



**VOLUME
I**

ADMINISTRAÇÃO, ECONOMIA E CONTABILIDADE

ANÁLISES E ESTRATÉGIAS

Explorando métodos comprovados para decodificar a saúde financeira e impulsionar a tomada de decisões estratégicas.

EDITORA CONHECIMENTO LIVRE

Fernando Oliveira Mendes

Administração, economia e contabilidade: ligação para o desenvolvimento

1ª ed.

Piracanjuba-GO
Editora Conhecimento Livre
Piracanjuba-GO

1ª ed.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

Mendes, Fernando Oliveira
M538A Administração, economia e contabilidade: ligação para o desenvolvimento
/ Fernando Oliveira Mendes. – Piracanjuba-GO

Editora Conhecimento Livre, 2025

75 f.: il

DOI: 10.37423/2025.edcl1070

ISBN: 978-65-5367-618-3

Modo de acesso: World Wide Web

Incluir Bibliografia

1. administração 2. economia 3. contabilidade I. Mendes, Fernando Oliveira II. Título

CDU: 658

<https://doi.org/10.37423/2025.edcl1070>

O conteúdo dos artigos e sua correção ortográfica são de responsabilidade exclusiva dos seus respectivos autores.

EDITORIA CONHECIMENTO LIVRE

Corpo Editorial

MSc Edson Ribeiro de Britto de Almeida Junior

MSc Humberto Costa

MSc Thays Merçon

MSc Adalberto Zorzo

MSc Taiane Aparecida Ribeiro Nepomoceno

PHD Willian Douglas Guilherme

MSc Andrea Carla Agnes e Silva Pinto

Dr. Walmir Fernandes Pereira

MSc Edisio Alves de Aguiar Junior

MSc Rodrigo Sanchotene Silva

MSc Adriano Pereira da Silva

MSc Frederico Celestino Barbosa

MSc Guilherme Fernando Ribeiro

MSc. Plínio Ferreira Pires

MSc Fabricio Vieira Cavalcante

PHD Marcus Fernando da Silva Praxedes

MSc Simone Buchignani Maigret

Dr. Adilson Tadeu Basquerote

Dra. Thays Zigante Furlan

MSc Camila Concato

PHD Miguel Adriano Inácio

Dra. Anelisa Mota Gregoleti

PHD Jesus Rodrigues Lemos

MSc Gabriela Cristina Borborema Bozzo

MSc Karine Moreira Gomes Sales

Dr. Saulo Cerqueira de Aguiar Soares

MSc Pedro Panhoca da Silva

MSc Helton Rangel Coutinho Junior

MSc Carlos Augusto Zilli

MSc Euvaldo de Sousa Costa Junior

Dra. Suely Lopes de Azevedo

Dr. Francisco Odecio Sales

MSc Ezequiel Martins Ferreira

MSc Eliane Avelina de Azevedo Sampaio

MSc Carlos Eduardo De Oliveira Gontijo

Dr. Rodrigo Couto Santos

Dra. Milena Gaion Malosso

PHD Marcos Pereira Dos Santos

SUMÁRIO

CAPÍTULO 1	5
O PAPEL DA CONTABILIDADE NA GESTÃO PÚBLICA: ESTUDO REALIZADO NA PREFEITURA MUNICIPAL DE UBAJARA-CE	
KELLISON EMANUEL GUIMARÃES UCHÔA	
Trícia Gardênia Guimarães da Luz	
Nádia Alves Lima	
DOI 10.37423/250109546	
 CAPÍTULO 2	 21
ADERÊNCIA E DIVULGAÇÃO DO RELATO INTEGRADO EM EMPRESAS DO SETOR DA AGRICULTURA LISTADAS NA B3	
Natasha Évelin Cassimiro da Silva	
Natalie Cristy Guzatti	
DOI 10.37423/250209612	
 CAPÍTULO 3	 36
ONDE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS AINDA ERRAM : ANÁLISE CRÍTICA	
José Luiz Nunes Fernandes	
Bárbara Ádria Oliveira Farias Fernandes	
DOI 10.37423/250209620	
 CAPÍTULO 4	 54
FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL A PARTIR DA LRF E SEUS IMPACTOS NAS FINANÇAS DOS PEQUENOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS: UM ENFOQUE NA EDUCAÇÃO	
Angelo Alves da Silva	
Antonio Marcos Flauzino dos Santos	
Edmilson Aparecido da Silva	
DOI 10.37423/250209715	

Capítulo 1



10.37423/250109546

O PAPEL DA CONTABILIDADE NA GESTÃO PÚBLICA: ESTUDO REALIZADO NA PREFEITURA MUNICIPAL DE UBAJARA-CE

KELLISON EMANUEL GUIMARÃES UCHÔA

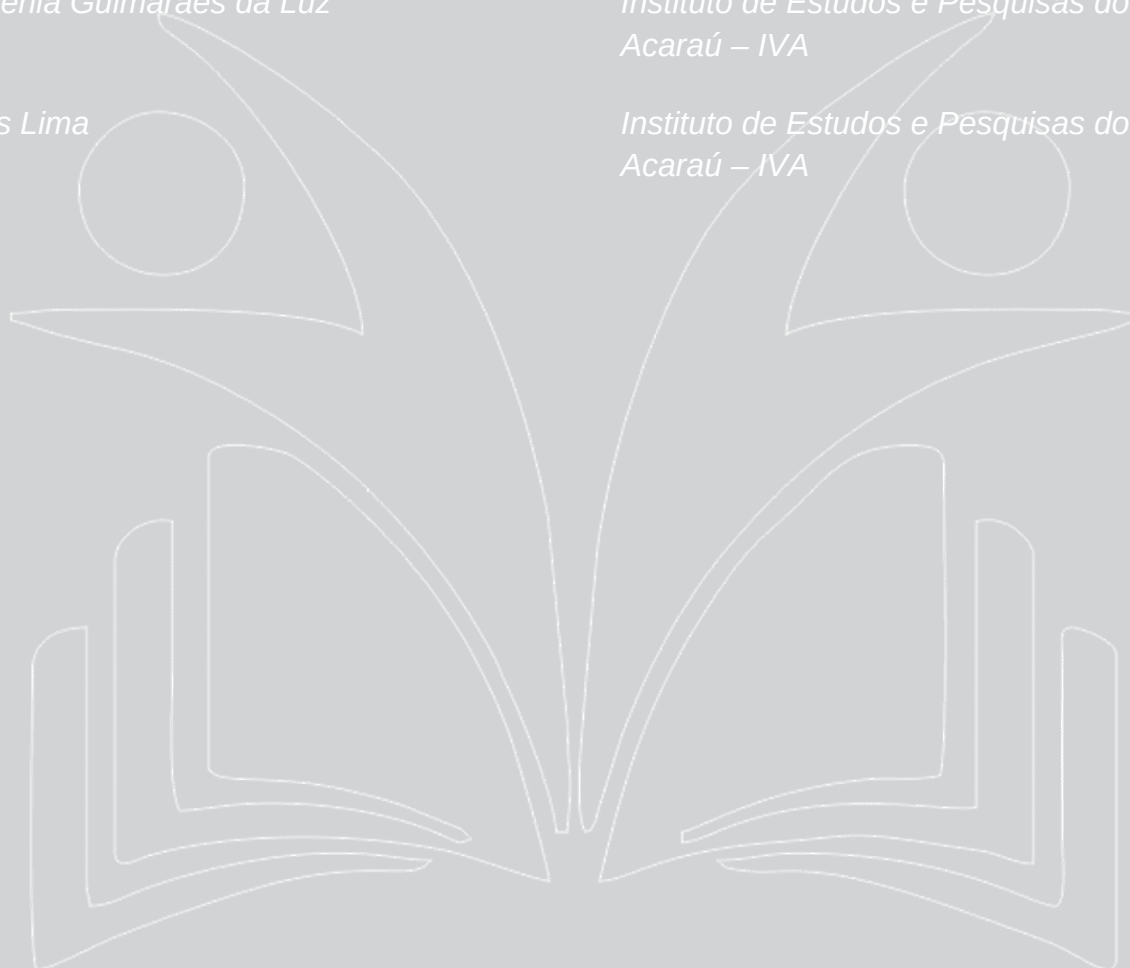
Trícia Gardênia Guimarães da Luz

Nádia Alves Lima

*INSTITUTO DE ESTUDOS E PESQUISAS
DO VALE DO ACARAÚ – IVA*

*Instituto de Estudos e Pesquisas do Vale do
Acarau – IVA*

*Instituto de Estudos e Pesquisas do Vale do
Acarau – IVA*



Resumo: Este estudo objetiva analisar a relação da Contabilidade com a transparência na gestão pública a partir da Lei de Acesso à informação como forma de instrumentalização de controle social, sendo realizado por levantamento bibliográfico sobre os assuntos envolvidos. A escolha do tema se deu em virtude da crescente demanda da sociedade por maior transparência perante aos governos e a garantia do acesso à informação previsto em lei. A pesquisa está caracterizada como qualitativa, visto que tem como foco traçar um panorama e relacionar as áreas do conhecimento que compõem o estudo. Para tal foram analisadas publicações atuais sobre os temas envolvidos visando à interação entre os conteúdos em busca do objetivo central. Como consideração final, destacam-se que as informações que a contabilidade fornece são indispensáveis nos órgãos públicos e que os gestores reconhecem essa importância, por exercerem sua função baseada na transparência e na ética são a principal ferramenta de controle da gestão Pública, além de auxiliarem no cumprimento das Leis Orçamentárias, buscando a realização de metas da administração e repassando informações transparentes para uma sociedade cada vez mais participativa.

Palavras-chave: Contabilidade, Gestão Pública, Lei de Acesso à Informação.

