Conforme Hall (2017) uma total dependência ao programa do governo traz o risco de descontinuidade da cooperativa, fato este que traz um alerta quanto à necessidade de uma observação contínua do mercado e controle do risco. Embora aparentemente o planejamento tributário da cooperativa pareça eficiente ao direcionar sua produção para o PNAE beneficiando-se da redução da carga tributária por conta da isenção do ICMS e do PIS e da COFINS observa-se a necessidade de um estudo de possíveis novos mercados, mesmo que haja incidência de imposto e contribuições.

As restrições de convivência, devido à pandemia, afetaram as escolas consequentemente causando queda nas receitas. O resultado negativo, contudo, não foi suficiente para que a gestão da cooperativa considerasse uma diversificação no escoamento de sua produção.

Desta forma, conclui-se que o atual regime de tributação é o adequado no momento devido a escolha do mercado e os benefícios fiscais envolvidos. Ressaltando aqui a existência do risco de continuidade do negócio devido ao escoamento total da produção apenas para o mercado institucional. Entretanto, com a normalização da economia e retomada do crescimento conforme observado entre 2018 e 2019 será necessário reavaliar a estrutura do negócio e o me-

Ihor enquadramento tributário para essa nova realidade.

REFERÊNCIAS

- ABRAMOVAY, R. Agricultura Familiar e Serviço Público: Novos Desafios para a Extensão Rural. Cadernos de Ciência & Tecnologia, Brasília, v.15, n.1, p.137-157, jan./abr. 1998. Disponível em: <http://seer.sct.embrapa.br/index.php/cct/article/view/8932/5051>. Acesso em: 10 de abril de 2021.
- ALVES, A.M.R.; CHRISTOFFOLI, P. I. Cooperativismo da Agricultura Familiar Perspectivas e Desafios para o Desenvolvimento Rural: Um Foco No Programa Nacional De Alimentação Escolar (PNAE), 2016. Disponível em: <https://publicacresol.cresolstituto.org.br/upload/pesquisa/188.pdf>. Acesso em 17 de maio de 2021
- BIALOSKORSKI NETO, S. Agribusiness cooperativo: economia, doutrina e estratégias de gestão. Dissertação (Mestrado em Economia Aplicada). Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz, Piracicaba. 1994.
- BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em 19 de maio de 2021.
- BRASIL. Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971. Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5764.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%205.764%2C%20DE%2016,cooperativas%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias. Acesso em 19 de maio de 2021.
- BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em: 7 de maio de 2021.
- BRASIL. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9532.htm. Acesso em: 6 de maio de 2021.
- BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm. Acesso em: 6 de maio de 2021.
- BRASIL. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm. Acesso em: 6 de maio de 2021.
- BRASIL. Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004. Reduz as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e na comercialização do mercado interno de fertilizantes e defensivos agropecuários e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.925.htm. Acesso em: 5 de maio de 2021.

BRASIL. Lei nº 11.947, de 16 de junho de 2009. Dispõe sobre o atendimento da alimentação escolar e do Programa Dinheiro Direto na Escola aos alunos da educação básica; altera as Leis nos 10.880, de 9 de junho de 2004, 11.273, de 6 de fevereiro de 2006, 11.507, de 20 de julho de 2007; revoga dispositivos da Medida Provisória no 2.178-36, de 24 de agosto de 2001, e a Lei no 8.913, de 12 de julho de 1994; e dá outras providências.. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11947.htm. Acesso em: 7 de maio de 2021.

BRASIL. Resolução nº 6, de 08 de maio de 2020. Dispõe sobre o atendimento da alimentação escolar aos alunos da educação básica no âmbito do Programa Nacional de Alimentação Escolar – PNAE. Disponível em: <https://www.fnde.gov.br/index.php/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/item/13511-resolu%C3%A7%C3%A3o-n%C2%BA-6,-de-08-de-maio-de-2020#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20atendimento%20da,Nacional%20de%20Alimenta%C3%A7%C3%A3o%20Escolar%20%E2%80%93%20PNAE>. Acesso em 30 de maio de 2021.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 5 de maio de 2021.

CAMARGO, R. A. L. de; BACCARIN, J. G.; SILVA D. B. P. da. O papel do Programa de Aquisição de Alimentos (PAA) e do Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE) no fortalecimento da agricultura familiar e promoção da segurança alimentar, 2015. Disponível em: <https://www.fcav.unesp.br/Home/departamentos/economiarural/josegiacomobaccarin1559/artigo-temas-versao-publicada.pdf>. Acesso em: 12 de maio de 2021.

CASTRO, G. F. de. Tributação das sociedades cooperativas. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2017.

CRUZ, T. C da; VALE, N.K. A. do. Cooperativa mista agroindustrial dos agricultores familiares em Palestina de Goiás-GO e o acesso ao mercado governamental. Brazilian Journal of Development. Curitiba, v. 6, n. 1, p.4931-4947 jan. 2020. Disponível em: <https://www.brazilianjournals.com/index.php/BRJD/article/view/6516/5753>. Acesso em 18 de maio de 2021.

Hall, S. S.. Mercados Institucionais e as Cooperativas: O Caso da Cooperativa Sul Ecológica, 2017. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/180316>. Acesso em: 21 de Maio de 2021.

LIMA, R. F. Resumo sobre os aspectos do tratamento tributário da atuação das sociedades cooperativas. Material de palestra, Rio de Janeiro, 1999.

MARQUES, C. et.al. Análise de fornecimento de produtos da agricultura familiar para o Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE) no município de São Gabriel-RS. Ciência e Natura, vol. 38, n. 2, maio-agosto, 2016, pp. 906-912. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/4675/467546204029.pdf>. Acesso em 16 de maio de 2021.

MATOS, M. M. S de; MENEZES, S.S.M. Efeitos do mercado institucional Programa Nacional de Alimentação Escolar–PNAE no fortalecimento da agricultura familiar camponesa em Itapicuru/BA. Disponível em: <https://periodicos.ufmg.br/index.php/geografias/article/view/19888/16522>. Acesso: em 02 de maio de 2021.

MICHELS, V. Contabilidade e gestão em cooperativas de produção agrícola. 1995. 122 f.

Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1995.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado da Fazenda. Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d43080_2002.html. Acesso em: 02 de maio de 2021.

PNAE – Programa Nacional de Alimentação Escolar. Portal do FNDE – PNAE, 2021. Disponível em: <https://www.fnde.gov.br/index.php/programas/pnae>. Acesso em: 21 de Maio de 2021.

SALES, J. E. Cooperativismo: Origens e Evolução. Revista Brasileira de Gestão e Engenharia, n. 1, jan./ jun. 2010.

SALVADOR, E. A distribuição da carga tributária: quem paga a conta? In: SISCÚ, J. (Org.). Arrecadação (de onde vem?) e gastos públicos (para onde vão?). São Paulo: Boitempo, 2007.

As certificações contábeis e as competências profissionais no Brasil

*Aline Vaz de Oliveira
Bruna Mara de Oliveira
Dayanne Alves dos Santos
Jéssica Menezes Reis
Raphaela Maria Nunes Belarmino de Almeida
Josmária Lima Ribeiro de Oliveira*

DOI: 10.47573/aya.88580.2.40.10

Resumo

A atuação profissional na área contábil é caracterizada pela existência de exames profissionais que certificam profissionais já habilitados ao exercício da profissão, após o alcance de resultados satisfatórios pelos mesmos. A formação profissional, entre seus desafios, é orientada a desenvolver competências e habilidades que sejam favoráveis ao exercício da profissão contábil. Este artigo tem o objetivo de relacionar as competências profissionais aos exames de certificação, no âmbito nacional: Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (Enade), Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Exame de Qualificação Técnica – Perito e Auditor do CFC e IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. A abordagem descritiva adotou o método de análise documental, por meio da categorização dos instrumentos avaliativos, conforme a análise de conteúdo categorial, sendo adotadas as referências da Taxonomia de Bloom e a abordagem de Le Boterf. Após a análise da proposta, estrutura e das questões de prova foi possível identificar que as competências técnicas e funcionais e as intelectuais são as mais recorrentes na abordagem dos exames, com comandos orientados em 74% das questões, para níveis de memorização, compreensão e aplicação, sendo predominante a presença de questões de modelo resposta única.

Palavras-chave: taxonomia de bloom. modelo Le Boterf. certificação.

INTRODUÇÃO

A função do contador tem modificado diante do crescente avanço tecnológico, que favorece maior frequência das transações globais, exigindo do contador o desenvolvimento de competências e habilidades para adaptarem-se às mudanças nas áreas relacionadas à comunicação, tecnologia e conhecimentos global, demandando capacidade analítica (PIRES *et al.*, 2010). As mudanças elucidam a preocupação dos profissionais com relação às expectativas do mercado e da sociedade quanto à prática contábil, que exige atualização das qualificações do contador. Como resultado dessa mudança no mercado, a adaptabilidade profissional é esperada diante do desenvolvimento de competências e habilidades (OTT *et al.*, 2011). Consequentemente, o profissional de contabilidade precisa desenvolver novas habilidades e competências e aperfeiçoar habilidades que já possui.

Segundo Schilindwein (2007), as habilidades e competências que mais se destacam no atual mercado de trabalho são: pró-atividade, coragem, ética, antecipação a mudanças, negociação, agilidade, julgamento profissional, flexibilidade e capacidade de inovação e criação, principalmente voltadas para sua área de atuação. O alinhamento da atitude às habilidades potencializa o conhecimento técnico funcional, favorecendo o alcance das expectativas sociais para atuação do profissional contábil. Para a atuação profissional, o contador precisa ter domínio das normas contábeis, bem como compreender a relação causal de suas decisões técnicas, mas ter capacidade para interagir nas organizações favorecendo um ambiente de reflexão sobre as decisões, tendo a tecnologia como meio suficiente e capaz de expressar as projeções e os resultados.

O relatório publicado pela Association of Chartered Certified Accountants (2020), é possível perceber que no médio prazo o desenvolvimento tecnológico na área de finanças levará a criação de novas oportunidades e desafios para os contadores ao redor do mundo, visto que as rotinas transacionais serão automatizadas e o profissional deverá se adaptar a ser mais flexível diante dos novos desafios organizacionais. Conforme Hargdon e Fuller (2019), as certificações poderão ser uma maneira de levar atualização aos profissionais sobre as melhores práticas de mercado, o que poderá aumentar sua empregabilidade e suas remunerações.

Paleias *et al.* (2007) por meio do estudo da evolução do ensino da contabilidade no Brasil perceberam que desde o século XIX até o período contemporâneo, as influências político-sociais, bem como os cenários econômicos apresentam significativos impactos na disseminação de conhecimentos contábeis na sociedade. Os autores enfatizam a importância das legislações na determinação de padronizações nas Ciências Contábeis ao longo do tempo. Tais alterações e adaptações, conforme apresentados pela Association of Chartered Certified (2020) esclarecem que o papel do contador permeia relevante espaço no cenário mundial, sendo fortemente beneficiado pela criação de novas tecnologias.

Conforme Pagoncelli (2016) competência é definida como a capacidade de desempenhar um papel obedecendo a um determinado padrão de referência. Assim verifica-se a existência de órgãos reguladores que trazem as habilidades e competências que o contador deve possuir para o desempenho da profissão. A International Federation of Accountants – IFAC (2010) por meio da International Accounting Education Standards Board (IAESB) apresenta as habilidades e competências que precisam ser desenvolvidas pelos profissionais em sua inserção no mercado

de trabalho. As mesmas foram definidas com base no modelo de Le Boterf, sendo dividido em: 1) competências técnicas e funcionais e 2) interpessoais, organizacionais e de gerenciamento.

A profissão contábil é caracterizada pela ativa participação do conselho da classe profissional, que visa regular a entrada dos profissionais, bem como acompanhar a trajetória dos mesmos, sendo sempre evidente a preocupação com a ética profissional. Na entrada do presente século, a classe profissional se mobilizou para prover um controle mais rigoroso quanto ao registro do Conselho Federal de Contabilidade, em relação à expansão do número de cursos superiores no Brasil. Segundo Oliveira (2012) a profissão contábil é demarcada pelo exercício do controle profissional e os contadores evidenciam o sentimento de identidade, tendo valores compartilhados, clara definição de papel dos membros, linguagem comum e interesse em contribuir para a próxima geração de profissionais.

Portanto, ao cursar Ciências Contábeis no Brasil, o egresso deve se inscrever em exames próprios da área contábil para obter o seu registro profissional e a atuação em áreas específicas. Ademais, o próprio Ministério da Educação também desenvolve um exame de desempenho que permite identificar as características do egresso, bacharel em Ciências Contábeis no Brasil. Neste cenário, a formação profissional nas instituições de ensino superior, entre seus desafios, busca desenvolver processos pedagógicos que oportunizem a construção de competências e habilidades pelos egressos, favorecendo o exercício da profissão contábil e garantir a aprovação dos mesmos nos exames certificadores da classe profissional.

Ao considerar as certificações às quais o bacharel em Ciências Contábeis deve se submeter para exercer a profissão, a pesquisa busca identificar as competências exigidas pelos exames por meio das análises das questões. Os exames identificados foram o ENADE, o Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade, os Exames de Qualificação Técnica – Perito e Auditor; e a certificação de Conselheiro Fiscal esta certificação é concedida pelo IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. Com os resultados será possível demonstrar à comunidade acadêmica os requisitos mínimos a serem alcançados para ter pleno trânsito profissional. Ademais, será possível ponderar práticas pedagógicas a serem adotadas para reforçar tal qualificação; bem como identificar outros estímulos a serem adotados para o desenvolvimento dos alunos, das competências não abordadas pelas certificações nacionais, mas compreendidas como relevantes para o exercício profissional, considerando as realidades locais das instituições de ensino.

A abordagem metodológica para o estudo descritivo contou com a coleta de dados documentais e o tratamento dos mesmos pela análise de conteúdo categorial. As categorias de análise consideraram referências da Taxonomia de Bloom e do modelo de competências adotado por PUC Minas (2020). Além de considerar as informações do edital que expressa a distribuição dos conteúdos e os resultados estatísticos de desempenho, foram analisadas as questões dos exames. A estrutura do artigo compreende a exposição do embasamento teórico, a descrição do processo metodológico e a descrição dos resultados alcançados.

REFERENCIAL TEÓRICO

O embasamento teórico que fundamentou as abordagens tratadas na pesquisa realizada foi considerado diversos artigos com tratativas diferentes sobre as competências do contador. Os estudos envolvem os principais aspectos desde habilidades adquiridas no curso de Ciências Contábeis e seus desempenhos na principal certificação brasileira, o Exame de Suficiência.

Hipólito e Macedo (2017) buscaram revisar o estado da arte da pesquisa sobre as habilidades genéricas dos graduandos em contabilidade, propondo uma pesquisa aplicável ao contexto brasileiro. A pesquisa revisou 59 estudos no periódico *Accounting Education*, publicados no período de 2000 a 2015, que abrange as primeiras iniciativas de convergência às normas internacionais de contabilidade. Verificou-se uma conscientização sobre a importância da integração do ensino e das habilidades durante toda a graduação. A vida acadêmica do estudante, é onde situa uma lacuna significativa entre o desenvolvimento de habilidade e como está efetivamente praticada no mercado de trabalho.