1 INTRODUÇÃO

Atualmente o uso da Contabilidade é imprescindível nas organizações, dado isto o presente trabalho vem ressaltar o papel que este profissional desempenha nos órgãos públicos visto que após a Lei de Responsabilidade Fiscal os executivos iniciaram um planejamento de gastos públicos, onde a arrecadação seja superior aos gastos.

O ramo contábil possui muitos setores de atuação, pode atuar como analista financeiro, professor, perito, auditor, consultor e assumir cargos administrativos e públicos, são vastas oportunidades. A contabilidade Pública é um ramo das Ciências Contábeis que atua a fim de fornecer informações acessíveis à sociedade, seguindo os princípios da Lei e auxiliando os administradores públicos nas suas decisões.

As pessoas cada vez mais exigem transparência nas receitas e despesas da administração pública, além da fiscalização se tornarem mais recorrentes em todo o país, com isso, o profissional Contábil deve seguir as regras das Normas Brasileiras de Contabilidade e se adequar para não receber multas e advertências que possam prejudicar o Executivo em poder. De acordo com a NBC o contador deve: “[...] fornecer aos usuários

informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; à adequada prestação de contas; e ao necessário suporte para a instrumentalização do controle social. (NBC T 16.1, item 4)”.

Diante do exposto, a presente pesquisa buscou responder a seguinte problemática: A contabilidade da prefeitura municipal de Ubajara desempenha seu trabalho em harmonia com a administração pública?

Neste sentido, o objetivo principal deste trabalho é demonstrar a importância do Contador no serviço público de forma a garantir a eficácia da administração pública. Os objetivos específicos estão voltados para entender a dinâmica da máquina pública e da Lei de Responsabilidade Fiscal, verificando a real situação dos contadores públicos e suas dificuldades frente às exigências da Legislação.

2 GESTÃO PÚBLICA

A gestão pública se relaciona às atividades realizadas pelo Poder Executivo de todas as esferas estaduais, municipais, Distrito Federal e territoriais. Mello (1979), define a Administração como o ato

de conduzir os serviços públicos de modo eficaz, não apenas prestar o serviço, mas conduzi-lo a fim de obter resultados satisfatórios.

Após assumir um cargo público, o administrador tem a função de trabalhar com o coletivo, executando ações voltadas para atender as necessidades da sociedade no âmbito de reger os interesses que cada comunidade possui, conquistando a confiança e satisfação da população.

Para Meirelles, a administração pública é conceituada da seguinte maneira:

[...] administrar é gerir interesses, segundo a lei, a moral e a finalidade dos bens entregues à guarda e conservação alheias. Se os bens e interesses geridos são individuais, realiza-se a administração particular; se são da coletividade, realiza-se a administração pública. Administração pública, portanto, é a gestão de bens e interesses qualificados da comunidade, no âmbito federal, estadual ou municipal, segundo os preceitos do direito e da moral, visando o bem comum (1981, p.66-67).

A Administração Pública pode ser definida, em âmbito mais amplo, como o conjunto de organizações que se responsabilizam em executar ações administrativas buscando o bem estar social, seguindo as diretrizes do Estado.

A Administração Pública é regida pelos princípios de direito administrativo e princípios básicos instituídos no art. 37 da Constituição Federal, são eles: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

A legalidade zela pela execução de tudo que a Lei determina, as ações que o administrador deve ou não fazer, garantindo que tudo seja lícito e permitido pelas diretrizes. O não cumprimento implicará em penalidades administrativas.

Conforme Meirelles (1990, p. 78):

Na administração pública, não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa pode fazer assim; para o administrador público significa deve fazer assim.

A impessoalidade preza pela igualdade de atendimento, sem a intenção de beneficiar ou prejudicar o outro, se desviando do objetivo principal da administração que é o bem comum. A moralidade se relaciona com a honestidade, a ética individual, é utilizar de forma moral os recursos públicos.

A divulgação dos atos e fatos da administração pública se trata do princípio da publicidade, é a transparência na prestação de contas da organização de modo que todos os cidadãos possam ter

acesso sobre as informações do interesse público. Por fim, a eficiência é a busca pelos melhores resultados em uma gestão, alcançando a maior produtividade de trabalho com os recursos disponíveis, ou seja, fazendo bom uso do dinheiro público.

O conjunto destes princípios se complementam e se, seguidos de forma correta contribuem para uma gestão de qualidade, que atende aos anseios da população, garantindo o objetivo principal da administração pública.

2.1 CONTABILIDADE NO SETOR PÚBLICO

Compreende-se que através da Contabilidade é possível produzir, com rapidez e confiabilidade, relatórios que auxiliam à administração em um momento de tomada de decisões e de organização de seus gastos, com isso, os efeitos advindos de uma boa gestão do patrimônio mostra a importância que o profissional contábil desempenha em uma instituição.

De acordo com Silva, (1996, p. 34),

A contabilidade pública registra a previsão da receita e a fixação da despesa, estabelecidas no orçamento público aprovado para o exercício, escritura a execução orçamentária da receita e da despesa, faz a comparação entre a previsão e a realização das receitas e despesas, controla as operações de crédito, a dívida ativa, os valores, os créditos e obrigações, revela as variações patrimoniais e mostra o valor do patrimônio.

Trata-se de uma organização das Finanças Públicas, onde guia de que forma deverão ser realizados os gastos dos recursos públicos. Além de acompanhar os atos e fatos da entidade, o profissional contábil é um importante aliado na tomada de decisões.

Uma das grandes diferenças entre a contabilidade pública e privada é a questão da legalidade, na área privada é ilícito apenas o que a Lei não veda, enquanto na área pública somente é realizado o que a lei determina.

Cada vez mais a sociedade brasileira se torna mais exigente na qualidade e transparência dos serviços públicos, por conta disso os executivos necessitam da contabilidade para conseguir satisfazer essa necessidade. Do ponto de vista de Rosa, Silva e Soares (2015), a contabilidade pública apenas consegue atender as exigências solicitadas se igualar seus serviços ao padrão da contabilidade privada, estimulada pela sua eficiência e eficácia. Além disso, outro recurso importante é a questão da padronização internacional que contribui para uma comparação fidedigna a nível global das demonstrações contábeis da máquina pública, melhorando a transparência das informações.

A contabilidade pública se dedica para prover transparência a população e para fornecer dados fidedignos na tomada de decisões para os administradores. De acordo com Slomski (2003, p. 28), “o objetivo principal da contabilidade é fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança.”.

Com isso, através de uma gestão transparente e com acessibilidade com os cidadãos, que estes poderão ter conhecimento acerca do trabalho desenvolvido pelos seus governantes e formar uma opinião favorável ou não.

Lima e castro (2000, p. 16) citam as regras para a atuação da contabilidade pública:

1. Registrar a previsão das receitas e a fixação das despesas constantes dos orçamentos públicos anuais;
2. Escriturar a execução orçamentária e financeira das receitas e despesas;
3. Efetuar o acompanhamento da execução orçamentária e financeira confrontando a previsão de receitas e a fixação de despesas com suas efetivas realizações;
4. Controlar as operações de crédito, a dívida ativa e as obrigações do ente público;
5. Apresentar as variações patrimoniais, ressaltando o valor do patrimônio; e
6. Fornecer dados sobre os entes públicos a contabilidade nacional (estatísticas econômicas do país).

2.2 LEIS ORÇAMENTÁRIAS

2.2.1 DEFINIÇÃO ORÇAMENTO PÚBLICO

O governo possui como objetivo proporcionar o bem social da população, com isso, para a realização desta finalidade, exerce suas atividades através de secretarias, com funções específicas e contrata funcionários que recebem pelo serviço prestado. Para o funcionamento dos seus órgãos, o Estado utiliza as receitas arrecadadas principalmente pelos tributos instituídos ao patrimônio dos cidadãos, basicamente este é o processo de funcionamento do governo.

O orçamento público pode ser definido como uma regulamentação que estima receita e fixa despesa de modo que ocorra o equilíbrio fiscal.

Silva (2011, p. 10), define orçamento como:

Orçamento é considerado o ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza aos Poderes Executivo, Judiciário e ao próprio Poder Legislativo, por certo período, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e aos investimentos indicados pela política econômica, assim como a arrecadação das receitas já criadas por lei. Portanto, o orçamento tem como objetivo prever as fontes dos recursos financeiros e registrá-los anualmente para o financiamento dos planos, programas e projetos, de modo a satisfazer as necessidades coletivas.

Ou seja, é através do orçamento que é possível planejar e realizar os investimentos sociais, sendo a receita todo recurso a receber e despesa os gastos a serem feitos, onde quem aprova é o Poder Legislativo.

São três leis que regulamentam a sistemática do Orçamento Público brasileiro. O Plano Plurianual (PPA) que estabelece prioridades para um período de quatro anos, a Lei Orçamentária Anual (LOA), de curto prazo, apenas de um ano, mas bem específica e por último a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) que desempenha a função de elo entre o PPA e a LOA.

2.2.2 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL (LRF)

Inicialmente, é importante citar que a Lei Complementar 101/2000 foi projetada pelo poder executivo e é prevista no artigo 165, §9º da Constituição Federal, é conhecida também como Lei de Responsabilidade Fiscal.

A Lei de Responsabilidade Fiscal é uma importante ferramenta de auxílio para uma boa gestão, surgiu com a finalidade de equilibrar o orçamento público, para limitar o endividamento dos cofres públicos, determinando ações precisas para o bom uso do tesouro. Veio como um complemento da Lei N° 4.320/64, que regulamenta as finanças públicas no país, como uma maneira de diminuir as dificuldades na execução da gestão pública.

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. (LEI COMPLEMENTAR Nº 101, de 4 de maio de 2000, art. 1º, §1º).

A norma Legal deixa claro o objetivo de corrigir os erros e fraudes da administração pública em esfera municipal, estadual e União, restringindo as despesas com a arrecadação, através de técnicas de

planejamento, controle interno e externo, organização e transparência com tudo que é gasto o dinheiro dos cofres públicos de forma acessível para que a população possa fiscalizar. Ainda no documento consta as sanções e penalidades que os gestores públicos podem se submeter caso não sigam as diretrizes determinadas pela Lei Complementar nº 101, visto que estes são os responsáveis legalmente pelas ações executadas em sua gestão.

A Lei Complementar Nº 101 de 2000 busca a eficiência da gestão pública, foi uma importante ferramenta no sentido econômico e social, pois requer mais esforço e cautela dos gestores. É uma importante conquista para o povo brasileiro pois através dessa Lei foi possível oferecer obrigatoriamente uma execução transparente na administração das finanças públicas.

2.2.3 LEI DO PLANO PLURIANUAL (PPA)

O Plano Plurianual – PPA é uma Lei Ordinária da Constituição Federal prevista no

§ 1º do art. 165. Possui validade de quatro anos e deve ser encaminhado até 31 de agosto do primeiro mandato de cada governante ao Congresso Nacional para votação. A sua efetivação inicia-se no segundo ano de mandato do executivo e termina no primeiro ano de mandato do governante subsequente.

De acordo com Kohama (2012 p. 41):

O plano plurianual é um plano de médio prazo, através do qual, procura-se ordenar as ações do governo que levem ao atingimento dos objetivos e metas fixados para um período de quatro anos, ao nível de governo federal, e também de quatro anos ao nível dos governos estaduais e municipais.

É importante salientar que todos os entes federativos são responsáveis por elaborar e homologar um Plano Plurianual a nível municipal, estadual e federal, seguindo o que determina o artigo 165 da Constituição Federal.

O processo se inicia a partir do mandato do governante eleito, assim, é elaborado e aprovado o PPA no primeiro ano de execução do governo e passa a vigorar a partir do segundo ano, com validade de quatro anos. Dessa forma, o próximo governante ainda utiliza o PPA elaborado pelo seu antecessor.

Silva (2011, p. 182) explica sobre o Plano Plurianual:

O instrumento constitucional utilizado para o planejamento estratégico é a lei do plano plurianual, que estabelece de forma regionalizada: diretrizes, objetivos e metas da administração pública para despesa de capital e outras despesas delas decorrentes e diretrizes, objetivos e metas da administração pública para programas de duração continuada. O Plano, na forma que está

definida na Lei Maior, abrange as ações coerentes e relacionadas com a finalidade da administração pública, integrados num todo que atue coordenada e continuamente, em determinado período.

Assim, é de suma importância citar os temas que o PPA deve prever, como: investimentos voltados para o social; despesas com a infraestrutura, gastos continuados, ou seja, já iniciaram e serão finalizados após mais dois exercícios fiscais, e outras despesas que venham a superar mais exercícios fiscais e programas permanentes.

Concluindo, o PPA é a elaboração dos planos políticos do governante eleito, onde será feito o orçamento para a realização dos seus programas.

2.2.4 LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS (LDO)

A Lei de Diretrizes Orçamentárias é vista no capítulo 2, artigo 4 da LRF, onde cita as regras de elaboração do orçamento para o ano seguinte, é um projeto também votado no legislativo e portanto antecede a Lei de Orçamento Anual (LOA).

Desta forma, a LDO é a ligação entre o Plano Plurianual – PPA e a Lei Orçamentária Anual – LOA, pois uma de suas funções é a de priorizar a execução de algum programa para o orçamento seguinte, orientando a elaboração da LOA e organizando os Projetos de forma que sejam executados de forma eficiente.

Segundo o art. 165 da CF, compete à LDO:

A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

É de suma importância salientar os anexos obrigatórios previstos no artigo 4º da Lei Complementar 101/2000 que trata sobre os riscos e metas fiscais. Em relação aos riscos fiscais serão identificados fatores que poderão comprometer o equilíbrio fiscal do ano subsequente, assim como determinar as ações a serem realizadas caso esses fatores de riscos sejam efetivados. Este anexo possui como objetivo garantir o equilíbrio das receitas e despesas, de forma que sejam suficientes para suprir as necessidades daquele ano.

2.2.5 LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL (LOA)

A Lei Orçamentária Anual – LOA, é o próprio orçamento do governo e tem o objetivo de prever, aprovar e reservar o recurso para o pagamento de despesas que já foram programadas.

Desta forma, de acordo com o que determina o artigo 165, §5º da Constituição da República, a LOA deve ser ordenada e estruturada em três orçamentos distintos: o orçamento fiscal, o orçamento da seguridade social e o orçamento de investimentos.

Segundo Kohama (2012, p. 44) a LOA tem o principal objetivo:

Para viabilizar a concretização das situações planejadas no plano plurianual e, obviamente transformá-las em realidade, obedecida a lei de diretrizes orçamentárias, elabora-se o Orçamento Anual, onde são programadas as ações a serem executadas, visando alcançar os objetivos determinados.

A função da LOA é determinar as receitas estimadas para um determinado exercício, assim como as despesas esperadas para aquele ano que serão arcados com o recurso estimado. É importante salientar que não é de realização obrigatória as despesas previstas na LoA, aquelas despesas discricionárias, onde depende da decisão do governante realizar ou não, por outro lado qualquer despesa discricionária deve estar prevista na Lei Orçamentária Anual. As despesas de prestação de serviços públicos permanentes e os estipulados em lei são obrigatórias.

3 METODOLOGIA

A pesquisa foi realizada com 7 (sete) contadores Públicos da Prefeitura Municipal de Ubajara-CE, a metodologia utilizada de pesquisa exploratória, qualitativa e quantitativa, descritiva e estudo de caso.

3.1 QUANTO AOS OBJETIVOS

Quanto aos objetivos de estudo baseia-se na pesquisa exploratória e descritiva, para Gil (2008, p. 27) “As pesquisas exploratórias têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos anteriores.” A pesquisa descritiva de acordo com Gil (1999) tem como finalidade principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre variáveis.

3.2 PROCEDIMENTOS UTILIZADOS

O método escolhido para a pesquisa foi o estudo de caso realizado através de questionário de perguntas pertinentes ao tema deste trabalho, tendo como finalidade buscar informações acerca do perfil dos Contadores que trabalham na Prefeitura Municipal de Ubajara-CE e da função que

desempenham no Município. Para Yin (2005, p.32) “o estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real” .

A pesquisa foi desenvolvida através de levantamento de dados por meio de questionários, contendo dez questões fechadas, acompanhadas por respostas em alternativas.

O questionário, segundo Gil (1999, p.128) tem por objetivo “o conhecimento de opiniões, crenças, sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciadas etc.” O instrumento de pesquisa abrange informações relativas às características pessoais e profissionais dos contadores públicos do Município de Ubajara-CE, fizeram parte da pesquisa 07 contadores no ano de 2023.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Tabela 01: Características sociodemográficas

Gênero	
RESPOSTAS	PORCENTAGEM
Masculino	100,00%
Feminino	00,00%
TOTAL	100%

Qualificação profissional	
RESPOSTAS	PORCENTAGEM
Mestrado	00,00%
Curso técnico em contabilidade	14,29%
Graduação em contabilidade	85,71%
Especialização em contabilidade	00,00%
TOTAL	100%

Tempo de atuação no serviço público	
RESPOSTAS	PORCENTAGEM
Menos de 1 ano	00,00%
2 a 5 anos	00,00%
6 a 10 anos	42,86%
Mais de 10 anos	57,14%
TOTAL	100%

Fonte: pesquisa direta/2023

Todos (100%) os entrevistados são contadores homens, não havendo nenhuma mulher no setor. Sobre a qualificação profissional, 85,71% são graduados (6 respondentes), 14,29% (1 respondente) tem curso técnico em contabilidade. É importante o Contador sempre buscar a qualificação profissional e se manter atualizado para atender as demandas do mercado, segundo Laffin (2005) o

trabalho contábil “exige competências que envolvem um processo de formação inicial e continuada do contador”.

O tempo de atuação demonstra experiência dos contadores da Prefeitura Municipal de Ubajara, 57,22% atuam a mais de 10 anos, 42,78% de 6 a 10 anos. A experiência profissional é um fator importante no momento da prestação de serviços, tornando a resolução de problemas mais rápida e segura.

Tabela 02: Como o contador se sente atuando na contabilidade pública?

RESPOSTAS	PORCENTAGEM
Poderia ampliar o grau de satisfação	0,00%
Plenamente satisfeito	57,14%
Satisfeito	42,78%
Totalmente Insatisfeito	0,00%
Insatisfeito mas espera por mudança de cenário	0%
TOTAL	100%

Fonte: pesquisa direta/2023

A satisfação dos contadores em trabalhar na área pública está com 42,78% (3 respondentes) satisfeitos, e 57,22% (4 respondentes) plenamente satisfeitos. Isso demonstra que, em geral, a área pública é bem promissora e traz uma boa estabilidade financeira.

Tabela 03: Dificuldades dos contadores no setor público

RESPOSTAS	PORCENTAGEM
Atender às constantes mudanças na legislação.	14,26%
Repassar informações para a sociedade de uma forma mais simplificada.	14,26%
Excesso e sobrecarga de trabalho.	57,22%
Contingenciar aos administradores públicos para que estes mantenham-se dentro dos preceitos legais e contábeis.	14,26%
Ganho salarial defasado.	0%
TOTAL	100%

Fonte: pesquisa direta/2023

Foram citadas como principais dificuldades enfrentadas no setor público a questão do excesso e sobrecarga de trabalho com 57,22% (4 respondentes) e a dificuldade em atender as constantes mudanças na legislação e repassar informações para a sociedade de uma forma mais simplificada, e contingenciar aos administradores públicos para que estes mantenham-se dentro dos preceitos legais e contábeis com 14,26% (1 respondente) . O contador deve se manter atualizado com a Legislação

vigente, mesmo com as dificuldades do cotidiano sempre buscar excelência no seu serviço, pois conforme afirma Attie (2011, p.192) as “informações contábeis distorcidas podem levar a conclusões erradas e danosas para a empresa”.