Buscando confrontar visões sobre as habilidades adquiridas no mercado e as nas Instituições de Ensino Superior, Ott *et al.* (2011) nos traz uma percepção de estudantes e profissionais atuantes na Contabilidade em relação aos conhecimentos, habilidades e métodos de ensino. Para tanto, utilizaram método de pesquisa quantitativa, submetendo 1.710 estudantes de Ciências Contábeis e profissionais contabilistas, a responderem um questionário voltado para a importância do conhecimento, habilidades e métodos de ensino. O resultado mostra que os profissionais brasileiros atribuíram maior relevância às três variáveis (conhecimentos, habilidades e métodos de ensino-aprendizagem) quando comparados aos profissionais norte-americanos e chineses.

Carrozo *et al.* (2020), procuraram identificar e determinar a reflexividade do Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade frente ao padrão do Currículo Mundial ONU/UNCTAD/ISAR e a eixos de competências requeridas dos profissionais da área contábil. A pesquisa também nos trouxe um pouco da história da contabilidade no Brasil e os principais fatos, como por exemplo a implantação das Diretrizes Curriculares Nacionais (DCNs) pelo Ministério da Educação (MEC) em 1996.

Slomski *et al.* (2010), aprofundam os debates e entendimentos acerca das relações entre as mudanças nos currículos do curso de Ciências Contábeis e a qualidade das universidades e pontuando um modelo de prática curricular eficiente nas salas de aula, atendendo as necessidades dos alunos. O método utilizado para desenvolvimento do artigo, foi a análise e discussões de trabalhos já desenvolvidos por autores que ao longo dos anos desenvolveram aspectos relevantes para abordagem do tema de forma crítica aos modelos existentes de universidade e os currículos usados por elas. Esse modelo de pesquisa, é conhecido como pesquisa bibliográfica, onde as coletas dos dados são realizadas em artigos, livros e revistas científicas para auxiliar o embasamento de novos trabalhos sobre o tema. Outro ponto de relevância na investigação é que ensino com pesquisa na área contábil, forma contadores com senso crítico e analítica, sendo capazes de atuar não somente como técnicos e também como gestores de organizações e, assim, podendo se posicionar de forma mais assertiva em decisões relevantes propostas pelo cargo que atua.

Com a instituição da Lei nº. 12.249 de (BRASIL, 2010), realizada pelo Conselho Federal

de Contabilidade, o Exame de Suficiência tornou-se obrigatório para registro nos conselhos regionais. O mesmo contempla questões exigindo conhecimentos gerais e técnicos da Contabilidade, adquirindo sua aprovação caso obtenha o mínimo de cinquenta por cento de acertos. Crepaldi, Avila e Souza (2006) traz à tona particularidades sobre sua real obrigatoriedade, abordando os principais benefícios e malefícios que o exame proporciona, como por exemplo, uma melhor qualidade no ensino. Por outro lado, uma das desvantagens que acarretou com a chegada do Exame, é a obrigatoriedade do registro como forma de receita pelos conselhos regionais.

Bulgarim *et al.* (2014), tiveram como objetivo de suas análises, avaliação em relação ao desempenho dos participantes por Estados no Exame de Suficiência, entre 2000-2004 e 2011-2012. As informações coletadas foram agrupadas da seguinte forma: Fase 1: Grupo 1 e 2; Fase 2: Grupo 1 e 2. Ao final dessa análise foi observado que, os Estados pertencentes do Grupo 1 (Bahia, Ceará, Distrito Federal, Sergipe, Roraima, Pernambuco, Rio de Janeiro e Rio Grande do Norte) nas duas fases, obtiveram a maior porcentagem de acertos nas questões do exame e Estados do Grupo 2 (Amapá, Amazonas, Pará, Rondônia e Tocantins) nos dois períodos de apuração dos dados, obtiveram um desempenho inferior aos demais no exame de suficiência do CFC. Já os Estados que compunham o Grupo 1 (Acre, Maranhão, Minas Gerais e Rio Grande do Sul) no período 2000-2004 e na fase seguinte foram transferidos para o Grupo 2, devido a um decréscimo no número de acertos no exame e os demais Estados (Alagoas, Espírito Santo, Mato Grosso, Paraíba, Paraná, Piauí, Santa Catarina e São Paulo), obtiveram na primeira fase um baixo desempenho e na segunda aumentaram esse percentual. O intuito dessa pesquisa foi de analisar os níveis de acertos no exame de suficiência do CFC, mostrando os estados e seus desempenhos nas duas fases de apuração 2000- 2004 e 2011-2012.

A Taxonomia de Bloom, em linhas gerais, pode-se resumir em níveis hierarquizados progressivos de complexidade relacionados ao processo cognitivo. Ao passo que se transpõe determinado nível, nota-se uma maior exigência de conhecimento por parte do aluno, logo o examinador desenvolve prova compatível com o nível de dificuldade proposto. A taxonomia mede as seguintes capacidades do aluno, do nível mais simples ao mais complexo: Memorizar, compreender, aplicar, analisar, avaliar e criar, dito por Mello e Neto (2019).

Os parâmetros de pesquisa utilizaram-se da “Taxonomia de Bloom” que, conforme mostrado por Armstrong (2010), foi criada em 1956 com o intuito de estruturar a categorização de objetivos educacionais em seis principais áreas: memorização, compreensão, aplicação, análise, avaliação e criação. Também é enfatizado pela autora que a categoria da memorização trata de relembrar informações específicas e gerais que auxiliam a estruturar os métodos e processos das ideias; compreensão se refere a capacidade do indivíduo em relacionar a informação às ideias comunicadas e perceber as suas implicações completas; aplicação compreende a utilização das informações de maneira abstrata em situações particulares e concretas; a análise expressa a repartição das ideias de maneira que se relacionam entre si de forma a esclarecer e explicitar informações; a avaliação trata do julgamento de valor referente às informações e métodos; criar ou sintetizar é a capacidade de compilar todas as informações e suas partes para ter a visão de um todo.

Fleury e Fleury (2001) explanam que “competência” é, simplesmente, a qualificação de alguma pessoa para realizar algo. Nesse diapasão, foi feita a análise documental dos exames das entidades citadas com o objetivo de verificar, preliminarmente, qual a relevância de cada

categoria de competência listada por Le Boterf nos exames, categorias essas que são 4: Intelectuais, composta por 04 competências; Técnicas e Funcionais, composta por 06 competências; interpessoais e de comunicação, com 04 e Organizacionais e gerenciais do Negócio com 06. Também utilizado nas análises, o conceito de competência, conforme Le Boterf (2003) é apresentado como a prática do conhecimento em determinado contexto. Em seus ensinamentos apregoa que a competência é traduzida em ação, em saber ser e, daí, em direcionar conhecimentos às mais diversas situações.

METODOLOGIA

Diante da abordagem descritiva, o presente estudo considerou dados documentais dos exames profissionais realizados no Brasil. Conforme Gil (2010) define, o objetivo da pesquisa descritiva consiste em descrever as características, que Beuren *et al.* (2008), ocorrem a partir dos processos que consideram relatar, identificar e comparar. Os dados da pesquisa a partir de dados documentais, disponibilizados pelos exames de certificação com a aplicação da análise de conteúdo, que foi sustentada pela proposta categorial.

Quanto à natureza da abordagem, essa pesquisa é qualitativa. Apesar de serem considerados os dados expressos, tais resultados foram tratados e separados a partir das inferências dos autores, que trataram as informações as categorizando conforme estruturas de análise pré-definidas. A taxonomia de pesquisa, considerou a definição Chemin (2012) para a pesquisa qualitativa, uma vez que trabalhou exame rigoroso da natureza, do alcance e das interpretações possíveis para o fenômeno estudado e (re)interpretado de acordo com as prerrogativas estabelecidas pelo pesquisado.

Para relacionar as competências profissionais requeridas à atuação profissional às questões dos exames de certificação da profissão contábil no âmbito nacional, considerou-se a análise de conteúdo das questões. Por meio das categorias preestabelecidas que contemplaram 20 competências para os profissionais da área contábil, foi possível estruturar um instrumento de análise por questão. As competências consideradas já tinham sido categorizadas conforme o modelo de Le Boterf (2003). Outra categoria de análise, compreendeu a classificação dos itens conforme o nível de complexidade, conforme definido pela taxonomia dos objetivos educacionais por Benjamin S. Bloom conforme apresentado por Pagnoncelli (2016).

Encontrados os exames no período dos anos 2018 a 2020 nos websites das instituições, cada questão foi analisada, permitindo conceber sua categorização conforme as perspectivas de competência e de objetivos educacionais. Ao todo, foram consideradas 149 questões, sendo: 40 do Enade, 50 do Exame de Suficiência do CFC, 25 da Qualificação Técnica Auditor, 32 da Qualificação Técnica Perito. As questões do IBGC não foram liberadas para acesso, após ser solicitado ao órgão que coordena a certificação de Conselheiro Fiscal. O formulário de referência para a inserção dos dados foi o “google forms”, sendo o mesmo tratado em planilha eletrônica posteriormente.

Os documentos tratados neste estudo foram as provas aplicadas nos exames nacionais, no período de 2018 a 2020. O instrumento de coleta de dados foi composto por verificar a complexidade das provas utilizando a Taxonomia de Bloom pela tratativa de 20 competências subdivididas nas quatro perspectivas de Le Boterf (2003), possibilitando a análise por compe-

tências exigidas. A segunda parte engloba as 148 questões das provas aplicadas pelos exames nacionais, visando a identificar reflexos de cada uma das questões das provas as competências profissionais.

Diante da abordagem pela análise de conteúdo categorial foi possível tabular as informações e modelar a estrutura de análise dos itens. Uma tratativa que permitiu comprovar as ponderações de Minayo *et al.* (2002), ao afirmar que a análise do conteúdo visa encontrar respostas ao questionamento da pesquisa e a descoberta dos conteúdos aparentes; tanto quanto Martins e Theophilo (2009) enfocam a técnica adequada para estudar e analisar a comunicação de maneira objetiva e sistemática.

ANÁLISE E RESULTADOS

No Brasil, o curso de Ciências Contábeis é amparado pelas Diretrizes Curriculares Nacionais (DCN's), que tem como propósito garantir a qualidade de aprendizado através do ensino. A Resolução para os Cursos de Ciências Contábeis, em vigor, foi publicada em 2004 (BRASIL, 2004) e expressa normas obrigatórias; apresenta as capacitações, habilidades e competências mínimas para a formação profissional. No âmbito internacional, a figura do IAESB (International Accounting Education Standards Board objetiva servir de interesse público, estabelecendo padrões de educação de alta qualidade para contadores. Desta maneira, ele favorece a convergência da formação do profissional contábil no âmbito internacional com padrões, orientações, documentos, treinamentos, certificações para profissionais e o desenvolvimento profissional continuado.

A pesquisa delimitou-se ao ambiente nacional no qual temos os exames para inserção profissional como o Enade, e o exame de suficiência e exames para especialização como os de qualificação técnicas para auditor e perito. Anterior à abordagem dos dados tratados, apresenta-se as características das certificações nacionais, na intenção de esclarecer suas propostas, e portanto, os diferenciais observados para cada exame.

O Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes (Enade) tem como objetivo avaliar e acompanhar o processo de aprendizagem e o desempenho acadêmico dos estudantes. O mesmo é elaborado conforme os conteúdos programáticos previstos nas diretrizes curriculares do respectivo curso de graduação. É verificado sobre o ajustamento às exigências decorrentes da evolução do conhecimento e competências para compreender temas exteriores ao âmbito específico da profissão escolhida, ligados à realidade brasileira e mundial e a outras áreas do conhecimento. O Enade é uma das avaliações que compõem o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (Sinaes), criado pela Lei nº. 10.861, de 14 de abril de 2004.

O exame tem caráter obrigatório para todos os estudantes ingressantes e concluintes dos cursos de educação superior e tecnológica, realizado de forma trienal, ou seja, em cada ano somente os cursos selecionados participam do exame. A estrutura da prova se apresenta em Componente de Formação Geral comum aos cursos de todas as áreas, composto por 10 questões, sendo 2 questões discursivas e 8 questões de múltipla escolha com resposta única, e a um Componente Específico da área de Ciências Contábeis, composto por 30 questões, sendo 3 discursivas e 27 de múltipla escolha com resposta única.

Conforme relatório do Curso de Ciências Contábeis do Enade (2018), no Componente de Formação Geral foram consideradas as seguintes características integrantes do perfil profissional: Ético, comprometido, humanista, crítico, protagonista do saber, visão multilateral, proativo, solidário, consciente na tomada de decisões, colaborativo no trabalho em equipe, grupos e redes. Já no Componente de Formação Específica, avaliou se o estudante desenvolveu no processo de formação as seguintes competências: Identificar e analisar processos contábeis com visão sistêmica e interdisciplinar, interpretar e aplicar normatizações e legislações inerentes a Contabilidade, elaborar pareceres e relatórios, modelar, implantar, analisar sistemas de informações contábeis e de controle gerencial. (BRASIL, 2019).

Apesar do Enade não ser considerado uma certificação para o profissional, pois não habilita o candidato a ter qual título, tem-se que a divulgação dos nomes das Instituições de Ensino e seus respectivos conceitos podem favorecer o valor do currículo do egresso, assumindo este como um processo que o permitirá ser reconhecido na sociedade (TOKARNIA, 2019). O Conceito Enade é um dos Indicadores de Qualidade da Educação Superior, instrumentos importantes de avaliação da educação superior brasileira, o qual avalia os cursos por intermédio dos desempenhos dos estudantes no Enade. Seu cálculo e sua divulgação ocorrem anualmente para os cursos com pelo menos dois estudantes concluintes participantes do exame.

Já o Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade é uma avaliação a que se submetem, por força de lei, os bacharéis em ciências contábeis no Brasil, onde demonstram que possuem capacitação, conhecimentos e práticas necessários ao exercício da contabilidade. A primeira edição do Exame aconteceu em 1999, porém, quando de fato o Exame de Suficiência foi consolidado como requisito para o exercício da profissão em 2010 pelo Decreto-Lei n.º 12.249/2010. O primeiro exame foi realizado em 2011 e ao fazer uma análise sobre os resultados apresentados, junto ao CFC, Girotto (2012) afirmou uma preocupação por parte do Conselho, mesmo esperando índices baixos de aprovação, o CFC se manteve ciente do nível do conhecimento fornecido pelas IES brasileiras aos futuros profissionais e assim procurar soluções para a causa. O exame é aplicado duas vezes por ano e é composto por cinquenta questões de múltipla escolha, das quais, vinte e cinco questões precisam ser respondidas corretamente pelo candidato para que o mesmo obtenha aprovação. Possui caráter classificatório, e ao ser realizado ao final de um período de aprendizagem e ter como foco a nota, o Exame de Suficiência pode ser enquadrado no que se chama função somativa da avaliação. Além disso, pode ser denominado como teste objetivo, pois as questões têm uma resposta correta e são mais fáceis para os avaliadores pontuarem.

O Exame de Qualificação Técnica (EQT) é organizado por uma Comissão Administradora (CAE) composta por contadores indicados pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade) e IBRACON (Instituto de Auditores Independentes do Brasil). Ao ser aprovado o profissional obterá registro profissional no Cadastro Nacional dos Auditores Independentes (CNAI) e/ou Cadastro Nacional de Peritos Contábeis (CNPC). O Exame do CNPC, teve sua primeira edição realizada em 25 de agosto de 2017 com cerca de 535 participantes. Já o Exame do CNAI teve sua primeira edição em 26 de novembro de 2004, com a aplicação do Exame Geral e Específico somente para o BACEN. Mas somente na 5ª edição, foi incluído outros exames específicos, como por exemplo o da SUSEP. O Exame é um requisito para ingressar no Cadastro Nacional de Peritos Contábeis (CNPC) e para o Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI), também é exigido para algumas autarquias como, CVM, BACEN, SUSEP e PREVIC. O Exame tem como

objetivo comprovar os conhecimentos específicos e estimular o aperfeiçoamento do contador para realização dos trabalhos nas áreas de Auditoria Independente e Perícia Contábil e assim se tornando um requisito essencial para essa atuação.

O IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) é uma instituição sem fins lucrativos que tem como objetivo capacitar conselheiros, acionistas, executivos e profissionais liberais de diversas áreas, tem como meta a excelência em Governança, independentemente do tipo de organização. Ela foi fundada em novembro de 1995 e sua dedicação à promoção da governança corporativa resultou no seu reconhecimento em âmbito nacional e internacional.

O Programa de Certificação IBGC foi lançado em 2009 e objetiva melhorar a formação de conselheiros de administração ou fiscal e também preparar candidatos ao cargo, impulsiona o aprimoramento contínuo das boas práticas em governança corporativa no Brasil. Trata-se de uma certificação não obrigatória, com reconhecimento de âmbito nacional que diferencia o profissional. E, como é necessário revalidar a cada dois anos, mantém o profissional atualizado. Para a realização do presente estudo não foi possível o acesso a prova, bem como impossibilitando a análise da mesma, pois o Instituto não as disponibiliza assim como é visto em demais instituições.

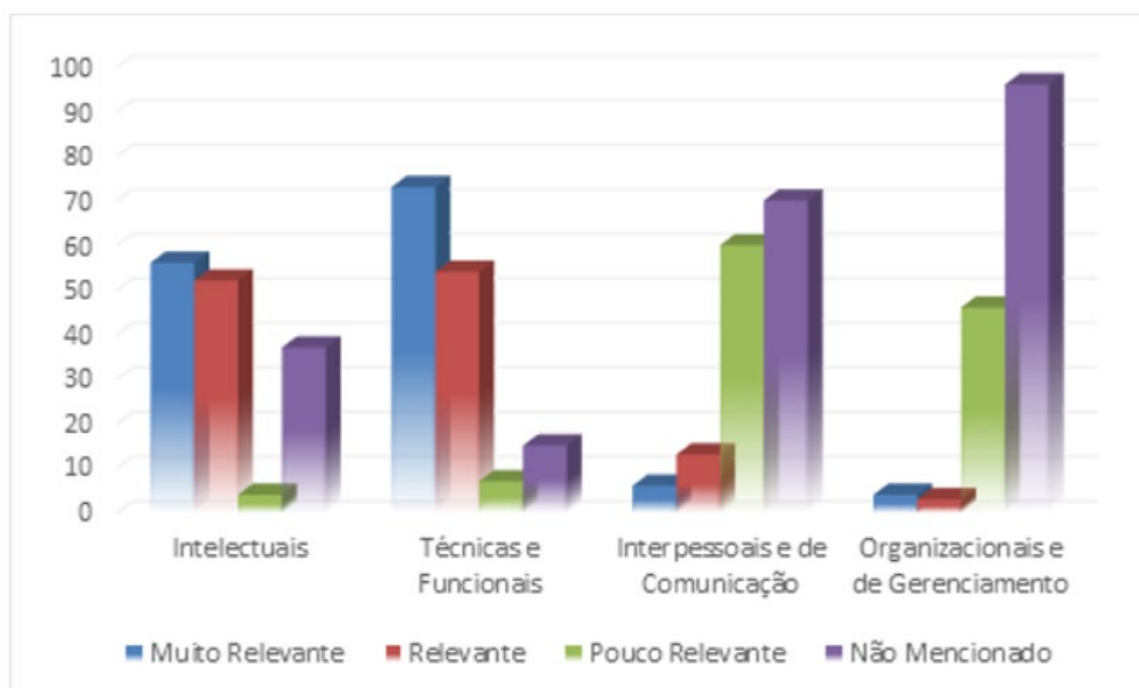
Para certificação de Conselheiro de Administração IBGC (CCA IBGC) e Conselheiro Fiscal IBGC (CCF IBGC) são aplicadas 60 (sessenta) questões objetivas de múltipla escolha, com 4 (quatro) alternativas de resposta, sendo apenas 1 (uma) correta. O teste é realizado em 2 (duas) horas de prova. Para Conselheiro de Administração são abordados temas como Governança Corporativa, Contabilidade e Finanças, Ambiente Regulatório e Gestão Estratégica já para a certificação de Conselheiro Fiscal sendo abordados temas como Governança Corporativa, Contabilidade e Finanças, Ambiente Regulatório, Risco, Controles e Auditoria. Este exame tem um grau de importância muito grande, sendo uma oportunidade de estar em destaque no espaço corporativo e de se manter sempre atualizado. O nível de conhecimento exigido denota alta complexidade.

Poderão se inscrever para o processo de certificação para conselheiros fiscais às pessoas físicas de qualquer nacionalidade desde que cumpram os seguintes pré requisitos: comprovação de conclusão do curso superior; comprovação da experiência profissional como conselheiro fiscal ou administrador em organizações por pelo menos 3 (três) anos, e; subscrever ao Código de Conduta do IBGC¹, à Declaração de Desimpedimento e ao Estatuto do Certificado IBGC no momento da inscrição. Para tanto, o candidato deve encaminhar ao IBGC 2 (duas) cartas de recomendação assinadas por conselheiros ou altos executivos e ser aprovado no exame de certificação, conforme descrito no edital, após ter seu processo de inscrição concluído e aprovado pela equipe de certificação do IBGC.

Pelo levantamento de questões disponibilizadas pelo ENADE, Exame de Suficiência, Exame de Qualificação Técnica – Perito e Auditor nos períodos de 2018 a 2020, respectivamente, foi possível constatar que os exames apresentam uma grande concentração de questões de resposta única nas quais os candidatos devem aplicar os conhecimentos de Ciências Contábeis. Com intuito de se verificar a relevância de cada competência nos exames nacionais foram analisadas 149 questões das associações certificadoras do Enade – Exame Nacional de Desempenho de Estudantes, Exame de Suficiência CFC, Exame de Qualificação Técnica Perito e Auditor como pode ser no Gráfico 1. A maior relevância quanto às competências foi percebida

para as técnicas e funcionais, seguidas pelas intelectuais. Já as competências organizacionais e de gerenciamento do negócio mostraram-se pouco relevantes, enquanto as competências interpessoais e de comunicação não foram percebidas na maioria das questões.

Gráfico 1 - Relevância das Competências – Le Boterf – Cenário Nacional



Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

Foi efetuada a análise em um universo de 149 questões de exames já anteriormente realizados conforme a seguinte distribuição: 40 questões do ENADE, 50 Exame de Suficiência, 27 Exame de Qualificação Técnica – Auditor e 32 Exame de Qualificação Técnica – Perito, com vistas a analisar a presença das competências do egresso aluno dos cursos de Ciências Contábeis ajustadas ao modelo de Le Boterf, nas questões.

Conforme Tabela 2 comparativas abaixo, verifica-se o pré-requisito para a realização de cada exame, bem como a estrutura do mesmo, em número e formato das questões, tempo para realização do exame, frequência de aplicação e condições para aprovação. Conforme coleta e análise das informações advindas das questões, observa-se sobre o nível cognitivo da Taxonomia de Bloom mais evidente em cada exame, bem como as competências consideradas como Mais Relevante e Menos Relevante.

Tabela 2 - Comparativa dos Exames

Exame	Enade	Exame de Suficiência CFC	Exame de Qualificação Técnica-Auditor	Exame de Qualificação Técnica-Perito
Pré-requisito	Ingresso com 25% cumprido e concluinte com 85% cumprido	Último ano do curso ou já formado	Registro CRC	Registro CRC
N. de Questões	40	50	27	32
N. Discursivas	10	0	2	2
N. Múltipla Escolha	30	50	25	30
Frequência de Realização	Anual	Semestral	Semestral	Semestral
Condição para Aprovação	Conceito Enade	Acertar 50% ou mais das questões	Acertar 60% das questões Objetivas e Discursivas	Acertar 60% das questões Objetivas
Nível Cognitivo Tax. De Bloom	Compreender	Aplicar	Compreender	Analisar
Competência mais Relevante Le Boterf	Intelectuais	Intelectuais	Técnicas e Funcionais	Técnicas e Funcionais
Competência menos Relevante Le Boterf	Organizacionais e gerenciamento do negocio	Interpessoais e de Comunicação	Intelectuais	Organizacionais e gerenciamento do negocio

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Trazendo o estudo da Taxonomia de Bloom aos dados compilados conforme Tabela 2 acima, a capacidade que se destaca os exames Enade e Exame de qualificação técnica de Auditor é a capacidade de compreender. Conforme Krathwohl (2002) citado por Raabe 2009, a categoria compreender foi revisada tornando-se como entender. Essa categoria caracteriza-se pela construção de significados através da linguagem oral, escrita ou gráfica, usando para isto a interpretação, exemplificação, classificação, sumarização, inferência e explicação.

Tanto no Enade, quanto no exame para auditor os alunos/profissionais se deparam com situações onde recebem fluxogramas, linguagens ou demais pseudocódigos com partes faltantes que devem ser preenchidas com fragmentos de códigos, explicam em palavras o comportamento desse trecho de código e predizer valores de algumas variáveis a cada interação de loop.

Quando se analisa o exame como um todo, no Enade observa-se que 46% das questões apontaram o nível de Compreender, 23% Aplicar, 13% Memorizar, e totalizando um percentual de 18% as capacidades de Analisar e Avaliar. Através destes percentuais verifica-se que o aluno é levado a conseguir realizar associações, fazer esquemas e solucionar cálculos. O exame exige que o aluno lembre conceitos aprendidos ao longo do curso e consiga demonstrar este conhecimento relacionando-os nas situações-problema apresentadas.

Em relação às competências necessárias para o profissional contador, segundo classificação de Le Boterf, as competências mais requeridas foram as de natureza intelectuais (45% das questões) e as técnicas funcionais (37% das questões) foram muito relevantes, o que demonstra a necessidade de ter uma adequação entre os cursos de graduação e a abordagem pedagógica para favorecer o desenvolvimento de habilidades de raciocínio e análise. As competências interpessoais de comunicação, organizacionais e gerenciamento do negócio somadas apresentaram como Pouco Relevante, com um percentual de 75% das questões analisadas. No

âmbito profissional, verifica-se a grande importância daquelas ligadas à organização. O estudante recém graduado carece deste tipo de competência, porém as mesmas não são abordadas e integradas as discussões até mesmo pelo fato da maioria das questões ser objetiva.

Nas questões do Componente de Formação Geral observa-se que as competências intelectuais também se sobressaem perante as demais competências. Do total de 10 questões presentes neste componente, 50% indicam essa competência como Muito Relevante. Já aquelas de natureza técnicas e funcionais, e organizacionais e gerenciais verifica-se como Muito Relevante em apenas 1 questão, e como Pouco Relevante em 40% das questões.

Para o Exame de Suficiência foi analisada uma amostra de 50 questões, referente ao 1º exame de 2020. Para ser aprovado, o candidato precisa ter 25 questões ou mais respondidas corretamente. Utilizando-se a parametrização de questões propostas pela Taxonomia de Bloom e por Le Bortef, observa-se dados qualitativos que permitem compreender a complexidade e os detalhes das informações obtidas nas questões.

Na classificação da organização hierárquica dos processos intelectuais de acordo com a Taxonomia de Bloom relativo ao nível de complexibilidade e objetivos do desenvolvimento cognitivo desejado e planejado, observa-se que os níveis mais altos observados foram 38% Aplicar e, 28% analisar. Pela análise por competências, verifica-se que a prova não possui questões discursivas, conforme Tabela 01, apenas aquelas de múltipla escolha com resposta única.

No Exame de Suficiência é cobrado dos candidatos a aplicação de seus conhecimentos em situações complexas e práticas, 66% das questões apresenta-se em níveis Intelectuais como são muito relevantes e são questões voltadas à compreensão das questões. Com, 14% das questões nos níveis Técnicos e Funcionais são muito relevantes e são questões voltadas para o processo de dominar os processos de identificação. Pode ser observado que as questões que são de níveis Interpessoais e de Comunicação possuem apenas 2% de muita relevância e são questões voltadas para o processo em articular bem o trabalho em equipe, e as competências Organizacionais e de Gerenciamento do Negócio possuem apenas 6% de muita relevância são questões voltadas em analisar e implantar sistemas de informação contábil.

Para o Exame de Qualificação Técnica (CAE) – Perito Contábil, 3º edição, aplicada em 27 de setembro 2019, contendo 32 questões no total, sendo 30 questões objetivas e 2 dissertativas, as inscrições efetuadas no sistema EQT, disponível no portal do CFC. Em relação a este exame, os dados revelam que quanto a classificação de organização hierárquica dos processos intelectuais de acordo com o nível de complexibilidade e objetivos do desenvolvimento cognitivo desejado; observa-se que nas questões foram identificadas em 38% analisar, 28% memorizar, 16% aplicar, avaliar e compreender 9% respectivamente.

Para o profissional contábil, a sua competência vai além do conhecimento de princípios, padrões, conceitos, fatos e procedimentos, elas são separadas nas áreas: a intelectual, ao relacionamento interpessoal e sua comunicação, comportamento e organização. Sendo assim, torna-se necessário integrar as competências organizacionais e individuais para que os objetivos predeterminados sejam alcançados, haja vista que os profissionais precisam de competências para contribuir as organizações atingirem seus objetivos.

Através do presente estudo, os índices de maior relevância estão para as competências Intelectuais 71,88% e são voltadas a compreensão das questões, nas competências Técnicas e

Funcionais 87,50% a dominar os processos de identificação, as competências Interpessoais e de Comunicação 71,88% em articular bem o trabalho em equipe, e as competências Organizacionais e Gerenciamento de negócio 46,88% analisar e implantar sistemas de informação contábil.

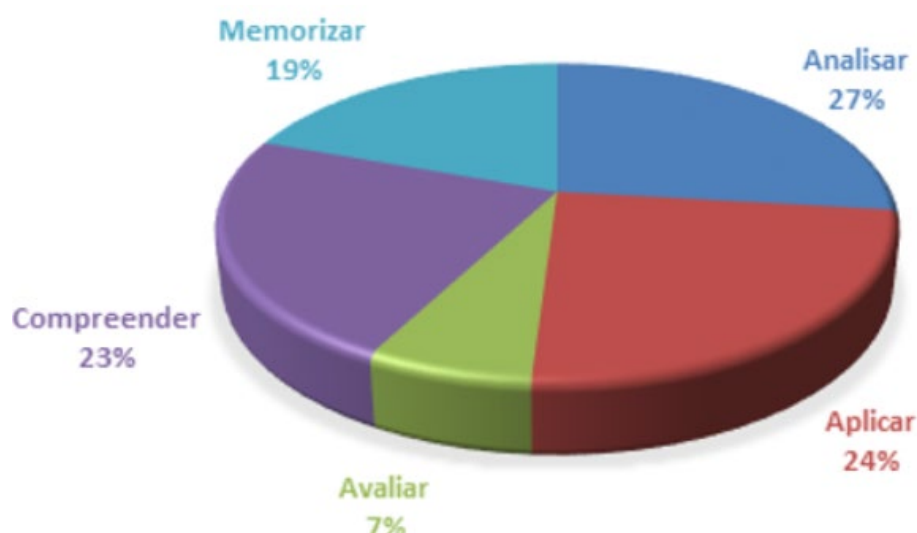
O Exame de Qualificação Técnica para Auditor é elaborado por uma comissão administradora (CAE), composta por contadores indicados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e também pelo Instituto de Auditores Independentes do Brasil (IBRACON). O exame é dividido em etapas sendo elas, Geral e Específica (CVM, BACEN, SUSEP e PREVIC). O mesmo é composto por 25 (vinte e cinco) questões objetivas valendo 2 (dois) pontos cada e 2 (duas) questões discursivas valendo 25 pontos cada, numerada de 01 (um) a 27 (vinte e sete), totalizando 100 (cem) pontos. Interligando os aspectos da Taxonomia de Bloom e a análise realizada no Exame de Qualificação Técnica para Auditor Independente, foi percebida que a habilidade “Compreender” obteve o maior percentual cerca de 33,3% e “Aplicar” com 3,7% sendo o menor. A habilidade de compreensão consiste na interpretação do conteúdo explícito através de linguagem escrita ou verbal. Já a habilidade de aplicação é o uso das informações aprendidas. Relacionando o conteúdo programático exigido para realização do Exame de Qualificação Técnica para Auditor Independente e as competências de um profissional Contábil, foi concluído que as competências mais cobradas no exame são as Competências Intelectuais e Competência Técnicas e Funcionais, representando 100% das questões Intelectuais e 65,38% das Competências Técnicas e Funcionais.

O IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa tem como objetivo capacitar conselheiros, acionistas, executivos e profissionais liberais de diversas áreas, tem como meta a excelência em Governança, independentemente do tipo de organização. Trata-se de uma certificação não obrigatória, com reconhecimento de âmbito nacional que diferencia o profissional, como é necessário revalidar a cada dois anos, mantém o profissional atualizado.

Para certificação de Conselheiro de Administração IBGC (CCA IBGC) e Conselheiro Fiscal IBGC (CCF IBGC) são 60 (sessenta) questões objetivas de múltipla escolha, com 4 (quatro) alternativas de resposta, sendo apenas 1 (uma) correta. São 2 (duas) horas de prova. Para Conselheiro de Administração é abordado temas como Governança Corporativa, Contabilidade e Finanças, Ambiente Regulatório e Gestão Estratégica já para a certificação de Conselheiro Fiscal sendo abordados temas como Governança Corporativa, Contabilidade e Finanças, Ambiente Regulatório, Risco, Controles e Auditoria. Este exame tem um grau de importância muito grande é uma oportunidade de estar em destaque no espaço corporativo e de se manter sempre atualizado e o nível de conhecimento exigido e bem complexo, mas infelizmente não foi possível fazer uma análise mais abrangente sobre as competência e complexidades relacionados ao processo cognitivo do exame pois este exame não disponibiliza as provas realizadas mas através do conteúdo disponibilizado pelo IBGC para estudo para certificação de Conselheiro Fiscal é possível identificar que são aplicados aos exames todos os conhecimentos da área contábil.

Apesar da compreensão de abordagem distintas entre os exames profissionais tratados, buscou-se desenvolver uma análise comparada, adotando categorias de análise preestabelecidas, entre elas, buscou-se identificar o nível de complexidade abordado pelo comando da questão, tendo como referência a Taxonomia de Bloom, pelo Gráfico 2. Das 149 questões analisadas, os 3 níveis nos quais as questões em geral possuem maior concentração, são 27% Analisar, 24% Aplicar e 23% Compreender e apenas 26% concentram-se nos níveis de Memorizar e Avaliar.

Gráfico 2 – Taxonomia de Bloom – Exames Nacionais



Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

Os níveis mais elevados - avaliação e criação - foram os menos cobrados, tendo apenas 7%. Isso pode levar o aluno a crer que basta um preparo médio para obter a certificação, no entanto, essa é uma falsa impressão; em outras palavras, os índices de reprovação estão crescendo devido ao aumento da exigência de maior nível cognitivo nas questões. Assim sendo, o egresso do curso de Ciências Contábeis que almeja obter tais certificações deve ter capacidade superior de análise, sob pena de não conseguir se certificar.

Conforme Tabela 3 a seguir, com a ótica do nível cognitivo de analisar, o mesmo é identificado como aquele mais visualizado em relação ao total de exames estudados. Esse nível traz consigo uma exigência ao aluno/profissional em distinguir, classificar, relacionar pressupostos, hipóteses, evidências, estruturas de uma questão. É necessário que o mesmo esteja apto a categorizar, comparar e analisar diante do comando da questão.

Tabela 3 - Questões das Certificações por Nível da Taxonomia

	Memorizar	Compreender	Aplicar	Analisar	Avaliar	Total Geral
Enade	5	18	9	5	3	40
Exame de Suficiência	9	4	21	15	1	50
Exame Q.T Qualificação Técnica - Auditor	6	9	1	8	3	27
Exame Q.T - Qualificação Técnica - Perito	9	3	5	12	3	32
Total Geral	29	34	36	40	10	149

Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

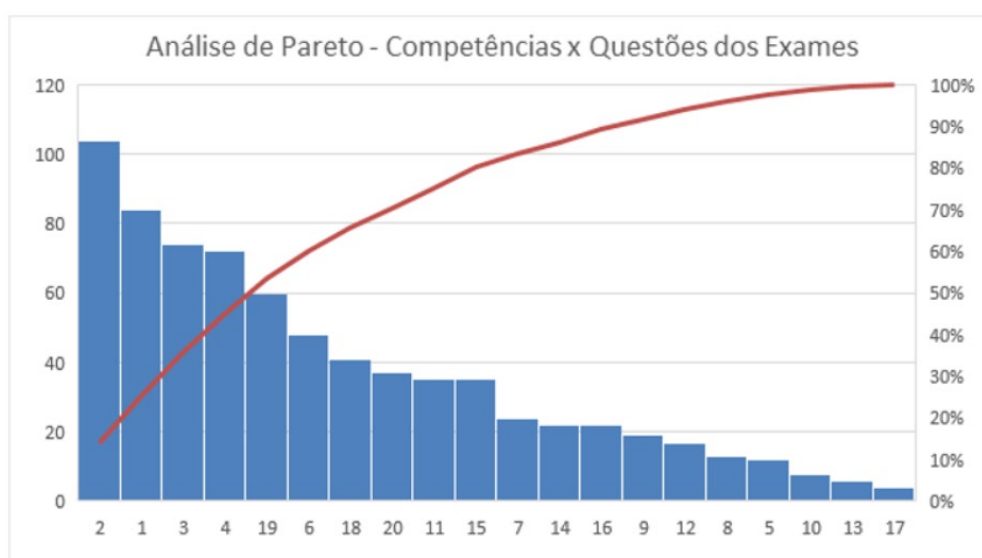
Em relação a estrutura dos exames, no que tange ao tipo de questão como discursiva e/ou múltipla escolha, identifica-se que apenas o Exame de suficiência não apresenta questões discursivas, apenas aquelas de múltipla escolha com resposta única. O último Exame de Suficiência realizado obteve um índice de reprovação de 75,74% conforme CFC.

Chamado atenção as quatro principais situações mais solicitadas nas questões: “compreender questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras em âmbito nacional e

internacional, e nos diferentes modelos de organização”, numerada como 1, está presente em 84 questões. “Dominar o processo de identificação, reconhecimento, mensuração e evidenciação inerentes à contabilidade”, numerada como 2, está presente em 104 questões. “Utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem das Ciências Contábeis” enumerada como 3, está presente em 74 questões. “Interpretar e aplicar a normatização inerente à contabilidade”, enumerada como 4, está presente em 72 questões. Ou seja, as competências 1, 2, 3 e 4, representam 50% do que é exigido de um candidato. Assim será cobrado do estudante e/ou profissional de forma mais expressiva as competências de ordem técnica, funcionais e intelectuais.

No GRÁFICO 3 conforme abaixo é possível uma melhor visualização sobre as competências e as questões do exame de forma representativa em percentuais.

Gráfico 3 - Análise de Pareto - Competências x Questões dos Exames.



Fonte: Dados da pesquisa (2021)

De acordo com a Tabela 4, observa-se a distribuição em percentuais em cada categoria, Intelectuais, Técnicas e Funcionais, Organizacionais e de Gerenciamento dos Negócios e Interpessoais e de Comunicação. Verifica-se novamente a pouca representatividade das competências Organizacionais e de gerenciamentos dos negócios.

Tabela 4 – Incidência das 20 Competências - Le Boterf

Incidência das 20 Competências – Le Boterf	%
Compreender questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras, em âmbito nacional e internacional, e nos diferentes modelos de organização.	18,75 %
Utilizar raciocínio lógico, crítico e analítico, estabelecendo relações causais e formais entre os fenômenos, na solução de questões em diferentes cenários.	6,92%
Gerenciar informações e dados encontrados no mundo do trabalho e na vida cotidiana, visando o desenvolvimento organizacional.	0,89%
Operar com valores presentes nas relações formais e causais entre fenômenos produtivos, administrativos, contábeis e de controle.	0%
Total Competências Intelectuais	26,56%
Dominar o processo de identificação, reconhecimento, mensuração e evidenciação inerentes à contabilidade.	22,92 %
Utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem das Ciências Contábeis.	2,68 %
Interpretar e aplicar a normatização inerente à contabilidade.	2,68%

Aplicar o conhecimento jurídico à prática organizacional.	0,45%
Quantificar informações financeiras, patrimoniais e governamentais, que viabilizem o gerenciamento, os controles e a prestação de contas da gestão organizacional	0,89%
Exercer atividades de consultoria, auditoria e perícia específicas da prática contábil com visão sistêmica e interdisciplinar.	1,34%
Total Competências Técnicas e Funcionais	31,03%
Atuar no planejamento e acompanhamento estratégico, operacional e financeiro, auxiliando a organização para alcance de seus objetivos.	2,90%
Introduzir modificações no processo de trabalho, atuar preventivamente, definir novos procedimentos.	0,89%
Elaborar e transmitir informação, pareceres e relatórios, tanto para usuários internos da empresa como para auditores externos, fornecedores, mercado de capital, instituições financeiras e esferas governamentais.	4,91%
Participar na realização de acordos e negociações com instituições financeiras, órgãos governamentais, fornecedores, acionistas, clientes e empregados buscando atender aos interesses da empresa.	0,89%
Analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial, revelando capacidade crítica analítica para avaliar as implicações organizacionais da tecnologia da informação.	5,13%
Exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais.	1,56%
Total Competências Organizacionais e de Gerenciamento dos Negócios	16,29%
Apresentar visão humanística e global que habilite a compreensão do meio social, político, econômico e cultural inserido e sua interface com o mercado.	5,13%
Demonstrar boa articulação ao comunicar ideias por escrito e verbalmente com pessoas ou grupos.	4,69%
Articular bem o trabalho em equipes multidisciplinares para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão.	6,92%
Compreender o contexto em que se insere como pessoa e cidadão, suas responsabilidades sociais e éticas na construção do futuro da sociedade.	9,38%
Total Competências Interpessoais e de Comunicação	26,12%

Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

Cabe salientar a diferença do Gráfico 3 para a Tabela 4. Enquanto o gráfico trata de relevância a tabela trata de frequência. De qualquer forma é interessante destacar que a maior relevância coincidiu com a maior frequência em todos os casos. A categoria que teve “maior relevância” foi a das competências Técnicas e Funcionais e observa-se na tabela que também teve a maior frequência com 31,03% das incidências. Seguida pelas competências Intelectuais, a segunda na escala de “maior relevância” e segunda no ranking de incidências com 26,56%. Posteriormente observamos as competências interpessoais e de comunicação com 26,12% das incidências e, na última colocação, tanto quanto à relevância quanto à frequência temos as competências organizacionais e de gerenciamento dos negócios.

Esses destaques indicam uma valorização dos níveis cognitivos segundo estudos da Taxonomia de Bloom de Analisar, Aplicar e Compreender. Situações envolvendo interpretação e análise de fragmentos, uso da informação em situação diferente do contexto original conforme anteriormente aprendido foram evidentes em todos os exames analisados. As competências de natureza Intelectual, Técnico e Funcionais se apresentaram categorizadas como Muito Relevante em todos os exames verificados. Sendo o Enade e exame de suficiência destacando-se as Intelectuais e os Exames de Qualificação Técnica de Perito e Auditor aquelas ligadas às técnicas

e funcionais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo buscou analisar e compreender a importância das competências profissionais para a atuação contábil no mercado de trabalho baseando-se na análise das principais certificações contábeis. Apresentando uma coleta de dados realizada nos Exames, como, Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (Enade), Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Exame de Qualificação Técnica – Perito e Auditor do CFC e IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. Os resultados encontrados foram relacionados com a abordagem de Le Boterf e a Taxonomia de Bloom.

Este estudo possui uma abordagem descritiva e qualitativa de dados, sendo relacionadas às competências profissionais requeridas à atuação profissional às questões dos exames de certificação, entre os períodos de 2018 a 2020. Tendo como objetivo verificar a relevância de cada competência nos exames nacionais. Foram relatados os principais aspectos de cada Exame de maneira a compreender o que são e quais seu principal objetivo para realização.

As relações das competências do profissional contábil nos estudos de Le Boterf e os estudos realizados no cenário nacional, mostra que cada exame possui uma diversidade de competências exigidas ao participante ao solucionar as questões. A pesquisa levou em consideração ao avaliar as questões os níveis de relevância das competências Intelectuais, Técnicas e Funcionais, Organizacionais de Gerenciamento dos Negócios e Interpessoais e de Comunicação. As competências Técnicas e Funcionais obtiveram a maior incidência com um percentual de 31,03%, enquanto as Organizacionais foram menos consideradas para as resoluções das questões, com 16,29%. As demais competências também tiveram seu espaço no índice de incidência das competências sobre as questões dos exames, as Intelectuais alcançaram cerca de 26,5% seguido das Interpessoais com 26,12%.

Interligando as informações e dados adquiridos ao longo dessa pesquisa e os referenciais teóricos estudados, conseguimos identificar que os domínios cognitivos expostos na Taxonomia de Bloom encontrados nas provas, demonstram os níveis de dificuldade de cada Exame. Percebeu-se que em relação a essas habilidades, que cerca de 27% das questões dos exames nacionais foram “analisar” obtendo o maior índice dentre as cinco avaliadas. A habilidade que atingiu o menor percentual dentre todas, foi “avaliar”, com 7%. As habilidades que elevam o nível das provas mostram um percentual baixo nas análises feitas, podendo então transmitir uma percepção do nível de complexidade ser baixo. Mas essas percepções podem ganhar um novo rumo quando relacionamos com os baixos níveis de aprovação, os quais demonstram um alto nível de exigência na realização dos exames.

Os dados coletados foram baseados em informações disponíveis como provas, artigos, estudos e notícias dos sites oficiais. Alguns dos exames por não obter uma maior ênfase dos organizadores, foram encontrados alguns obstáculos nas pesquisas, como por exemplo, arquivos de provas já realizadas pelo Programa IBGC e os índices estáticos detalhados com números de aprovados dos Exames de Qualificação Técnica para Auditor Independente, como já é realizado anualmente pelo Conselho Federal de Contabilidade para o Exame de Suficiência.

Para pesquisas futuras recomenda-se a abordagem de mais exames de qualificação técnica para o profissional da área contábil. Outra possibilidade seria considerar a possibilidade de serem considerados modelos de exames internacionais voltados para a certificação na área tributária e de controladoria. A percepção sobre a ausência da abordagem tributária nos exames profissionais pode ser um tema em discussão, se considerar que esta é uma demanda elevada para o bom desempenho do profissional no mercado brasileiro. E, as tratativas das provas de concurso para cargos associados à prática tributária poderia ser uma outra oportunidade de desenvolvimento nos estudos.