Tabela 04: São consultados pelos gestores antes da tomada de decisão sobre assuntos pertinentes

a contabilidade	
RESPOSTAS	PORCENTAGEM
Sempre	57,22%
Quase sempre	28,52%
Poucas vezes	14,26%
Nunca	00,00%
TOTAL	100%

Fonte: pesquisa direta/2023

Com relação a pergunta se os gestores públicos fazem uma consulta com a contabilidade antes de alguma decisão importante, 57,22% (4 respondentes) dos entrevistados responderam que isso acontece sempre, 28,52% (2 respondentes) responderam que quase sempre e 14,26% (1 respondente) responderam que poucas vezes acontece. A gestão se preocupa em realizar todas ações conforme o que a Lei estabelece. A contabilidade fornece informações relevantes em uma boa gestão.

Tabela 05: A informação contábil é para o Sr(a)?

RESPOSTAS	PORCENTAGEM
Essencial.	85,72%
Transparente.	14,28%
De difícil compreensão.	00,00%
Possui visão sistêmica.	00,00%
Outras	00,00%
TOTAL	100%

Fonte: pesquisa direta/2023

Percebe-se que a maioria dos entrevistados vê a informação contábil como essencial, 85,72% (6 respondentes) e transparente com 14,28% (1 respondente) , isso é uma comprovação da importância que o contador público desempenha em um órgão, pois traz fidedignidade nas informações prestadas e responsabilidade. Para os autores Pereira, Fragoso e Filho (2004, p.2) “o papel da informação contábil no processo de decisão de diversos usuários (investidores, fornecedores, acionistas, governo, empregados, etc.) consiste na redução de incertezas em cenários marcados por constantes mudanças”.

Tabela 06: Você se sente valorizado no seu ambiente de trabalho?

RESPOSTAS	PORCENTAGEM
Sim	100%
Não	00,00%
Às vezes	00,00%
TOTAL	100%

Fonte: pesquisa direta/2023

Sobre valorização no ambiente de trabalho, 100 % responderam que sim. Isso demonstra que os gestores estão satisfeitos com o serviço prestado e que os contadores estão desempenhando suas atividades com eficiência tornando o local de trabalho um ambiente benéfico, com uma relação de confiança entre ambas as partes.

Tabela 07: Habilidades Importantes para o Profissional da Área Contábil

RESPOSTAS	PORCENTAGEM
Liderança	28,57%
Relacionamento interpessoal	28,57%
Dinamismo	14,29%
Flexibilidade para mudanças	28,57%
TOTAL	100%

Fonte: pesquisa direta/2023

Os resultados ficaram da seguinte maneira: 28,57% para liderança, 28,57% para relacionamento interpessoal, 28,57% para dinamismo e 14,29% para flexibilidade para mudanças. O profissional contábil deve ser aquela pessoa desenrolada e com boa comunicação, devendo se manter na direção de boas decisões, se atualizando, procurando a melhor maneira de ajudar o cliente e sempre seguindo a legislação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nesse artigo analisou-se acerca da dinâmica da contabilidade e gestão pública, buscando compreender a importância de uma gestão pública de excelência. Para que isso aconteça é preciso entender a respeito dos princípios e colocá-los em prática de forma adequada.

Atualmente, com a tecnologia e internet, facilitou-se um tanto quanto o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal que determina a ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias, as prestações de contas e o respectivo parecer prévio, o Relatório Resumido de Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão

Fiscal, e as versões simplificadas desses documentos. Esse papel tempos atrás poderia ser visto como impossível manter uma relação dessa natureza, para isso serve também o Portal da Transparência, como forma de fortalecer o papel do cidadão e intensificar o Estado Democrático de Direito.

A função pública e suas normas não devem ser descumpridas e para isto é que servem as leis ou princípios básicos. Eles impedem que os servidores públicos deixem de cumprir os deveres que a lei determina. Todos os poderes conferidos à Administração Pública devem ser utilizados em prol da sociedade. Para que os desejos da sociedade sejam cumpridos, é preciso que haja a transparência da gestão pública, evitando os excessos e abusos, para que não ocorra ilegalidade dos referidos atos, uma vez que estes poderão ser punidos.

Os resultados obtidos a partir do questionário aplicado demonstraram que os contadores/colaboradores da Prefeitura Municipal de Ubajara, possuem um perfil masculino, com uma boa experiência na área, estão satisfeitos com o trabalho que desempenham na área pública e relatam que as dificuldades estão voltadas para a sobrecarga de trabalho e para as constantes mudanças na legislação. Em relação ao trabalho que executam se sentem valorizados pelos gestores e informaram que sempre são consultados pelos mesmos, ou seja há uma relação de parceria, ainda sabem da importância que a informação contábil é e a consideram como essencial e transparente.

Conclui-se que para ter uma gestão pública de qualidade é fundamental que o gestor entenda como se dá a dinâmica entre contabilidade e os princípios da administração básica, para conseguir realizar um trabalho de forma clara e transparente.

REFERÊNCIAS

ATTIE, W. Auditoria: Conceitos e aplicações. 6. ed. São Paulo: Atlas. 2011. GIL, A. C. Métodos e técnicas de pesquisa social. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antônio Carlos. Métodos e Técnicas de Pesquisa Social. 6a Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

KOHAMA, Heilio. Contabilidade Pública: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2012.

LEI COMPLEMENTAR Nº 101, DE 4 DE MAIO DE 2000, Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm, Acesso em: 09/12/2022.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO Róbison Gonçalves de. Contabilidade Pública: integrando união, estados e municípios (siafi e siafem). São Paulo: Atlas, 2000.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. São Paulo: Malheiros, 2001. MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 15. ed. São Paulo: RT, 1990.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. Princípios Gerais de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: Forense, 1979.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR

PÚBLICO – NBC T 16, aprovadas pelas Resoluções nºs 1.128 a 1.137, Brasília; CFC, 2008.

PEREIRA, Claudia Catarina; FRAGOSO, Adriana Rodrigues; FILHO, Jose Francisco Ribeiro. Comunicação em Contabilidade: Estudo comparativo do nível de percepção de usuários da informação contábil em Florianópolis (SC) e Recife (PE) sobre a utilidade das representações gráficas no processo de evidenciação. Em <

<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos42004/67.pdf>> Acesso em: 07 de fev. de 2023.

SILVA, Lino Martins da. Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. São Paulo: Atlas, 2011.

SLOMSKI, Valmor. Manual de Contabilidade Pública. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

TERENCE, A. C. F.; ESCRIVÃO-FILHO, E. Abordagem quantitativa, qualitativa e a utilização da pesquisa-ação nos estudos organizacionais. In. XXVI Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 2006, Fortaleza.

YIN. R. K. Estudo de caso: planejamento e métodos. 3 ed., Porto Alegre: Bookman, 2005.

Capítulo 2



10.37423/250209612

ADERÊNCIA E DIVULGAÇÃO DO RELATO INTEGRADO EM EMPRESAS DO SETOR DA AGRICULTURA LISTADAS NA B3

Natasha Évelin Cassimiro da Silva

UNEMAT- Universidade do Estado de Mato Grosso

Natalie Cristy Guzatti

UNEMAT- Universidade do Estado de Mato Grosso



Resumo: O presente estudo busca verificar a divulgação do Relato Integrado pelas empresas listadas na B3 do segmento da agricultura entre os anos de 2017 e 2021, e assim responder o seguinte questionamento: As empresas do segmento da agricultura listadas na B3 estão publicando o Relato Integrado como fonte de informações financeiras e não financeiras antes da resolução CVM nº 14? E assim analisar se mesmo antes da obrigatoriedade as empresas praticavam a divulgação do Relato Integrado. A metodologia utilizada para o desenvolvimento do trabalho foi a empírica, quanto aos procedimentos, é uma pesquisa e diagnóstica e documental pois utilizou-se o Formulário de Referência para analisar se as empresas estavam realizando a divulgação de relatórios ambientais. Após analisar as onze empresas oito delas realizam a divulgação de informações sociais e ambientais, mas apenas a SLC Agrícola S.A. realiza a divulgação do Relato Integrado desde 2018, as empresas que nunca divulgaram ou que deixou de divulgar algum dos anos analisados que foram cinco no total todas justificaram no Formulário de Referência.

Palavras-chave: Relato Integrado. Informações financeiras. Informações não financeiras. Agricultura. Bolsa de valores.

INTRODUÇÃO

Os relatórios corporativos com foco apenas no financeiro não eram mais suficientes para atender as necessidades dos *stakeholders*, então a partir da década de 1980, os relatórios de sustentabilidade começaram a surgir com informações de natureza econômica, social, ambiental e de governança (KASSAI; CARVALHO; KASSAI, 2019).

A partir da década de 90 houve um aumento significativo no número de empresas listadas em bolsa de valores que alcançaram às expectativas da sociedade e dos *stakeholders* no aspecto da sustentabilidade, principalmente às ações de impactos socioambientais e às políticas de sustentabilidade (KOLK, 2004; RUPLEY; BROWN; MARSHAWLL, 2017).

Em 1997 Betinho criou o Balanço Social IBASE, para estimular a publicação voluntária de informações de cunho não financeiras, em 2006 a Resolução do CFC 1.003/2004, aprova a norma brasileira de contabilidade NBTC – 15 (Balanço Social), abordando especialmente métodos que evidenciasse as informações de natureza social e ambiental pelas entidades (KASSAI; CARVALHO; KASSAI, 2019).

Segundo o IIRC (2011) mesmo havendo avanço nos relatórios corporativos nos últimos anos, não houve a integração das informações, mas teve apenas diversificação de relatórios. Com intuito de aperfeiçoar os Relatórios de Sustentabilidade, debates sobre essa temática ganharam maior atenção. Os relatórios de sustentabilidade disponibilizam uma visão mais ampla do que o ofertado nas demonstrações financeiras tradicionais (MELLONI, et al, 2017). Em 2010 o *International Integrated Reporting Council* (IIRC) estabeleceu o Relato Integrado, que tem a proposta de integrar aspectos financeiros, econômicos, de governança e social em um único relatório (RUPLEY et al., 2017).

No Brasil o Formulário de Referência (FR) foi criado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) através da Instrução nº 480 no ano de 2009, e passou a ser obrigatório para as empresas de capital aberto do Brasil. A CVM (2009), criou essa Instrução para dispor sobre o registro de emissores de valores mobiliários com negociação em mercados regulamentados de valores mobiliários e teve como objetivo aproximar as regras brasileiras aos padrões internacionais praticados no mercado de valores mobiliários (CVM, 2009; GARCIA; KAO; CIASCA, 2018).

De acordo com Beuren, Silva e Mazzioni (2014) o FR reúne informações relevantes que possibilitam compreender e avaliar uma organização, visto que é levado em consideração aspectos de todas as áreas internas. Dias (2009) corrobora ainda que o FR contribui com aspectos financeiros e não

financeiros, visto que exige que as informações sobre os negócios, políticas e regras organizacionais sejam apresentadas de forma mais detalhadas.

Em 2012, a B³ por intermédio do programa “Relate ou Explique para Relatório de Sustentabilidade ou Integrado”, realizado em parceria com a *Global Reporting Initiative* (GRI) e apoio do *International Integrated Reporting Council* (IIRC), incentivou as empresas listadas a demonstrarem no Formulário de Referência, no item 7.8 (Descrição das relações de longo prazo relevantes da companhia que não figurem em outra parte deste formulário) se publicavam relatórios de sustentabilidade, integrado ou similar; e onde este estava disponível. Em caso negativo, as empresas deveriam explicar por que não o faziam. Essa iniciativa teve como intuito trazer mais transparência e também facilitar o acesso à estas informações aos investidores (BRASIL, BOLSA E BALCÃO [B³], 2021).

Essa iniciativa impulsionava a adesão progressiva das organizações a reportar aos seus investidores informações e resultados relacionados a aspectos sociais, ambientais e de governança corporativa. O primeiro resultado foi anunciado em junho de 2012, e demonstrou que 45,31% das empresas publicavam essas informações ou explicavam o motivo de não o fazer. Em 2013 esse percentual aumentou significativamente, indo para 66,29%. A terceira atualização no ano 2014, seguiu apontando a expansão da adesão, para 71,17%. Em 2015, na quarta atualização o resultado indicou o crescimento para 71,65% (BM&FBOVESPA, 2016).

Ainda em 2014, o FR passou por revisão e o órgão regulador CVM publicou a Instrução nº 552/14 que alterou e acrescentou dispositivos à Instrução nº 480/09 onde tornou obrigatória a divulgação de informações socioambientais no Formulário de Referência a partir do ano de 2016 (BRASIL, BOLSA E BALCÃO [B³], 2021). Através da análise do FR buscamos responder o seguinte questionamento: As empresas do segmento da agricultura listadas na B3 estão publicando o Relato Integrado como fonte de informações financeiras e não financeiras antes da resolução CVM nº 14? Diante do exposto, esse estudo tem como objetivo principal averiguar a divulgação do Relato Integrado pelas empresas listadas na B3 no segmento da agricultura, entre os anos de 2017 a 2021, como fonte de informações de natureza financeira e não financeira. Como objetivo específico, destaca-se: a) a análise da aderência por parte das empresas e b) verificar as convergências e as divergências entre as empresas do mesmo setor.

Justifica-se o presente estudo, pela necessidade de se averiguar e acompanhar a implementação do Relato Integrado pelas empresas listadas na B3, após a Instrução CVM nº 552 de 2014, que tornou obrigatória a divulgação de informações socioambientais no Formulário de Referência, assim também

como analisar se mesmo antes da resolução CVM nº 14 as empresas já praticavam a divulgação do Relato Integrado de forma voluntária.

Como contribuição destacam-se, a) testar a aplicabilidade do Framework do Relato Integrado num contexto macro, visto que na literatura, as pesquisas no âmbito ambiental se concentram em gestão tradicionais como visão baseada em recursos, estratégia competitiva ou teoria institucional (Gibassier, 2017; Adisson et al., 2019); b) apresentar uma visão transversal em problemáticas híbridas pois obriga a revisão dos conhecimentos científicos entre homem/natureza de maneira conectada (Williams, Kennedy, Philipp, & Whiteman, 2017).

REFERENCIAL TEÓRICO

RELATO INTEGRADO

O Relato Integrado recebeu visibilidade através do *International Integrated Reporting Council* (IIRC), Comitê Internacional de Relatos Integrados, criado oficialmente em 2010, que é a coalisão global de órgãos reguladores, empresas, investidores, profissionais contábeis e da academia, cuja proposta era desenvolver um novo modelo de comunicação corporativa (IIRC, 2013). Não foi o intuito do IIRC ser mais um órgão regulador que estabeleceria um novo modelo de relatório, mas sim de orientar o pensamento integrado dentro da organização, visando demonstrar o desempenho e como esta cria valor para si e para os outros (IIRC, 2013).

O Relato Integrado <IR> pode ser definido como um documento conciso, que abrange a estratégia, a governança, o desempenho e as perspectivas de uma organização no ambiente onde ela atua, e como ela gera valor no curto, médio e longo prazo. Esse relato deve ser elaborado de acordo com a estrutura, a fim de que se estabeleça os Princípios Básicos e os Elementos de Conteúdo que guiarão o conteúdo geral do relato e explicarão os conceitos fundamentais que os sustentam (IIRC, 2013; GELBCKE et al., 2018; KASSAI; CARVALHO; KASSAI, 2019).

O <IR> tem como objetivo principal possibilitar que provedores de capital financeiro entendam como a organização gera valor ao longo do tempo, trazendo informações relevantes sejam elas de natureza financeira (econômicas) ou não financeira (sociais e ambientais) sobre como a entidade beneficia todos os seus *stakeholders* (GELBCKE et al., 2018).

Essa abordagem principiológica tem como objetivo proporcionar equilíbrio entre dois extremos, a flexibilidade de divulgação e a imposição do conteúdo mínimo, no que diz respeito às características

individuais das organizações afim de possibilitar a comparabilidade das informações. Esse pensamento integrado sobre a conectividade das informações como forma de comunicação corporativa é o “convite” para a divulgação de informações num nível maior de detalhamento. Assim, o Relato Integrado não deve ser apenas um conglomerado de informações que já foram divulgados em outros relatórios contábeis (IIRC, 2013).

A estrutura ou sumário executivo do Relato Integrado, teve sua primeira revisão, após o lançamento do *Framework* original de 2013, após uma ampla consulta de mercado contando com a colaboração de 1.470 indivíduos em 55 jurisdição durante o ano de 2020. A atualização do *Framework* na versão em inglês foi publicada em janeiro de 2021 (IIRC, 2021).

O *International <IR> Framework January 2021* possui natureza principiológica e é apresentado em duas partes: Parte 1- Introdução, que orienta como utilizar a estrutura do relato e os conceitos fundamentais, e Parte 2- o Relatório Integrado, que trata dos princípios básicos e os elementos do conteúdo (IIRC, 2013; IIRC, 2021), conforme apresentado no Quadro 1.

Quadro 1: Framework do Relato Integrado

SUMÁRIO EXECUTIVO	
PARTE 1- INTRODUÇÃO	
1. UTILIZANDO A ESTRUTURA	
A	Definição de relatório Integrado
B	Objetivo da Estrutura
C	Propósito e usuários de um relatório integrado
D	Uma abordagem baseada em princípios
E	Forma do relatório e relação com outras informações
F	Aplicação da Estrutura
G	Responsabilidade por um relatório integrado
2. CONCEITOS FUNDAMENTAIS	
A	Introdução
B	Geração de valor para a organização e para os outros
C	Os capitais
D	O processo de geração de valor
PARTE 2 - RELATO INTEGRADO	
3. PRINCÍPIOS BÁSICOS	
A	Foco estratégico e orientação para o futuro
B	Conectividade de informação
C	Relação com as partes relacionadas
D	Materialidade
E	Concisão
F	Confiabilidade e completude
G	Coerência e comparabilidade
4. ELEMENTOS DO CONTEÚDO	
A	Visão geral da empresa e seu ambiente externo
B	Governança
C	Modelo de negócios
D	Riscos e oportunidades

E	Estratégia e alocação de recursos
F	Desempenho
G	Perspectiva
H	Base para preparação e apresentação
I	Orientações gerais sobre relatórios

Fonte: Adaptado de IIRC (2013; 2021).

FORMULÁRIO DE REFERÊNCIA E O RELATO INTEGRADO

Observou-se que a Instrução nº 552/14 mudou o item 7.8 do FR, que passou a ter o título “Em relação a políticas socioambientais, indicar”, e as seguintes especificações: a) se o emissor divulga informações sociais e ambientais, b) a metodologia seguida na elaboração dessas informações, c) se essas informações são auditadas ou revisadas por entidade independente e d) a página na rede mundial de computadores onde podem ser encontradas essas informações. (BRASIL, BOLSA E BALCÃO [B³], 2021).