REFERÊNCIAS

BARRESE, P. F.; BASTONI, T. R.; NOGUEIRA, D. R. Percepção sobre o desenvolvimento de competências profissionais no curso de ciências contábeis de acordo com o IAESB: uma análise com os egressos de 2011 a 2015. *Revista Unemat de Contabilidade*, 2017. Disponível em: <https://periodicos.unemat.br/index.php/ruc/article/view/1526/0> . Acesso em: 07 de março de 2021.

BERNARDES *et al.* Nível cognitivo requerido nos exames de suficiência do CFC na perspectiva da Taxonomia de Bloom. *Revista Mineira de Contabilidade*, Belo Horizonte, v. 20, n. 3, p. 47-58, nov./2020. Disponível em: <https://doi.org/10.21714/2446-9114RMC2019v20net04>. Acesso em: 15 mar. 2021.

BEUREN, Ilse M. (organizadora); LONGARAY, André A.; RAUPP, Fabiano M.; SOUSA, Marco A. B. de; COLAUTO, Romualdo D.; PORTON, Rosimere A. de B. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3. ed. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

BLOOM *et al.* Taxonomia de objetivos educacionais: domínio cognitivo. 8. ed. Porto Alegre/Rio de Janeiro: Globo, 1983. p. 1-168.

BORGONOVO, Alfred; FRIEDRICH, Brian; WELLS, Michael; Competency-Based Accounting Education, Training, and Certification: An Implementation Guide. 1. ed. Washington, DC: World Bank: World Bank Publications, 2019. p. 1-122.

BRASIL. CBO – Classificação Brasileira de Ocupações. Ministério do Trabalho e Emprego. Disponível em: <http://www.mtecbo.gov.br/cbsite/pages/home.jsf>. Acessado em: 06 de março de 2021.

BRASIL. Conselho Nacional de Educação. Ministério da Educação. Resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004. Disponível em: http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf. Acesso em: 22 de março de 2021.

BULGARIM, PINHO e MACHADO. O desempenho dos profissionais de contabilidade no exame de suficiência do CFC: uma análise de conglomerados regionais. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 8(22), 60-71, 2014. <https://doi.org/10.11606/rco.v8i22.61176>. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/61176> . Acesso em: 13 de março de 2021.

CARROZZO, N. F. T. S. *et al.* Reflexividade do exame de suficiência frente ao estabelecido pelo currículo mundial ONU/UNCTAD/ISAR e a eixos de competências requeridas dos profissionais da área contábil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, v. 17, n. 45, p. 82-99, out/dez. 2020. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2020v17n45p82/44495>. Acesso em: 8 mar. 2021.

CELLA, G.; RODRIGUES, J. M.; NIYAMA, J. K. Contabilidade Internacional – análise dos periódicos

internacionais sobre pesquisas em educação contábil face à convergência e globalização. Revista Contemporânea de Contabilidade. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2011v8n15p177> . Acesso em: 14 mar. 2021.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. Publicada a retificação dos editais da 20ª edição do EQT para Auditor e da 4ª edição do EQT para Perito. Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em: <https://cfc.org.br/desenvolvimento-profissional-e-institucional/exames/exame-de-qualificacao-tecnica/>. Acesso em: 18 de abril de 2021.

CHEMIN, Beatris F. Manual da Univates para trabalhos acadêmicos: planejamento, elaboração e apresentação. 2. ed. Lajeado: Univates, 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. EDITAL CFC/CAE PERITO N.º 1/2019. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2020/06/Edital_EQT_PERITO_1_2019.pdf. Acesso em: 23 mai. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Prova EQT Perícia 3ª edição: número de questões será reduzido. Disponível em: <https://cfc.org.br/noticias/prova-eqt-pericia-3a-edicao-numero-de-questoes-sera-reduzido/>. Acesso em: 23 mai. 2021.

Disponível em: [scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-6552008000200004#:~:text=O%20conceito%20de%20competência%20segundo,\)%20é%20conceito%20em%20construção.&text=Segundo%20este%20autor%20a%20primeira,pessoa%20é%20vista%20como%20competente](https://scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-6552008000200004#:~:text=O%20conceito%20de%20competência%20segundo,)%20é%20conceito%20em%20construção.&text=Segundo%20este%20autor%20a%20primeira,pessoa%20é%20vista%20como%20competente). Acesso em: 18 de maio de 2021

ERFURTH, Alfredo Ernesto; DOMINGUES, Maria José Carvalho de Souza. Currículo Mundial e o Ensino de Contabilidade: estudo dos cursos de graduação em Ciências Contábeis em instituições de ensino superior brasileiras e argentinas. Anais... XXXV Encontro da ANPAD, 2011.

FERREIRA, Vagner P.; ANGONESE, Rodrigo. O mercado de trabalho para contadores: Expectativas e realidades. In: XV CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 2015, Bento Gonçalves. Disponível em: https://www.crcrs.org.br/convencao/arquivos/trabalhos/cientificos/mercado_de_trabalho_para_contadores_804.pdf. Acesso em: 13 mar. 2021.

FLEURY, Maria T. L.; FLEURY, Afonso. Construindo o conceito de competência, RAC, Edição Especial, p. 183-196 Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/rac/v5nspe/v5nspea10.pdf>. Acesso em: 22 mai. 2021.

GALHARDI, Antônio César; AZEVEDO, Marília Macorin de Azevedo. Avaliações de Aprendizagem: o uso da Taxonomia de Bloom. Disponível em: <http://www.pos.cps.sp.gov.br/files/artigo/file/507/ad7a753c51e25c1529d318820a756dd2.pdf> Acesso em: 18 de maio de 2021.

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

GIROTTO, Maristela. Exame de Suficiência apresenta radiografia do ensino de Contabilidade no Brasil. Revista Brasileira de Contabilidade, [S.l.], n. 189, p. 06-15, abr. 2012. ISSN 2526-8414. Disponível em: <http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/942>. Acesso em: 11 de abril de 2021.

GOMES, G. S. (2018). Modelo de Aprendizagem Integral (MAI): um novo modelo para o ensino de contabilidade. Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Ribeirão Preto, Brasil. Disponível em: https://www.inovarse.org/sites/default/files/T_15_402.pdf. Acesso em 14 de abril de 2021.

HARGADON; M., Joseph; FULLER, Lori R.. DUAL CERTIFICATION: IT CAN BE DONE: This updated nine-step model prescribes the way for undergraduate accounting students to pass the CMA examination before graduation and the CPA exam within six months after graduation. Strategic Finance, USA, v. 100, n. 2, p. 28-35, ago./2019. Disponível em: link.gale.com/apps/doc/A598536773/AONE?u=capes&sid=AONE&xid=62e21c35. Acesso em: 14 mar. 2021.

HAYDT, R.C. Avaliação do processo ensino-aprendizagem. 2ª ed. São Paulo: Ática, 1991.

HIPÓLITO, João Carlos; MACEDO, Marcelo Álvaro da Silva. Habilidades genéricas essenciais aos graduandos em contabilidade: o estado da arte dos estudos publicados na “Accounting Education: an International Journal” no período de 2000 a 2015. Revista de Contabilidade da UFBA, v.11, n. 1, p. 4-37, Jan/Abr.2017. https://www.academia.edu/11354871/Taxonomia_da_aprendizagem_Taxonomia_de_Bloom. Acesso em 16 de Maio de 2021.

<https://periodicos.unemat.br/index.php/ruc/article/view/1526/0> . Acesso em: 07 de março de 2021.

https://www.pucminas.br/PucVirtual/Graduacao/Documents/Compet%C3%Aancias%20do%20Egresso_Ci%C3%Aancias%20Cont%C3%A1beis.pdf. Acesso em 23 mar 2021.

IFAC - International Federation of Accountants. IEP 2 - towards competent professional accountants. Disponível em: < <https://www.iaesb.org/publications-resources/iep-2-towards-competent-professional-accountants>>. Acesso em: 20 de maio de 2021.

LE BOTERF, G. Desenvolvendo a competência dos profissionais. Porto Alegre: Editora Artmed, 2003.

LEAL, Edvalda A.; SOARES, Mara A.; SOUSA, Edileusa G. Perspectivas dos formandos do curso de Ciências Contábeis e as exigências do mercado de trabalho. Revista Contemporânea De Contabilidade, Florianópolis (SC), v.1, n10, p. 147-159, Jul./Dez., 2009. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/21758069.2008v5n10p147/11126>. Acesso em: 14 mar. 2021.

MARTINS, G. A.; THEOPHILO, C. R. Metodologia da Investigação científica para ciências sociais aplicadas. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

MELLO, Cleyson M.; NETO, José R.M.A. ENADE e a taxonomia de Bloom. 2ª ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2019.

MINAYO, M. C. S., DESLANDES, S. F., CRUZ, O., NETO, GOMES, R.. Pesquisa Social: Teoria, método e criatividade. Petrópolis: Editora Vozes, 2002.

MORAIS, Carlos. Taxonomia da aprendizagem Taxonomia de Bloom. Universidade Européia de Madrid.

Disponível:https://www.academia.edu/11354871/Taxonomia_da_aprendizagem_Taxonomia_de_Bloom. Acesso em 16 de Maio de 2021.

NASCIMENTO, J. C. H. B. D; MACEDO, M. A. D. S; SIQUEIRA, J. R. M. D. Habilidades Genéricas Essenciais aos Graduandos em Contabilidade: O Estado da Arte dos Estudos Publicados na “Accounting Education: An International Journal” no Período de 2000 a 2015. Revista de Contabilidade da UFBA, Salvador, v. 11, n. 1, p. 4-37, abr./2021. Disponível em: <https://periodicos.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/17210>. Acesso em: 8 mar. 2021.

NOGUEIRA, V.; FARI, M. A. Perfil do profissional contábil: relações entre formação e atuação no mercado de trabalho. Perspectivas Contemporâneas – Revista Eletrônica de Ciências Sociais

Aplicadas. v. 2, n. 1 (2007). Disponível em: <<http://revista2.grupointegrado.br/revista/index.php/perspectivascontemporaneas>>. Acesso em 15 de mar. 2021.

OLIVEIRA, Josmária Lima Ribeiro. Estudo comparado entre bibliotecários, contadores e analistas de tecnologia da informação: processo de profissionalização e seu efeito na formação, atuação e reconhecimento profissional. (Tese de doutorado) Escola de Ciência da Informação/Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2012.

OTT, E., CUNHA, J. V. A. da, CORNACCHIONE JÚNIOR, E. B., & DE LUCA, M. M. M. Relevância dos conhecimentos, habilidades e métodos instrucionais na perspectiva de estudantes e profissionais da área contábil: estudo comparativo internacional. Revista Contabilidade & Finanças, 22(57), 338-356, 2011. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34343/37075>. Acesso em: 13 de mar. 2021.

PAGNONCELLI, Larissa Caroline. Habilidades e competências do contador: percepção de profissionais, docentes e acadêmicos. 2016. p. 73. Ciências Contábeis – Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Pato Branco, 2016.

PAIVA, Kelly César Martins de; MELO, Marlene Catarina de Oliveira Lopes. Competências, gestão de competências, profissões: perspectiva de pesquisa. Revista de Administração Contemporânea. Disponível em: scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-65552008000200004#:~:text=O%20conceito%20de%20competência%2C%20segundo,%20é%20conceito%20em%20construção.&text=Segundo%20este%20autor%2C%20a%20primeira,pessoa%20é%20vista%20como%20competente. Acesso em: 18 de maio de 2021

PELISSONI, A. M. S. Objetivos educacionais e avaliação da aprendizagem. Anuário da Produção Acadêmica Docente, 3(5), pp. 129-139, 2009.

PINHEIRO, F. M. G., DIAS FILHO, J. M., LIMA FILHO, R. N., & LOPES, L. M. S. O perfil do contador e os níveis de habilidades cognitivas nos exames ENADE e Suficiência do CFC: uma análise sob a perspectiva da Taxonomia de Bloom. Contextus Revista Contemporânea de Economia e Gestão, 11(1), pp. 50-65, 2013. Disponível em: DOI: <https://doi.org/10.19094/contextus.v11i1.32157>. Acesso em 15 de abril de 2021.

PUC MINAS - PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS. Competências do egresso em Ciências Contábeis. 2019. Disponível em: <https://www.pucminas.br/PucVirtual/Graduacao/Documents/Compet%C3%Aancias%20do%20Egresso_Ci%C3%Aancias%20Cont%C3%Abeis.pdf> Acesso em 23 mar 2019.

RAABE, André Luis Alice; JESUS, Eliser Ademir. Interpretações da Taxonomia de Bloom no Contexto da Programação Introdutória. XX Simpósio Brasileiro de Informática na Educação. UNIVALI, 2009. Disponível em: https://www.academia.edu/1234411/Interpreta%C3%A7%C3%B5es_da_Taxonomia_de_Bloom_no_Contexto_da_Programa%C3%A7%C3%A3o_Introdu%C3%B3ria>. Acessado em 10 maio 2021.

SLOMSKI, SILVA, GUIMARÃES e GOMES. Mudanças curriculares e qualidade de ensino: Ensino com pesquisa como proposta metodológica para formação de contadores globalizados. Revista de Contabilidade e Organizações, 4(8), 160-188. <https://doi.org/10.11606/rco.v4i8.34763>. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34763>>. Acesso em: 14 de março de 2021.

TOKARNIA, Mariana. Enade: Inep estuda divulgar nomes de estudantes com melhor desempenho. Disponível em: <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/educacao/noticia/2019-10/enade-inep-estuda-divulgar>>



nomes-de-estudantes-com-melhor-desempenho>. Acessado em 27 maio 2021.

BRASIL. Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010. Presidência da República. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12249.htm<http://www.mtecbo.gov.br/cbosite/pages/home.jsf>>. Acessado em: 06 de março de 2021.

Competências profissionais na perspectiva dos profissionais da área contábil

Ana Paula Ferreira Gonçalves Moreira

Daniela Corrêa de Oliveira

Mariana Costa Nogueira

Ronan Fonseca Fideles

Ana Tereza Lanna Figueiredo

Josmária Lima Ribeiro de Oliveira

DOI: 10.47573/aya.88580.2.40.11

Resumo

A temática deste estudo centra-se em identificar as principais competências que devem ser desenvolvidas durante a formação académica contábil para que o profissional possa ter sucesso na atuação profissional, no mercado de trabalho. Considerando a elevada competitividade do mercado, o impacto das inovações e do avanço da tecnologia e as mudanças nos processos, não basta o contador dominar apenas a parte técnica exigida para ocupar determinado cargo em uma empresa, é necessário também que apresente competências comportamentais que são essenciais para as empresas devido ao desenvolvimento humano. Para a identificação dos resultados, realizou-se entrevistas com profissionais que atuam no ramo contábil (contador, auditor, perito, controller, servidores) no intuito de relacionar e identificar, por meio de estatística descritiva, as competências intelectuais, interpessoais, de comunicação, técnicas e funcionais, organizacionais e de gerenciamento do negócio que são julgadas mais relevantes pelos entrevistados.

Palavras-chave: competências. contábil. profissional. mercado de trabalho. entrevistas.