Em 09 de Dezembro de 2020, a Resolução CVM nº 14 aprovou a Orientação Técnica CPC 09 – Relato Integrado, que entra em vigor a partir de 01 de janeiro de 2021, que torna obrigatória para as companhias abertas, quando da decisão de elaboração e divulgação do Relato Integrado, obedecer a Orientação CPC 09, emitido pelo Comitê De Pronunciamentos Contábeis (CVM, 2020).

Essa preocupação em evidenciar as informações sócios ambientais podem ser vistos em estudos realizados no Brasil, que buscam retratar as interfaces do Relato Integrado tanto na teoria como em sua aplicação prática, corroborando para a discussão dos resultados deste trabalho. Slewinski, Gonçalves e Sanches (2015) ao buscarem identificar as variáveis capazes de influenciar na probabilidade de publicação do Relatório de Sustentabilidade ou Relato Integrado, descobriram que a variável “tamanho da empresa” mostra que quanto maior for a empresa, maiores serão suas chances de publicar relatório de sustentabilidade ou relato integrado.

Já Garcia, Ciasca e Kao (2018) ao averiguarem o verdadeiro estágio das produções acadêmicas sobre o Relato Integrado <IR> descobriram que entre 2010 e 2017 apenas 6 artigos científicos foram publicados em periódicos acadêmicos avaliados pelo sistema Capes/Qualis e 19 artigos foram publicados em anais de congressos. Já sob o aspecto de implementação pelas empresas brasileiras em 2017, verificaram que apenas 34% das empresas afirmavam publicar algum relatório de informações socioambientais. E desse percentual, apenas 22% utilizavam o Relato Integrado como forma de divulgação.

Novaki et al. (2021), identificou que nas Instituições Financeiras listadas na B³ no ano de 2019 as divulgações das KPI's, dos 6 capitais descritos no <IR>, estão relacionadas com lucro por ações, filiais

e rede, dividendos, número de consultas e transações, marca e reputação, presença nas redes sociais; treinamentos; índice de sustentabilidade e número de reuniões. Ou seja, as informações apresentadas ampliam a comunicação com as partes interessadas.

Bandeira (2021) analisou as justificativas apresentadas pelas companhias listadas na B³ entre 2012 a 2019 para a não divulgação de Relatórios de Sustentabilidade/ Relato Integrado. Chegou à conclusão de que em média 53,2% das companhias listadas na B3 aderiram ao Relate ou Explique e, destas, 55,9% afirmaram publicar o RS, IR ou relato similar. O restante (44,1%) apresentaram 832 justificativas para não divulgar, sendo as razões mais recorrentes: a) não veem necessidade ou não está na prioridade, b) estão estudando a possibilidade e c) já desenvolvem ações sustentáveis.

Por fim, Werlich e Rosa (2021) pontuaram 51 empresas presentes no ISE B³ entre 2020 e 2021 nas três dimensões que compõem os critérios ESG (*Environmental, Social and Governance*). Verificaram que a dimensão Ambiental foi a que apresentou menor desempenho positivo (55%) das empresas, seguido da dimensão Social (60%) e de Governança Corporativa (72%).

Verifica-se que mesmo com a proposta inicial de ser um relatório conciso e coeso (IIRC, 2013), que preza pela visão holística, que busca integrar aspectos financeiros e não financeiros afim de trazer fomento para perspectivas futuras nas empresas (RUPLEY; BROWN; MARSHALL, 2017), alguns aspectos em torno do <IR> precisam ser revistos (NOVAKI et al. 2021).

PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Com vistas a atingir o objetivo proposto nessa pesquisa, a abordagem metodológica adotada foi a empírica (MARTINS; THEÓPHILO, 2016). Quanto à abordagem classifica-se como qualitativa (BRYMAN, 2012), de natureza aplicada (GIL, 2009), em relação aos objetivos se classificam como descritivo e explicativa (YIN, 2010). Quanto aos procedimentos, é uma pesquisa e diagnóstica e documental (MARTINS; THEÓPHILO, 2016), pois será analisado o Formulário de Referência para verificar se as empresas estão divulgando o <IR>, tanto o FR como o Relato Integrado ambos são relatórios anuais.

Em relação ao efeito do pesquisador nas variáveis, classifica-se como pesquisa *ex-pos-facto* (GIL, 2009). A abordagem temporal, caracteriza-se como estudo transversal entre 2017 e 2021 (COOPER; SCHINDLER, 2003), foi escolhido esse período porque a Instrução nº 552/14 tornou obrigatória a divulgação de informações socioambientais no Formulário de Referência a partir de 2016, e em 2020 a Resolução CVM nº 14 torna obrigatória para as companhias abertas, a decisão de elaboração e

divulgação do Relato Integrado a partir de 2021. E em relação a população da pesquisa, foi determinada de forma não probabilística, utilizando-se o critério de conveniência.

Para a coleta dos dados foram utilizadas fontes secundárias (YIN, 2009). Primeiramente iniciou-se a coleta de dados no site da Brasil, Bolsa e Balcão (B3), identificando-se as empresas que integram o Setor de Consumo não Cíclico, Subsetor Agropecuária e Segmento Agricultura. Encontrando-se nessa classificação onze companhias, o Quadro 2 apresenta o nome das empresas e sua data de cadastro na Comissão de valores imobiliários (CVM).

Quadro 2: Empresas que compõe o segmento da Agricultura.

Empresas	Data de registro CVM
AGROGALAXY PARTICIPAÇÕES S.A.	19/03/2021
BOA SAFRA SEMENTES S.A.	19/04/2021
BRASILAGRO - CIA BRAS. DE PROP. AGRICOLAS	25/04/2006
CTC - CENTRO DE TECNOLOGIA CANAVIEIRA S.A.	24/08/2016
HUMBERG AGRIBRASIL COM. E EXPORT. DE GRÃOS S.A.	10/06/2021
POMIFRUTAS S/A	28/12/2004
RAIZEN S.A.	28/05/2021
SIDERURGICA J. L. ALIPERTI S.A.	06/06/1986
SLC AGRICOLA S.A.	12/06/2007
TERRA SANTA PROPRIEDADES AGRICOLAS S.A.	14/07/2021
<u>TRÊS TENTOS AGROINDUSTRIAL S/A</u>	21/06/2021

Fonte: Adaptado Formulário Cadastral (2021).

Em seguida, realizou-se a busca no endereço eletrônico da B3 onde foi localizado uma página para cada companhia, assim encontrou-se o Formulário Cadastral e o Formulário de Referência dos anos de 2017, 2018, 2019, 2020 e 2021 das empresas. No Formulário de Referência foram analisados especificamente os itens 7.8 - Políticas Socioambientais onde a empresa descreve se é realizada a publicação de algum relatório ambiental, e o item 7.9 - Outras Informações Relevantes, após analisar todos os anos já apresentados chegamos a amostra que é a empresa que realiza a divulgação do IR.

Para a análise dos dados coletados, primeiramente foi realizado uma análise de conteúdo (BARDIN, 2004), especificamente dos itens 7.8 - Políticas Socioambientais, onde a empresa descreve se realiza ou não a publicação de algum relatório ambiental ou a justificativa da não divulgação, e o item 7.9 - Outras Informações Relevantes. Em seguida os resultados foram categorizados no programa Microsoft Excel dividido em três quadros o primeiro com informações cadastrais das empresas, o segundo

mostrando as companhias que divulgam ou não divulgam algum relatório de sustentabilidade e o ultimo constando a justificativa apresentada no FR pelas que não divulgam.

RESULTADOS E DISCUSSÃO

O Quadro 3 a seguir apresenta as onze empresas listadas no setor da Agricultura da B3, os anos analisados e se ela divulga ou não algum relatório de sustentabilidade. Os dados apresentados no quadro estão de acordo com o ano de registro das empresas na CVM, conforme já apresentados no Quadro 2.

Quadro 3: Empresas que divulgam ou não algum relatório não financeiro.

EMPRESAS	2017	2018	2019	2020	2021
AGROGALAXY PARTICIPAÇÕES S.A.					Sim
BOA SAFRA SEMENTES S.A.					Não
BRASILAGRO - CIA BRAS DE PROP AGRICOLAS	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
CTC - CENTRO DE TECNOLOGIA CANAVIEIRA S.A.	Não	Não	Não	Não	Sim
HUMBERG AGRIBRASIL COM. E EXPORT. DE GRÃOS S.A.					Sim
POMIFRUTAS S/A	Não	Não	Não	Não	Sim
RAIZEN S.A.					Sim
SIDERURGICA J. L. ALIPERTI S.A.	Não	Não	Não	Não	Não
SLC AGRICOLA S.A.	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
TERRA SANTA PROPRIEDADES AGRICOLAS S.A.					Não
<u>TRÊS TENTOS AGROINDUSTRIAL S/A</u>					Sim

Fonte: Adaptado Formulário de Referência. (2021).

Das 11 empresas analisadas, apenas 6 divulgam algum relatório de sustentabilidade durante todo o período analisado, 2 empresas não divulgaram de 2017 a 2020, mas em 2021 realizaram a divulgação e 3 não divulgaram em nenhum dos anos. O Quadro 4 demonstra em percentuais essa distribuição:

Quadro 4: Percentual das empresas que divulga

Características da população	Quantidade	Porcentagem
Empresas que divulgam algum relatório não financeiro durante todo período analisado	6	54,55%
Empresas que não divulgam nenhum relatório não financeiro	3	27,27%
Empresas que não divulgaram de 2017 a 2020, mas divulgaram em 2021	2	18,18%
Total de Empresas	11	100%

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Quadro 5: Percentual das empresas que usam o Relato Integrado.