INTRODUÇÃO

A formação em contabilidade recebe atenção crescente por sua importância em todo mundo e, também, no Brasil. O aumento do número de profissionais registrados reflete este reconhecimento social pelo ingresso de jovens ao Conselho Federal de Contabilidade, bem como a expansão de cursos de formação superior em Ciências Contábeis. Considerando a elevada competitividade do mercado, as mudanças nos processos, o impacto das inovações e do avanço da tecnologia, não basta o contador dominar apenas a parte técnica exigida para ocupar determinado cargo em uma empresa. Mas, revela-se como importante ao profissional apresentar competências comportamentais que podem ser consideradas essenciais para as empresas e o desenvolvimento humano.

Entretanto, o mapeamento das competências diante dos desafios profissionais é sempre um ponto de atenção que instiga a necessidade de integração entre mercado, academia, governo e representação profissional para o delineamento. As especificidades do mercado brasileiro possibilitam dimensionar uma arquitetura de competências que se comunica de maneira convergente às dimensões e proposições do IAESB (BORGONOVO, 2019), mas também reflete abordagens pontuais. As instituições de ensino ao exercerem a construção dos projetos pedagógicos articulando às Diretrizes Curriculares Nacionais com as proposições do IAESB e proceder a leitura do cenário local a ser atendido, exercitam a prática da relação educativa, alinhado à construção das identidades sociais e profissionais (DUBAR, 2005).

O objetivo do trabalho consiste em identificar junto aos profissionais da área contábil quais são as principais competências que devem ser desenvolvidas durante a formação acadêmica para que o aluno que almeja inserção como profissional da área contábil. Para tanto, a metodologia consistiu na realização de 79 entrevistas com profissionais, que mediante a taxonomia das competências, delineada por Le Bortef (2003) e discutida por Fleury e Fleury (2001). As categorias de análise adotadas para a concepção do roteiro semiestruturado de entrevista foram relacionadas a partir da compilação de pesquisas já desenvolvidas no Brasil sobre o perfil profissional, tratando também os instrumentos normativos da área de conhecimento pelo Ministério da Educação e pelo Ministério do Trabalho.

REFERENCIAL TEÓRICO

A palavra competência, derivada do latim *competentia*, é definida no Dicionário Michaelis (2019) como a aptidão de uma pessoa com relação a um determinado assunto. Segundo Fleury e Fleury (2001, p. 184), “competência é uma palavra do senso comum, utilizada para designar uma pessoa qualificada para realizar alguma coisa”. O termo competência passou a ser estudado na esfera acadêmica e empresarial sendo dividido em: competências do indivíduo, das organizações e dos países. Reis *et al.* (2015, p. 99) descrevem que as competências necessárias do indivíduo profissional compreendem um conjunto ideal de conhecimentos, qualificações técnicas e atitudes éticas que se desenvolvidas oferecem performance superior ao trabalho.

Reis *et al.* (2015, p. 96) estudaram a percepção quanto as habilidades e competências necessárias ao exercício da profissão contábil de 134 discentes do curso de Ciências Contábeis de uma instituição pública de Minas Gerais. Utilizaram a evocação de palavras a fim de identificar

quais palavras vinham à cabeça dos entrevistados quando ouviam a expressão “habilidades e competências para atuação do profissional contábil”. Utilizaram também questionário para identificação da escala de importância das habilidades e competências necessárias ao exercício da profissão contábil. Para esses entrevistados o grupo de competências e habilidades mais importantes são as pessoais, sendo os itens mais relevantes a ética, conhecimento teórico, organização para executar o trabalho, responsabilidade nas suas ações e comprometimento com a profissão.

Pagnoncelli (2016, p. 64) analisou a compreensão de 159 pessoas distribuídas entre profissionais de contabilidade do município de Pato Branco – PR, e docentes e acadêmicos do curso de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná com relação às habilidades e competências do contador. Pela aplicação de questionários, foi possível identificar que o grupo mais relevante de habilidades e competências identificado pelos entrevistados é o de habilidades e competências intelectuais. Já na análise de cada item que compõe os grupos os itens mais relevantes foram atuar em conformidade com a legislação e requerimentos de agências reguladoras, pertencente ao grupo de habilidades e competências técnicas e, atuar com ética, do grupo habilidades e competências pessoais.

Buscando verificar a existência de estrutura de interdependência às competências do contador, Cardoso, Riccio e Albuquerque (2009, p. 365) organizaram 13 variáveis em quatro fatores, quais sejam: competência específica, competência de conduta e administração, competência de técnicas de gestão e competência de articulação e submeteram à avaliação de 159 contadores no Brasil. Chegaram à conclusão de que a função do contador nas organizações é dinâmica e complexa, visto que a competência de gerenciar a informação foi a mais citada pelos entrevistados em comparação com um estudo de Laurie (1995) onde a referida competência foi a menos citada.

Com o intuito de identificar as competências requeridas ao profissional de controladoria ou controller, Cardoso *et al.* (2010, p. 353) utilizando-se da pesquisa exploratória, coletaram 18 variáveis na literatura e submeteram à avaliação de 198 respondentes, sendo que, após avaliação, restaram apenas 12 variáveis que foram divididas em 03 fatores: competências técnicas, competências comportamentais e competências de postura. A competência de gerenciar a informação foi a mais citada pelos entrevistados em comparação com um estudo de Laurie (1995), onde a referida competência foi a menos citada. Além disso, os respondentes citaram em separado das demais competências a capacidade de empreender e de ter visão estratégica, o que levou os pesquisadores a concluir que essas são as principais diferenças entre o contador gerencial e as demais áreas de atuação do contador.

Com base nas diferentes abordagens, é possível verificar semelhanças e diferenças entre os artigos estudados. A semelhança está no fato de ter sido usado o questionário como forma de coleta de dados. As diferenças estão no perfil dos entrevistados, que foi diversificado, levando a resultados diferentes sobre as competências mais relevantes.

METODOLOGIA

O presente trabalho foi estruturado por meio de entrevistas, tendo sido aplicado um questionário. Os entrevistadores seguiram, na aplicação desse instrumento de coleta, um roteiro previamente estabelecido. As competências, no questionário, foram divididas em 04 grupos: o primeiro grupo aglutinou as competências intelectuais; o segundo, as competências técnicas e funcionais; o terceiro, as interpessoais e de comunicação; e o quarto, as organizacionais e de gerenciamento do negócio.

Essas entrevistas foram realizadas com 79 profissionais do ramo contábil, divididos entre 8 áreas de atuação, quais sejam: contador de empresa de médio porte, contador de empresa de grande porte, contador que atue em escritório de contabilidade, auditor interno que tenha vínculo empregatício com a empresa, auditor que atue em empresa de prestação de serviços, perito atuante, servidor da área contábil (contador, analista, auditor) que atue na administração pública e controller que atue em empresa de médio ou grande porte.

O intuito das entrevistas aplicadas neste estudo era conhecer melhor as competências mais valorizadas pelos profissionais com formação na área contábil.

Este trabalho possui caráter quantitativo e qualitativo, tendo sido possível apontar, através de números e tabulações, a frequência e a intensidade dos comportamentos dos diversos profissionais da área contábil. A análise dos dados baseou-se em estatística descritiva e conclusiva dos dados levantados, o que significa que os dados colhidos foram descritos e resumidos. Foi possível agrupar e tabular os dados coletados de frequência das competências: intelectuais, interpessoais, de comunicação, técnicas e funcionais, organizacionais e de gerenciamento do negócio que foram julgadas mais relevantes pelos entrevistados; além de conjugar também os dados de porte da empresa (micro, pequena, média ou grande), tempo de vínculo (variando de menos de um ano até mais de 10 anos de empresa) e a área associada do profissional contábil entrevistado (controladoria, gestão tributária, contabilidade geral, auditoria, perícia ou contabilidade aplicada).

Ademais, por meio da pesquisa qualitativa, os entrevistados responderam livremente e apontaram seus pontos de vista sobre dois quesitos: “em sua visão, o que é ser um profissional competente na área contábil, hoje?” e “o que mais gostariam de ver nos profissionais que ingressam na área contábil?”

ANÁLISE DE DADOS E RESULTADO

Dados da Amostra

A base de dados foi composta por 79 entrevistas junto a profissionais da área contábil, de diversas áreas de atuação: 02 analistas (um contábil e outro de custos), 11 auditores internos com vínculo empregatício com a empresa, outros 11 auditores atuantes em empresas de prestação de serviços, 17 contadores (sendo 08 de empresas de grande porte e 09 de empresas de médio porte), outros 10 contadores que atuam em escritórios de contabilidade, 08 controllers, 02 coordenadores de área contábil e fiscal, 10 peritos e, ainda, 08 servidores da área contábil que atuam na administração pública. Podemos afirmar, então, que houve uma diversidade na amos-

tra, por abranger várias atividades dentro da área contábil.

Podemos dizer, ainda, que a amostra foi bem diversificada quanto aos subsetores de atuação desses profissionais, tendo sido considerados 15 deles: serviços médicos, odontológicos e veterinários; indústria de produtos minerais não metálicos; serviços industriais de utilidade pública; instituições de crédito, seguros e capitalização; ensino; construção civil; administração pública direta e autárquica; transportes e comunicações; comércio e administração de imóveis e valores mobiliários; comércio varejista; comércio atacadista; indústria têxtil do vestuário e artefatos de tecidos; indústria mecânica; indústria metalúrgica; e indústria de produtos alimentícios, bebidas e álcool etílico. As áreas mais representativas foram instituições de crédito, seguros e capitalização e a administração pública direta e autárquica (com 13 dos 79 respondentes cada uma; ou seja, pouco mais de 16% da amostra), seguidas de perto pela indústria de produtos minerais não metálicos (com 15%).

Tabela 1 – Subsetores de atuação dos entrevistados

Sub-setor de atuação, conforme a tabela IBGE	Frequência	Representatividade %
Serviços médicos, odontológicos e veterinários	5	6,33%
Indústria de produtos minerais não metálicos	12	15,19%
Serviços industriais de utilidade pública	1	1,27%
Instituições de crédito, seguros e capitalização	13	16,46%
Ensino	1	1,27%
Construção civil	8	10,13%
Administração pública direta e autárquica	13	16,46%
Transportes e comunicações	3	3,80%
Com. e administração de imóveis, valores mobiliários, serv. técnico	8	10,13%
Comércio varejista	9	11,39%
Indústria têxtil do vestuário e artefatos de tecidos	1	1,27%
Indústria mecânica	2	2,53%
Indústria de produtos alimentícios, bebidas e álcool etílico	1	1,27%
Comércio atacadista	1	1,27%
Indústria metalúrgica	1	1,27%
Total	79	100,00%

Fonte: Dados da Pesquisa

Os entrevistados também foram classificados conforme o eixo de disciplina em que atuam: controladoria e gestão; gestão tributária; contabilidade geral; auditoria e perícia contábil; e contabilidade aplicada. O eixo de disciplina mais frequente foi auditoria e perícia contábil (29% dos entrevistados atuam nessa área), seguido por controladoria e gestão (quase 28%).

Quanto ao porte da empresa em que atuam esses profissionais, pudemos apurar que 38 deles (o que representa 49%) trabalham em empresas de grande porte, com mais de 100 empregados; enquanto que somente 11% atuam em microempresas.

Tabela 2 – Porte das Empresas onde atuam os entrevistados

Porte empresarial	Frequência	Representatividade %
Grande: mais de 100 empregados	39	49%
Pequena: de 10 a 49 empregados	17	22%
Média: de 50 a 99 empregados	14	18%
Micro: até 9 empregados	9	11%
Total	79	100%

Fonte: Dados da Pesquisa

Outro ponto relevante que observamos foi quanto à experiência dos entrevistados: 42% deles trabalham há mais de 10 anos na empresa. Se somarmos aos que trabalham há mais de 5 anos no mesmo emprego, teremos o percentual elevado para 65% dos entrevistados. Podemos, então, afirmar que essa amostra engloba profissionais experientes em sua área de atuação.

Tabela 3 – Tempo de Vínculo com a Empresa

Tempo no vínculo	Frequência	Representatividade %
+ de 3 ou - de 5 anos	10	13%
Menos de 1 ano	6	8%
Mais de 10 anos	33	42%
+ de 5 ou - de 10 anos	18	23%
+ de 2 ou - de 3 anos	12	15%
Total	79	100%

Fonte: Dados da Pesquisa

O questionário aplicado estava direcionado a cinco questões centrais: cargo em exercício; setor de atuação; competências e eixo; perspectivas de emprego; e orientações para jovens profissionais. Quanto às competências, estavam divididas em 04 eixos: competências intelectuais; interpessoais e de comunicação; técnicas e funcionais; e, ainda, competências organizacionais e de gerenciamento do negócio.

Foi proposto aos entrevistados que dessem notas a cada item descrito dentro de cada eixo de competências. Entretanto, é importante destacar que não foi possível comparar os dados dos quatro grupos de competências entre si, haja vista que a escala dos grupos "competências intelectuais" e "competências interpessoais e de comunicação" vai de 01 a 04 e a escala dos grupos "competências técnicas e funcionais" e "competências organizacionais e de gerenciamento do negócio" vai de 01 a 06. Assim, a comparabilidade entre os 04 grupos fica comprometida.

Vale, também, ressaltar que a escala de valores proposta aos respondentes permitia que se dessem notas iguais a mais de um item. Assim, um mesmo respondente poderia dar nota máxima (04 ou 06, dependendo do grupo de competências) para um mesmo item. Poder-se-ia dizer que a inexistência de trava na classificação, com vistas a permitir somente uma nota 01, uma nota 02 e assim sucessivamente, foi uma falha porque o resultado obtido ficaria comprometido. Porém, na verdade, optamos por deixar os respondentes livres na classificação dos itens, permitindo, por assim dizer, empates entre as competências tidas como mais ou como menos importantes para cada entrevistado. Isso porque podemos ter mais de uma competência com o mesmo nível de importância.

Além da atribuição de notas a cada item descrito dentro de cada eixo de competências, o questionário contava com duas questões abertas: "em sua visão, o que é ser um profissional competente na área contábil, hoje?" e "o que você mais gostaria de ver nos profissionais que ingressam na área contábil?"

Por se tratar de resposta aberta, os resultados foram mais complicados de se tabular. O que se fez foi atribuir a cada resposta discursiva um dos eixos de competência. Há que se considerar, portanto, a subjetividade em relação às questões discursivas.

Resultados Apurados

Iniciaremos a análise dos resultados pelas questões abertas: “em sua visão, o que é ser um profissional competente na área contábil, hoje?” e “o que você mais gostaria de ver nos profissionais que ingressam na área contábil?” Cabe, aqui, ressaltar que nem todos os entrevistados responderam às duas questões abertas propostas. A primeira questão foi respondida por 74 entrevistados, enquanto a outra foi respondida por 73 deles.

As competências que se enquadram no eixo das interpessoais e de comunicação foram as mais citadas em resposta à segunda questão, representando 37% das respostas. Curiosamente, entretanto, esse eixo de competências foi o menos citado em resposta à primeira pergunta, tendo sido relacionado a somente 09% das respostas. No caso da primeira questão, a análise das respostas apontou, em sua maioria, para o eixo das competências organizacionais e de gerenciamento do negócio, com 41% das respostas.

Ao aprofundarmos o estudo, classificando as respostas por competência e não apenas conforme cada eixo, apurou-se que a competência mais importante, em resposta ao que é ser um profissional competente na área contábil hoje, é “exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais”. A ética foi citada como competência mais importante em 20 das 74 respostas a esse questionamento. Talvez, como a pergunta se refere ao tempo presente, o termo ética tenha surgido em tantas respostas em virtude da realidade que se vive hoje, no país, com ações de combate à corrupção e uma maior cobrança por governança corporativa nas empresas.

Já em relação à outra pergunta, com relação aos futuros profissionais, que estão ainda ingressando área contábil, apurou-se que a competência mais relevante é “compreender o contexto em que se insere como pessoa e cidadão, suas responsabilidades sociais e éticas na construção do futuro da sociedade”. Embora se trate de competência vinculada a outro eixo (o das competências interpessoais e de comunicação), os respondentes, mais uma vez, citaram a ética como qualidade importante, o que demonstra que a ética também se apresenta como elemento de construção para a profissão contábil no futuro.

Em relação às notas atribuídas pelos respondentes a cada item descrito dentro de cada eixo de competências, temos que, dos 04 eixos, o das competências interpessoais e de comunicação foi apontado como o mais relevante. Neste eixo, 66 entrevistados atribuíram nota máxima à competência “demonstrar boa articulação ao comunicar ideias por escrito e verbalmente com pessoas ou grupos”, o que representa 83,5% dos respondentes. Esse item foi indicado como o mais importante pela maioria dos entrevistados em todos os tipos de porte de empresa. Em relação ao eixo da disciplina em que o profissional atua essa também foi escolhida como a competência mais importante.

Tabela 4 – Eixo das Competências Interpessoais e de Comunicação

Competências Interpessoais e de comunicação,	1	2	3	4
[Apresentar visão humanística e global que habilite a compreensão do meio social, político, econômico e cultural inserido e sua interface com o mercado;]	10,1%	15,2%	36,7%	38,0%
[Demonstrar boa articulação ao comunicar ideias por escrito e verbalmente com pessoas ou grupos;]	3,8%	1,3%	11,4%	83,5%
[Articular bem no trabalho em equipes multidisciplinares para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão;]	5,1%	7,6%	16,5%	70,9%
[Compreender o contexto em que se insere como pessoa e cidadão, suas responsabilidades sociais e éticas na construção do futuro da sociedade;]	8,9%	10,1%	31,6%	49,4%

Fonte: Dados da Pesquisa

Na correlação das competências com o tempo de vínculo no emprego, interessante ressaltar que os profissionais mais experientes, com mais de 10 anos de atuação, julgaram como mais importante a competência “articular bem no trabalho em equipes multidisciplinares para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão”. Cabe, aqui, ressaltar que essa foi a única correlação em que a competência julgada mais importante não foi unânime em todas as variáveis comparadas.

Tabela 5 – Tempo de vínculo dos entrevistados na empresa

		Tempo no vínculo dos entrevistados na empresa				
		+ de 3 ou - de 5 anos	Menos de 1 ano	Mais de 10 anos	+ de 5 ou - de 10 anos	+ de 2 ou - de 3 anos
Referente às competências interpessoais e de comunicação para o seu exercício profissional, assinale um valor para cada, sendo 4 a mais importante.	[Apresentar visão humanística e global que habilite a compreensão do meio social, político, econômico e cultural inserido e sua interface com o mercado;]	3	3	11	7	6
	[Demonstrar boa articulação ao comunicar ideias por escrito e verbalmente com pessoas ou grupos;]	8	4	26	16	12
	[Articular bem no trabalho em equipes multidisciplinares para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão;]	6	4	28	10	8
	[Compreender o contexto em que se insere como pessoa e cidadão, suas responsabilidades sociais e éticas na construção do futuro da sociedade;]	4	4	14	10	7

Fonte: Dados da Pesquisa

O eixo das competências intelectuais é o segundo na ordem decrescente de classificação, do eixo mais relevante para o menos relevante, com 74% dos respondentes atribuindo nota máxima à competência “utilizar raciocínio lógico, crítico e analítico, estabelecendo relações causais e formais entre os fenômenos, na solução de questões em diferentes cenários”. Fazendo uma correlação com o porte da empresa, podemos ver que funcionários de empresas de todos os portes indicaram essa competência como sendo a mais importante. Em uma correlação com os eixos de disciplina, podemos dizer que essa competência também foi apontada como a mais relevante; assim como em relação ao tempo de vínculo empregatício.

Tabela 6 – Eixo das Competências Intelectuais

Competências intelectuais	1	2	3	4
[Compreender questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras, em âmbito nacional e internacional, e nos diferentes modelos de organização;]	5%	6%	28%	60%
[Utilizar raciocínio lógico, crítico e analítico, estabelecendo relações causais e formais entre os fenômenos, na solução de questões em diferentes cenários;]	4%	6%	15%	74%
[Gerenciar informações e dados encontrados no mundo do trabalho e na vida cotidiana, visando o desenvolvimento organizacional;]	6%	15%	41%	38%
[Operar com valores presentes nas relações formais e causais entre fenômenos produtivos, administrativos, contábeis e de controle;]	10%	3%	33%	54%

Fonte: Dados da Pesquisa

O eixo das competências organizacionais e de gerenciamento do negócio aparece em seguida, quase empatado com o anterior (tabela 7). A competência “exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais” foi escolhida como a mais importante por 73% dos entrevistados.

Tabela 7 – Eixo das Competências Organizacionais e de Gerenciamento do Negócio

Competências Organizacionais e de Gerenciamento do negócio	1	2	3	4	5	6
[Atuar no planejamento e acompanhamento estratégico, operacional e financeiro, auxiliando a organização no alcance de seus objetivos;]	9%	4%	8%	5%	19%	56%
[Introduzir modificações no processo de trabalho, atuar preventivamente, definir novos procedimentos;]	3%	11%	4%	10%	27%	46%
[Elaborar e transmitir informação, pareceres e relatórios, tanto para usuários internos à empresa como para auditores externos, fornecedores, mercado de capital, instituições financeiras e esferas governamentais;]	4%	4%	11%	10%	19%	52%
[Participar na realização de acordos e negociações com instituições financeiras, órgãos governamentais, fornecedores, acionistas, clientes e empregados; buscando atender aos interesses da empresa;]	13%	8%	5%	16%	25%	33%
[Analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial, revelando capacidade crítico analítica para avaliar as implicações organizacionais da tecnologia da informação;]	9%	0%	6%	16%	25%	43%
[Exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais.]	3%	3%	4%	4%	14%	73%

Fonte: Dados da Pesquisa

Ao considerar a correlação com o porte da empresa, podemos ver que funcionários de empresas de todos os portes também indicaram, nesse caso, essa competência como sendo a mais importante. Em relação aos eixos de disciplina, podemos dizer que essa competência também foi apontada como a mais relevante, exceto para quem atua mais com a Contabilidade Aplicada. Para esse grupo, as competências mais relevantes foram “atuar no planejamento e acompanhamento estratégico, operacional e financeiro, auxiliando a organização no alcance de seus objetivos” e “participar na realização de acordos e negociações com instituições financeiras, órgãos governamentais, fornecedores, acionistas, clientes e empregados; buscando atender aos interesses da empresa” (tabela 8), o que demonstra que, na Contabilidade Aplicada, o contador

participa ativamente do relacionamento da empresa com seus stakeholders.

Tabela 8 – Competências Organizacionais e de Gerenciamento do Negócio e Eixo da Disciplina

COMPETÊNCIAS / EIXO DA DISCIPLINA	Contabilidade e Gestão	Gestão Tributária	Contabilidade Geral	Auditoria e Perícia Contábil	Contabilidade Aplicada
[Atuar no planejamento e acompanhamento estratégico, operacional e financeiro, auxiliando a organização no alcance de seus objetivos;]	14	6	9	10	5
[Introduzir modificações no processo de trabalho, atuar preventivamente, definir novos procedimentos;]	8	7	5	12	4
[Elaborar e transmitir informação, pareceres e relatórios, tanto para usuários internos à empresa como para auditores externos, fornecedores, mercado de capital, instituições financeiras e esferas governamentais;]	10	7	8	13	3
[Participar na realização de acordos e negociações com instituições financeiras, órgãos governamentais, fornecedores, acionistas, clientes e empregados; buscando atender aos interesses da empresa;]	7	3	5	6	5
[Analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial, revelando capacidade crítica analítica para avaliar as implicações organizacionais da tecnologia da informação;]	10	5	7	9	3
[Exercer competência e proficiência as atribuições e prerrogativas prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais;]	15	11	11	19	2

Fonte: Dados da Pesquisa

Em contrapartida, curiosamente, essa mesma competência (“participar na realização de acordos e negociações com instituições financeiras, órgãos governamentais, fornecedores, acionistas, clientes e empregados; buscando atender aos interesses da empresa”), apontada como mais relevante para quem atua com Contabilidade Aplicada, foi a que mais obteve nota 1 (menor relevância); e a que menos recebeu nota máxima (tabela 7).

O eixo das competências técnicas e funcionais, que traz o conjunto das competências ligadas diretamente ao conhecimento e à prática na área contábil, propriamente dita, curiosamente veio em última posição (tabela 9).

Tabela 9 – Eixo das Competências Técnicas e Funcionais

Competências técnicas e funcionais	1	2	3	4	5	6
[Dominar o processo de identificação, reconhecimento, mensuração e evidenciação inerentes à contabilidade;]	5,1%	6,3%	1,3%	5,1%	15,2%	67,1%
[Utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem das Ciências Contábeis;]	7,6%	2,5%	7,6%	13,9%	20,3%	48,1%
[Interpretar e aplicar a normatização inerente à contabilidade;]	2,5%	2,5%	6,3%	2,5%	16,5%	69,6%
[Aplicar o conhecimento jurídico à prática organizacional;]	6,4%	9,0%	5,1%	16,7%	28,2%	34,6%
[Quantificar informações financeiras, patrimoniais e governamentais, que viabilizem o gerenciamento, os controles e a prestação de contas da gestão organizacional;]	3,8%	5,1%	6,3%	8,9%	22,8%	53,2%
[Exercer atividades de consultoria, auditoria e perícia específicas da prática contábil com visão sistêmica e interdisciplinar;]	8,9%	6,3%	5,1%	10,1%	24,1%	45,6%

Fonte: Dados da Pesquisa

Em relação a esse eixo, 69,6% dos entrevistados atribuíram nota máxima ao item “interpretar e aplicar a normatização inerente à contabilidade” (tabela 9). O novo papel do contador, que trabalha de forma multidisciplinar, atuando em equipes, talvez ajude a explicar a menor rele-

vância dada às competências técnicas e funcionais da área contábil.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo teve como objetivo apurar junto aos profissionais da área contábil quais são as principais competências que devem ser desenvolvidas durante a formação acadêmica para que o profissional possa ter sucesso na sua atuação no mercado de trabalho. Para realização da pesquisa adotou-se um instrumento de coleta de dados que compreendia competências no modelo do IFAC (2012), considerando cinco grupos de habilidades: (1) intelectual; (2) técnico e funcional; (3) pessoal; (4) interpessoal e de comunicação; e (5) organizacional (IFAC, 2012). A amostra foi composta por entrevistas com 79 profissionais do ramo contábil, divididos entre 8 áreas de atuação, quais sejam: contador de empresa de médio porte, contador de empresa de grande porte, contador que atue em escritório de contabilidade, auditor interno que tenha vínculo empregatício com a empresa, auditor que atue em empresa de prestação de serviços, perito atuante, servidor da área contábil (contador, analista, auditor) que atue na administração pública e controller que atue em empresa de médio ou grande porte.

Pelas oportunidades de abordagem ao público alvo considerado, as entrevistas favoreceram a percepção quanto às competências mais valorizadas pelos profissionais com formação na área contábil. O presente estudo pesquisou sobre as competências para formação profissional em contabilidade divididos em 4 grupos, sendo eles as competências intelectuais, as competências interpessoais e de comunicação, as competências técnicas e funcionais e as competências organizacionais e de gerenciamento do negócio. Sobre o grupo competências interpessoais e de comunicação, a competência “demonstrar boa articulação ao comunicar ideias por escrito e verbalmente com pessoas ou grupos”, foi escolhida como a mais importante por 83,5% dos entrevistados.

Quanto ao grupo competências intelectuais, 74% dos respondentes atribuíram nota máxima à competência “utilizar raciocínio lógico, crítico e analítico, estabelecendo relações causais e formais entre os fenômenos, na solução de questões em diferentes cenários”. Sobre o grupo competências organizacionais e de gerenciamento do negócio, a competência “exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais” foi escolhida como a mais importante por 73% dos entrevistados. Por fim, sobre o grupo competências técnicas e funcionais, que traz o conjunto das competências ligadas diretamente ao conhecimento e à prática na área contábil, propriamente dita, 69,6% dos entrevistados atribuíram nota máxima ao item “interpretar e aplicar a normatização inerente à contabilidade”.

A pesquisa realizada também utilizou de 2 questões abertas para que o entrevistado pudesse expressar sua opinião. As duas questões foram: “em sua visão, o que é ser um profissional competente na área contábil, hoje?” e “o que você mais gostaria de ver nos profissionais que ingressam na área contábil?”. Ao classificar as respostas por competência e não apenas conforme cada eixo, apurou-se que a competência mais importante foi “exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais”. A ética foi citada como competência mais importante em 20 dos 79 entrevistados.

Em relação a segunda pergunta, a competência mais relevante é “compreender o contexto em que se insere como pessoa e cidadão, suas responsabilidades sociais e éticas na construção do futuro da sociedade”. Embora se trate de competência vinculada a outro eixo (o das competências interpessoais e de comunicação), os respondentes, mais uma vez, citaram a ética como qualidade importante, o que demonstra que a ética também se apresenta como elemento de construção para a profissão contábil no futuro. A ética foi muito citada nos dois questionamentos, o que mostra que as profissionais consideram como muito relevante para profissão contábil.

Com a realização deste estudo, foi possível avaliar as competências para a formação do profissional contábil, de acordo com visão de profissionais de 8 áreas, o que nos permitiu ver o que é mais importante. Com isso, o objetivo geral foi alcançado. Este estudo teve como limitação o número de entrevistados, que foi de 79 pessoas divididas em 8 grupos localizados em uma determinada região. Sendo essa uma amostra não muito grande e, assim, com certo limite de abrangência. Sugere-se que, para pesquisas futuras, a amostra seja ampliada ou alterada, pesquisando um número maior de pessoas ou buscando outros locais, diferentes da atual pesquisa, como cidades, estados. Seria muito interessante pesquisar em locais diferentes para se ter uma visão por regiões, e assim poder comparar e avaliar os resultados.

REFERÊNCIAS

BORGONOVO, Alfred; FRIEDRICH, Brian; WELLS, Michael. Competency-Based Accounting Education, Training, and Certification an Implementation Guide. World Bank Group, 2019.

CARDOSO, Ricardo Lopes; RICCIO, Edson Luiz; ALBUQUERQUE, Lindolfo Galvão de. Competências do contador: um estudo sobre a existência de uma estrutura de interdependência. Revista de Administração - RAUSP, São Paulo, vol. 44, n. 4, out.-dez., p. 365-379, 2009. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=223417460006>>. Acesso em 22 maio 2019.

CARDOSO, Ricardo Lopes; RICCIO, Edson Luiz; NETO, Octavio Ribeiro de Mendonça; OYADOMARI, José Carlos. Entendo e explorando as competências do contador gerencial: uma análise feita pelos profissionais. Advances in Scientific and Applied Accounting, São Paulo, v. 3, n. 3, p. 353-371, 2010. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/14504/entendo-e-explorando-as-competencias-do-contador-gerencial--uma-analise-feita-pelos-profissionais/i/pt-br>> Acesso em 22 maio 2019.

Dicionário Michaelis. Editora Melhoramentos, 2019. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=compet%C3%Aancia>>. Acesso em 23 maio 2019.