Fonte de informação não financeira	Quantidade	Porcentagem
Empresas que não utilizam o Relato Integrado	7	63,63%
Empresas que utilizam o Relato Integrado	1	9,10%
Total de Empresas	8	72,73%

O Quadro 6 apresenta a justificativa das 3 empresas que não divulgam nenhum relatório de sustentabilidade conforme publicado no Formulário de Referência e das 2 que não divulgaram até 2020.

Quadro 6: Justificativa por não divulgação das políticas socioambientais.

EMPRESAS	JUSTIFICATIVA
BOA SAFRA SEMENTES S.A.	A Cia foi certificada com o Selo Verde do Instituto Internacional de Pesquisa e Responsabilidade Socioambiental Chico Mendes, categoria Gestão Socioambiental Responsável, por três anos consecutivos.
CTC – CENTRO DE TECNOLOGIA CANAVIEIRA S.A.	A Companhia não publica informações sociais e ambientais. A Companhia está desenvolvendo uma política Socioambiental com foco em administração integrada dos aspectos financeiro, social, ambiental e cultural mais incorporada à cultura organizacional e permeará todos os processos da Companhia, estimulando a geração de práticas de vanguarda, fonte de inspiração e referência de comportamento empresarial.
POMIFRUTAS S/A	Não aplicável.
SIDERURGICA J. L. ALIPERTI S.A.	Está desenvolvendo uma política socioambiental compatível com o seu porte, com a natureza do seu negócio, serviços e produtos oferecidos, bem como com as atividades, processos e sistemas adotados, para assegurar o cumprimento das diretrizes e dos objetivos da PRSA.
TERRA SANTA PROPRIEDADES AGRICOLAS S.A.	A Companhia, no momento, não divulga Relatório de Sustentabilidade ou similar. Entendemos que a sustentabilidade deve estar alinhada, antes de qualquer ação externa, aos princípios e diretrizes adotados pela própria Companhia – entre eles, a credibilidade, a ética, a transparência, a responsabilidade nos negócios e respeito no relacionamento com os seus parceiros e meio ambiente.

Fonte: Adaptado Formulário de Referência. (2021).

Ao observar a pesquisa de Garcia, Ciasca e Kao (2018), aonde eles analisaram o percentual das empresas que divulgavam algum relatório de informações socioambientais e também o percentual que divulgavam o IR, trazendo para a pesquisa atual aonde o percentual das empresas que não utilizam o IR é 63,63% e as que utilizam é 9,10%, podemos observar que a nossa aderência foi menor, vale ressaltar que nossa pesquisa abrange apenas o segmento da agricultura já a anterior abrange todo os setores no geral.

O estudo realizado por Bandeira (2021), entre 2012 a 2019 identifica o percentual de empresas listadas na B3 que aderiram ao Relate ou Explique dentre estas ela traz o percentual que 55,9 % divulgam informações não financeiras e 44,9% não divulgam mas justificam, ao analisar as justificativas apresentadas no estudo anterior podemos observar a semelhança nas justificativas apresentadas por essas empresas do segmento da agricultura dentre elas está “estão estudando a possibilidade e porque já desenvolvem ações sustentáveis”, ao comparar o percentual de aderência do estudo anterior e do atual observamos que o nosso sendo apenas de um segmento teve um percentual maior de aderência.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivo analisar a aderência do Relato Integrado pelas empresas listadas na B3 durante o período de 2017 a 2021, após realizar essa análise concluímos que o assunto ainda é bem recente pois teve sua obrigatoriedade de divulgação a partir de janeiro de 2021.

Dentre as 11 empresas analisadas encontramos o percentual 54,55% divulgaram algum relatório socioambiental em todo período analisado, 18,18% só realizaram a divulgação a partir de 2021 e 27,27% ainda não realiza a divulgação, mas entre total as empresas analisadas apenas 1 utiliza o IR como relatório não financeiro que corresponde ao percentual de 9,10%.

Ao realizar a comparação com dois estudos anteriores podemos observar que ao comparar com o estudo de Garcia, Ciasca e Kao período analisado 2017 nossa aderência foi menor do IR, mas com o estudo de Bandeira entre 2012 e 2019, nossa aderência foi maior de relatórios não financeiros, vale ressaltar que os dois estudos anteriores têm empresas de vários setores enquanto esse estudo possui apenas do segmento da agricultura.

Recomenda-se que novos estudos sejam realizados sobre esse tema tendo em vista que a obrigatoriedade da divulgação do Relato Integrado iniciou no ano de 2021.

REFERÊNCIAS

BANDEIRA, L. S. Evidenciação de relatórios não financeiros voluntários: por que empresas brasileiras não publicam Relatório de Sustentabilidade ou Integrado? In: VII CONFERÊNCIA SULAMERICANA DE CONTABILIDADE AMBIENTAL, 7, 2021, Evento online. Anais [...]. Sociedade e Contabilidade: Presente e Futuro do Desenvolvimento Sustentável, 2021. 368 p. Disponível em: www.csa.net.br. Acesso em: 13 jul. 2021.

BARDIN, L. Análise de conteúdo. 3. ed. Lisboa: Edições, v. 70, n. 1, p. 223, 2004.

BEUREN, I. M.; DA SILVA, M. Z.; MAZZIONI, S. Remuneração dos executivos versus desempenho das empresas. Revista de Administração FACES Journal, Belo Horizonte, 2014. Disponível em: <http://revista.fumec.br/index.php/facesp/article/view/1556/1472>. Acesso em: 13 jul. 2021.

BM&FBOVESPA, Novo valor: sustentabilidade nas empresas como começar, quem envolver e o que priorizar. 201

BRASIL, BOLSA E BALCÃO (B³). Sustentabilidade nas empresas: Conheça as iniciativas da B3 junto às empresas que valorizam o tema de sustentabilidade. 2021. Disponível em: http://www.b3.com.br/pt_br/b3/sustentabilidade/institucional/transparencia/transparencia.htm. Acesso em: 18 jul. 2021.

BRASIL, BOLSA E BALCÃO (B³). Transparência, Relate ou Explique. B3, 2021. Disponível em: http://www.b3.com.br/pt_br/b3/sustentabilidade/institucional/transparencia/transparencia.htm. Acesso em: 13 jul. 2021

BRASIL, BOLSA E BALCÃO (B³). Empresas listadas na B³, Setor de atuação. 2021. Disponível em: <http://bvmf.bmfbovespa.com.br/cias-listadas/empresas-listadas/BuscaEmpresaListada.aspx?segmento=Agricultura&idioma=pt-br>. Acesso em: 10 set. 2021.

BRYMAN, A. Social research methods. New York: Oxford. 2012.

CARVALHO, L. N. Especial 20 anos de ideia sustentável: relatórios de sustentabilidade. 2013. Disponível em: <https://ideiasustentavel.com.br/relatorios-empresariais-uma-agenda-que-se-renova/>. Acesso em: 23 ago. 2021.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). Resolução CVM nº 14, de 09 de dezembro de 2020 - Orientação Técnica 09 – Relato Integrado, 2020. Disponível em: <http://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/resolucoes/anexos/001/resol014.pdf>. Acesso em: 18 jul. 2021.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). Formulários de referência. 2009. Disponível em: www.cvm.gov.br. Acesso em: 18 jul. 2021.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. Métodos de pesquisa em administração. 7. ed. Cidade: McGraw Hill Brasil, 2013.

DIAS, L. Muito além dos números. Revista Capital Aberto, p. 54-56, 2009.

GARCIA, A. S.; CIASCA, D. N.; KAO, F. Relato integrado: um olhar nas produções acadêmicas e na sua implementação pelas empresas. In: XLII ENANPAD, Curitiba, Anais [...]. Curitiba, 2018.

GELBCKE, E. R. et al. Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2018.

GIL, A. C. Métodos e técnicas de pesquisa social. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COUNCIL (IIRC). A estrutura internacional para relato integrado, 2013. Disponível em: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-Portuguese-final-1.pdf>. Acesso em: 18 jul. 2021.

INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COUNCIL (IIRC). International <IR> Framework: January 2021. 2021. Disponível em: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/01/InternationalIntegratedReportingFramework.pdf>. Acesso em: 18 jul. 2021.

INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COUNCIL. Artigo para discussão: rumo ao relato integrado comunicar valor no século 21. 2011. Disponível em:

http://theiirc.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf. Acesso em: 18 jul. 2021.

KASSAI, J. R.; CARVALHO, N.; KASSAI, J. R. S. Contabilidade ambiental relato integrado e sustentabilidade. São Paulo: Atlas, 2019.

KASSAI, J. R.; CARVALHO, N. Relato integrado: a nova revolução contábil. Revista Fipecafi, 2014.

KOLK, Ans. A decade of sustainability reporting: developments and significance. Int. J. Environment and Sustainable Development, v. 3, n. 1, p. 51-64, 2004. Disponível em: <https://dx.doi.org/10.1504/IJESD.2004.004688>. Acesso em: 23 ago. 2021.

LEWIS, Alexander C.; CARDY, Robert L.; HUANG, Lulu SR. Institutional theory and HRM: A new look. Human resource management review, v. 29, n. 3, p. 316-335, 2019.

MARTINS, G. D. A.; THEÓPHILO, Carlos Renato. Metodologia da investigação científica. São Paulo: Atlas, p. 143-164, 2009.

MELLONI, G.; CAGLIO, A.; PEREGO, P. Dizendo mais com menos? Concisão de divulgação, completude e equilíbrio em relatórios integrados. Journal of Accounting and Public Policy, v. 36 n.3, p. 220-238. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2017.03.001>. Acesso em: 19 jul. 2021.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, CTG 09, de 26 de novembro de 2020. Diário Oficial da União. Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/norma-brasileira-de-contabilidade-ctg-09-de-26-de-novembro-de-2020-296458638>. Acesso em: 19 jul. 2021.