DUBAR, Claude. A socialização: construção das identidades sociais e profissionais. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

FLEURY, M. T. L.; FLEURY, A. Construindo o conceito de competência. Revista de Administração Contemporânea, vol. 05, Curitiba, 2001. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rac/v5nspe/v5nspea10.pdf>> Acesso em 21 mar 2019.

FLEURY, Maria Tereza Leme; FLEURY, Afonso. Construindo o conceito de competência. Revista de Administração Contemporânea, Curitiba, Ed. Especial, p. 183-196, 2001. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rac/v5nspe/v5nspea10.pdf>>. Acesso em: 23 maio 2019.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA. Portaria

nº 202, de 22 de junho de 2012, que dispõe sobre o Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes (ENADE) da área de Ciências Contábeis. Diário Oficial da União, n. 121, Brasília-DF, 25 de jun. p. 14, 2012. Disponível em: <http://download.inep.gov.br/educacao_superior/enade/legislacao/2012/portarias_diretrizes_enade_2012.pdf>. Acesso em 24 maio 2019.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). Handbook of International Education Pronouncements, 2012. Edition New York, 2012.

LE BOTERF, G. Desenvolvendo a competência dos profissionais. Porto Alegre: Artmed, 2003.

REIS, Anderson de Oliveira; SEDIYAMA, Gislaíne Aparecida Santana; MOREIRA, Vinicius de Souza; MOREIRA, Camila Carolina. Perfil do Profissional Contábil: habilidades, competências e imagem simbólica. Revista Contemporânea de Contabilidade, Florianópolis, v. 12, n. 25, p. 95-116, jan./abr. 2015. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2015v12n25p95/29366>>. Acesso em 24 mar. 2019.

Índice Remissivo

A

adaptação 38, 39, 40, 41, 48, 51, 52, 62, 70, 79, 114, 126
agricultura familiar 150, 151, 152, 155, 156, 159, 160, 162
agronegócio 149, 150, 151, 152, 153, 159, 160
atividades econômicas 40, 158

B

Belo Horizonte 20, 36, 54, 73, 119, 131, 146, 149, 150, 151, 155, 156, 160, 182, 185
Bloom 165, 167, 169, 170, 174, 175, 176, 177, 178, 180, 181, 182, 183, 184, 185
Brasil 3, 10, 11, 16, 20, 21, 24, 25, 26, 35, 36, 40, 41, 42, 52, 53, 59, 61, 69, 76, 77, 78, 83, 84, 86, 91, 92, 94, 95, 96, 98, 99, 100, 101, 104, 108, 110, 111, 114, 115, 135, 140, 146, 147, 153, 164, 166, 167, 168, 170, 171, 172, 173, 177, 183, 189, 190

C

certificações 164, 166, 167, 171, 178, 181
clubes de futebol 75, 76, 77, 78, 79, 81, 89, 90, 91, 92, 133, 134, 135, 136, 137, 138, 139, 140, 143, 144, 145, 146, 147, 148
Club World Ranking 133, 134, 140, 147
CNPC 10, 11, 13, 14, 16, 19, 172
competências 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 66, 67, 69, 70, 71, 73, 94, 106, 109, 113, 114, 115, 117, 118, 125, 126, 164, 165, 166, 167, 168, 170, 171, 172, 173, 174, 175, 176, 177, 179, 180, 181, 182, 185, 188, 189, 190, 191, 193, 194, 195, 196, 197, 198, 199, 200
contábeis 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 19, 20, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 30, 34, 36, 40, 41, 44, 45, 48, 52, 54, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 66, 67, 71, 72, 73, 77, 80, 87, 90, 91, 97, 110, 119, 122, 128, 134, 145, 150, 155, 164, 166, 172, 179, 180, 181, 182, 195
contábil 10, 11, 12, 13, 14, 19, 20, 21, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 37, 39, 40, 41, 43, 44, 45, 46, 47, 51, 52, 54, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73, 77, 79, 93, 94, 95, 97, 98, 102, 108, 110, 113, 114, 115, 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122, 123, 124, 125, 126, 127, 128, 129, 130, 131, 140, 145, 165, 166, 167, 168, 170, 171, 176, 177, 180, 181, 182, 183, 184, 185, 187, 188, 189, 190, 191, 192, 193, 194, 197, 198, 199, 207
contabilidade 10, 12, 19, 25, 26, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 58, 59, 66, 71, 72, 73, 77, 97, 112, 113, 116, 117, 118, 120, 122, 126, 128, 129, 138, 166, 168, 172, 179,

182, 183, 184, 189, 190, 191, 192, 197, 198, 200
contador 10, 11, 12, 14, 40, 43, 50, 51, 58, 59, 60, 61, 63,
64, 65, 70, 114, 117, 122, 124, 125, 126, 128, 131,
166, 168, 173, 175, 185, 188, 189, 190, 191, 196,
197, 198, 199
contadores 9, 10, 13, 14, 15, 18, 19, 41, 48, 56, 70, 98,
119, 122, 124, 125, 129, 166, 167, 168, 171, 172,
177, 183, 185, 190, 191
controller 130, 188, 190, 191, 198
cooperativa 149, 150, 151, 152, 153, 154, 155, 156, 157,
158, 159, 160

D

demonstrações contábeis 23, 24, 25, 26, 27, 28, 30, 34,
41, 45, 77, 80, 87, 90, 91, 134
desempenho 21, 33, 49, 74, 75, 76, 77, 79, 80, 81, 83, 84,
85, 86, 87, 88, 89, 90, 125, 134, 137, 138, 139, 140,
141, 146, 147, 148, 166, 167, 169, 171, 182, 185,
186
didáticas 58
disclosure 22, 23, 24, 25, 28, 29, 30, 31, 33, 34, 35, 36,
37, 79, 91, 92, 143, 146

E

econômicas 23, 24, 34, 35, 40, 41, 44, 64, 92, 136, 137,
158, 178, 179
econômico-financeiras 22, 23, 25, 34, 135
educação 23, 28, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 44, 94, 95, 96,
97, 98, 99, 100, 106, 107, 109, 110, 111, 117, 162,
171, 172, 183
educação fiscal 94, 95, 96, 97, 98, 99, 100, 106, 107, 109
eficiência 60, 68, 70, 76, 79, 87, 91, 96, 132, 133, 134,
135, 136, 137, 138, 139, 140, 141, 142, 143, 144,
145, 146, 147, 148, 156
empregatícia 112
Enade 165, 170, 171, 172, 173, 175, 178, 180, 181, 185
ensino 54, 56, 57, 58, 61, 62, 63, 64, 71, 73, 95, 97, 98,
99, 103, 109, 110, 111, 113, 117, 118, 121, 124, 125,
129, 151, 166, 167, 168, 169, 171, 183, 184, 185,
189, 192
entidades 15, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33,
34, 35, 36, 37, 59, 75, 76, 77, 84, 90, 94, 108, 134,
136, 139, 152, 154, 157, 159, 169
entrevistas 44, 99, 100, 113, 115, 116, 119, 127, 128, 150,
188, 189, 191, 198
EQT 10, 14, 15, 19, 172, 176, 183
escritórios 38, 39, 40, 41, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50,
51, 52, 53, 54, 66, 97, 191

escritórios de contabilidade 38, 39, 40, 41, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 66, 97, 191
exame 9, 10, 11, 13, 14, 15, 17, 18, 19, 20, 59, 60, 61, 119, 167, 169, 170, 171, 172, 173, 174, 175, 176, 177, 179, 180, 181, 182, 183

F

fiscal 29, 31, 40, 49, 50, 65, 71, 78, 83, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 100, 102, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 118, 135, 155, 173, 191
fundações 22, 23, 25, 26, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 37

G

gestão 3, 25, 26, 27, 36, 42, 43, 53, 54, 75, 76, 77, 78, 80, 86, 87, 90, 91, 92, 95, 96, 126, 129, 133, 134, 135, 136, 137, 147, 160, 161, 162, 180, 185, 190, 191, 192
governança 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 88, 89, 90, 91, 92, 136, 173, 194
governança corporativa 74, 76, 78, 79, 80, 89, 92, 173, 194
governo 25, 32, 39, 40, 43, 49, 52, 97, 136, 150, 151, 152, 153, 155, 157, 160, 189

H

habilidades 57, 58, 59, 60, 62, 63, 64, 66, 67, 69, 70, 71, 94, 96, 106, 109, 113, 114, 115, 116, 117, 124, 125, 126, 127, 128, 136, 165, 166, 167, 168, 171, 175, 181, 185, 189, 190, 198, 200
home office 40, 41, 44, 47, 48, 50, 51, 54, 58, 65, 71, 103

I

IES 61, 62, 64, 94, 97, 100, 101, 102, 103, 104, 106, 113, 116, 117, 172
incentivo 120, 150, 151
informação 24, 40, 41, 42, 51, 54, 64, 78, 94, 95, 104, 107, 116, 119, 145, 151, 169, 176, 177, 180, 185, 190

J

jovem 112, 113, 114, 115, 116, 120, 123, 124, 125, 127, 128, 129
jurídicas 24, 26, 77, 97, 154, 157, 158, 161

M

mercado 11, 24, 26, 45, 46, 56, 57, 58, 59, 61, 62, 63, 66, 67, 69, 70, 71, 72, 73, 76, 78, 96, 97, 105, 109, 112, 113, 114, 115, 116, 117, 118, 119, 120, 122, 123, 124, 125, 126, 128, 129, 134, 135, 136, 137, 141, 142, 151, 152, 153, 155, 156, 159, 160, 161, 162, 166, 168, 180, 181, 182, 183, 184, 188, 189, 198

mercado de trabalho 11, 56, 62, 66, 70, 71, 72, 73, 96, 97, 105, 109, 112, 113, 114, 115, 116, 117, 119, 120, 122, 123, 124, 125, 126, 128, 129, 166, 168, 181, 183, 184, 188, 198

Minas Gerais 2, 22, 23, 25, 28, 34, 35, 56, 63, 64, 100, 102, 103, 104, 108, 119, 156, 159, 169, 185, 189, 207

N

NBC 14, 15, 19, 20, 28, 60, 61, 63, 68, 69, 71, 72, 77, 92
núcleo de apoio 93, 94, 110

O

organizações 24, 25, 26, 35, 37, 40, 43, 44, 114, 120, 122, 135, 136, 139, 159, 166, 168, 173, 176, 189, 190

P

pandemia 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 63, 94, 96, 98, 100, 101, 102, 103, 104, 107, 108, 109, 155, 156, 160

perfil profissional 57, 71, 172, 189

perícia 10, 11, 12, 13, 14, 15, 20, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 71, 72, 73, 126, 180, 191, 192

perícia contábil 10, 12, 14, 20, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 69, 71, 72, 73, 192

peritos 9, 10, 11, 13, 14, 15, 18, 19, 59, 61, 70, 73, 191

peritos contábeis 9, 10, 11, 13, 14, 15, 19, 59, 61

perspectiva 40, 51, 60, 61, 78, 92, 94, 95, 99, 100, 104, 112, 134, 135, 136, 139, 145, 182, 185, 187

peças 11, 12, 24, 25, 26, 27, 41, 42, 51, 59, 94, 95, 96, 97, 100, 104, 107, 108, 120, 125, 126, 129, 154, 157, 158, 161, 173, 180, 190, 194, 198, 199

peças jurídicas 24, 26, 154, 157, 158, 161

processo 11, 38, 39, 41, 50, 51, 60, 62, 70, 73, 78, 100, 114, 115, 125, 126, 134, 152, 167, 169, 171, 172, 173, 176, 177, 179, 180, 184, 185

profissionais 10, 11, 12, 13, 18, 19, 21, 39, 41, 44, 45, 46, 47, 48, 50, 51, 52, 54, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 77, 96, 97, 98, 109, 114, 115, 117, 118, 119, 120, 121, 122, 123, 124, 125, 126, 128, 129, 164, 165, 166, 167, 168, 170, 171, 172, 173, 175, 176, 177, 181, 182, 184, 185, 187, 188, 189, 190, 191, 192, 193, 194, 195, 198, 199, 200

profissional 10, 11, 14, 15, 18, 19, 20, 39, 40, 41, 43, 44, 45, 46, 47, 50, 52, 54, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 76, 91, 94, 97, 99, 105, 109, 113, 114, 115, 116, 117, 118, 119, 121, 122, 123, 124, 125, 126, 127, 128, 129, 134, 135, 147, 148, 165, 166, 167, 170, 171, 172, 173, 175, 176, 177, 178, 179, 181, 182, 183, 184, 185, 188, 189, 190, 191, 193, 194, 198, 199, 207

projeto pedagógico 57, 71, 119

Q

qualificação 9, 10, 14, 19, 43, 114, 117, 123, 125, 126, 167, 169, 171, 175, 182

qualificação técnica 9, 10, 14, 19, 175, 182

R

responsabilidade 3, 25, 60, 61, 68, 71, 78, 96, 125, 127, 128, 135, 190

S

saúde 23, 28, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 39, 42, 43, 52, 53, 77, 96, 157

serviço 24, 28, 32, 33, 34, 50, 52, 61, 99, 102, 104, 154

sistema 3, 40, 41, 45, 48, 50, 51, 70, 95, 156, 176

sociais 12, 19, 24, 25, 29, 31, 40, 41, 44, 59, 63, 64, 69, 71, 76, 80, 83, 96, 153, 154, 166, 178, 179, 180, 184, 189, 194, 199

social 10, 19, 21, 23, 24, 25, 26, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 39, 40, 41, 43, 45, 48, 50, 51, 52, 54, 57, 61, 63, 71, 73, 95, 96, 97, 98, 100, 103, 104, 106, 107, 108, 109, 110, 113, 114, 118, 126, 128, 136, 146, 153, 155, 157, 160, 161, 180, 189

sociedade 10, 19, 24, 25, 26, 27, 40, 41, 54, 58, 61, 71, 76, 77, 78, 95, 98, 99, 107, 108, 109, 110, 136, 151, 152, 153, 166, 172, 180, 194, 199

stakeholders 75, 78, 133, 134, 136, 139, 146, 148, 197

T

tecnológico 70, 113, 114, 126, 166

teoria institucional 133

terceiro setor 23, 24, 25, 26, 27, 28, 30, 33, 34, 35, 36, 37

transparência 23, 24, 26, 27, 28, 30, 32, 34, 35, 60, 73, 75, 76, 77, 78, 81, 96, 136

tributária 40, 49, 65, 71, 94, 95, 97, 105, 106, 107, 109, 117, 118, 126, 150, 153, 157, 159, 160, 161, 163, 182, 191, 192

tributos 24, 29, 31, 49, 82, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 103, 104, 105, 107, 108, 109, 110, 154, 157, 159

U

universitário 112, 115, 128

Organizadora



Ana Carolina Vasconcelos Colares

Doutoranda e Mestre em Controladoria e Contabilidade pela Universidade Federal de Minas Gerais. Especialista em Gestão Ambiental de Empresas EAD/AVM. Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará (UFC) e Administração pela PUC Minas. Possui experiência profissional em Auditoria Independente, atua e pesquisa nas áreas de Contabilidade Societária e IFRS, Auditoria Contábil, Gestão Ambiental e Finanças Sustentáveis. É Professora de graduação das disciplinas do eixo contábil, da Introdutória até Avançada, Auditoria e Pesquisa, e atua como orientadora de Trabalho de Conclusão de Curso, na PUC Minas.

CurrículoLattes: <http://lattes.cnpq.br/9367117068866327>