NOVAKI, D. Z.; MUNHOZ, A. O. S.; FAVATO, K. J.; SOUZA, A. N. M. O que é divulgado no relato integrado? uma análise das instituições financeiras listadas na [B]³. In: VII CONFERÊNCIA SULAMERICANA DE CONTABILIDADE AMBIENTAL, 7., 2021, Evento online. Anais [...]. Sociedade e Contabilidade: Presente e Futuro do Desenvolvimento Sustentável, 2021. 481 p. Disponível em: www.casca.net.br. Acesso em: 13 jul. 2021.

SEPLAG. Contas Regionais: Produto Interno Bruto de Mato Grosso em 2019. 2021. Disponível em: http://www.seplag.mt.gov.br/images/files/responsive/Planejamento/INFORMACOES_SOCIOECONOMICAS/PIB/contas_regionais_2019_C.pdf. Acesso em: 07 nov. 2021.

SLEWINSKI, Evelise; GONÇALVES, Marguit Neumann; SANCHES, Simone Leticia Raimundini. Determinantes da divulgação do relatório de sustentabilidade ou do relato integrado das empresas listadas na BM&FBovespa. In: CONGRESSO ANPCONT. Anais [...]. 2015. Disponível: <http://anpcont.org.br/pdf/2015/CUE313.pdf>. Acesso em: 18 jul. 2021.

RIO+20. Documento final da Conferência das Nações Unidas para o Desenvolvimento

Sustentável. 2012. Disponível em: <https://riomais20sc.ufsc.br/files/2012/07/CNUDS-vers%C3%A3o-portugu%C3%AAs-COMIT%C3%8A-Pronto1.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2021.

RUPLEY, K. H.; BROWN, D.; MARSHALL, S. Evolution of corporate reporting: From stand-alone corporate social responsibility reporting to integrated reporting. Research in Accounting Regulation, Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.racreg.2017.09.010>. Acesso em: 13 jul. 2021.

WAGATSUMA, M. N. P.; GARCIA, S. Análise dos elementos de conteúdo dos Relatórios Integrados do BNDES de 2017 a 2019. In: VII CONFERÊNCIA SULAMERICANA DE CONTABILIDADE AMBIENTAL, 7., 2021, Evento online. Anais [...]. Sociedade e Contabilidade: Presente e Futuro do Desenvolvimento Sustentável, 2021. 284 p. Disponível em: www.cscs.net.br. Acesso em: 13 jul. 2021.

WERLICH, A. L.; ROSA, F. S. O desempenho de práticas Environmental, Social and Governance em ambientes corporativos brasileiros. In: VII CONFERÊNCIA SULAMERICANA DE CONTABILIDADE AMBIENTAL, 7., 2021, Evento online. Anais [...]. Sociedade e Contabilidade: Presente e Futuro do Desenvolvimento Sustentável, 2021. 466 p. Disponível em: www.cscs.net.br. Acesso em: 13 jul. 2021.

YIN, R. K. Estudo de caso: planejamento e métodos. 4. ed. Tradução Ana Thorell, 2010.

Capítulo 3



10.37423/250209620

ONDE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS AINDA ERRAM : ANÁLISE CRÍTICA

José Luiz Nunes Fernandes

Universidade do Estado do Tocantins

Bárbara Ádria Oliveira Farias Fernandes

Universidade Estadual do Tocantins



Resumo: Artigo publicado em julho de 2016 pela Harvard Business Review chamou atenção pelo título, autores e argumentos. O título é: Onde as demonstrações financeiras ainda erram e os articulistas foram os professores-pesquisadores norte americanos H. David Sherman e S. David Young e os argumentos foram voltados a erros advindos da contabilidade contemporânea. Com o intuito de fomentar diálogos por meio de concordâncias e contra ditas buscou-se metodologia crítica no intuito de expressar os posicionamentos de autores reconhecidos como clássicos sobre os argumentos dos articulistas. Dos argumentos e contra argumentos foi possível concluir que, os autores, em parte, possuem razões quando expressam, por exemplo, a complexidade da regulamentação da contabilização da receita das empresas, porém outros argumentos não são suficientes para sustentar suas ideias, como quando criticam a subjetividade que permeia à avaliação de ativos e passivos ao valor justo o que requisita julgamento. Depreendeu-se também, e por unanimidade que os procedimentos em favor de uma contabilidade global respeitando as peculiaridades regionais favoreceu a qualidade da informação contábil.

Palavras Chave: Demonstrações Financeiras. Análise Crítica. Normatização Contábil

1.INTRODUÇÃO

No mês de julho de 2016 a revista *Havard Business Review* publicou artigo de autoria dos acadêmicos H. David Sherman e S. David Young intitulado: *Onde as demonstrações financeiras ainda erram*. Os autores são professores de Contabilidade nos Estados Unidos da América do Norte (EUA). Sherman é professor da D'Amore-McKim School of Business da Northeastern University e Young da INSEAD Business School.

Nas afirmações iniciais os autores destacam que, mesmo após diversas reformas a contabilidade continua obscura e que em um mundo perfeito, investidores, conselheiros e executivos têm plena confiança nas demonstrações contábeis das empresas e, com isso podem contar com as informações por meio de inteligentes estimativas, dos fluxos futuros de caixa, decisões sobre investir ou adquirir uma organização e, em consequência disso favorecer à alocação eficiente de capital.

Os autores entendem que, infelizmente isso não acontece e enumeram algumas razões: (i) As demonstrações contábeis dependem de estimativas e julgamentos e isso pode levá-las ao distanciamento da realidade, mesmo que haja boa fé; (ii) métricas financeiras usadas como padrão destinadas a comparações entre empresas podem não ser a melhor maneira de julgar o valor de uma empresa, especialmente as organizações inovadoras que atuam em segmento de maior dinamismo o que gera medidas extraoficiais causando seus próprios problemas, por fim; (iii) gestores encontram fortes motivos para alterar de forma deliberada as demonstrações contábeis.

Os autores insistem em expressar que, apesar do conjunto de reformas a contabilidade das empresas permanece obscura e que muitos encontram maneiras de burlar o sistema em meio do surgimento de plataformas online, e isso mudou drasticamente o ambiente competitivo para todas as empresas e expôs as deficiências dos tradicionais indicadores de desempenho.

A visão dos autores é de que o artigo aponta a evolução mais importante de relato financeiro nos últimos anos e, em particular, o impacto das normas internacionais de contabilidade voltadas ao reconhecimento de receitas, a proliferação de medidas de desempenho não oficiais e o valor justo de ativos, além de explorar a manipulação destrutiva dos relatórios contábeis no afã de apresentar, no curto prazo, melhores resultados. Os autores continuam expressando que o artigo intenciona reduzir essas práticas equivocadas e isso é significativo desafio aos profissionais de contabilidade.

O parágrafo anterior, em especial, justifica a realização desta pesquisa, pois o propósito deste trabalho não é fazer crítica contundente e destrutiva em relação ao trabalho dos autores, o qual merece

profundo respeito, e sim analisar de forma imparcial os argumentos com o objetivo de contribuir com melhor entendimento em relação as transformações e desafios hordiernos da ciência da Contabilidade.

2. DESENVOLVIMENTO

Os autores relatam o que denominam de problemas da contabilidade contemporânea e expõem seus entendimentos sobre cada um deles. Por meio discurso em voz reflexiva e usando, em grande parte, a terceira pessoa do plural esses problemas serão sintetizados.

2.1 PROBLEMAS

2.1.1 PADRONIZAÇÃO CONTÁBIL GLOBAL

Que em 2002 o mundo estava iniciando uma revolução na contabilidade cujo propósito, na visão dos autores, fora criar uma conjunto de normas internacionais com o objetivo de unir os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos nos Estados Unidos da América do Norte (GAAP – sigla em inglês) e as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS – sigla em inglês), esse último em processo de adoção pelos países da Europa.

Entende os autores que o processo de convergência, além ter estagnado, alterações substantivas pareciam improváveis, reconhecem também que ocorreu progresso nas informações contábeis, porém compreender o verdadeiro valor de uma empresa e comparar patrimônios e resultados entre as empresas de países economicamente diferentes são grandes desafios.

Os autores exemplificam as dificuldades em conciliar o resultado e patrimônio do GAAP com o IFRS e exemplificam que a empresa britânica Cadbury em 2009 registrou lucros com base nos procedimentos contábeis em IFRS de US\$ 690 milhões, porém essa mesma empresa quando adotou o GAAP os lucros totalizaram US\$ 594 milhões, quase 14% mais baixos. Como também o retorno sobre o patrimônio líquido da Cadbury em acordo com o GAAP foi de 9% e, de acordo com IFRS de 14%. Os autores entendem que essas diferenças são suficientes para mudar uma decisão de aquisição.

Ainda argumentam que a regulamentação das IFRS variam de um país para outro, de modo que cada país tem seu próprio sistema regulatório, e que em países emergentes e de crescimento rápido à aplicação das normas são de pouca eficiência e ainda realçam que nos diversos países a qualidade e independência do profissional de contabilidade também são desiguais. Repetem os autores que muitos países criaram sua própria versão do sistema IFRS ajustando as suas peculiaridades econômicas financeiras ao padrão oficial promulgado pelo International Accounting Standards Board (IASB) e citam

a Índia e a China como notáveis exemplos, como também países como Austrália e Canadá adotaram a versão completa das IFRS.

2.1.2 RECONHECIMENTO DA RECEITA

Ao avançar nos entendimentos dos autores, eles iniciam realçando a complexidade da regulamentação da contabilização da receita e exemplificam: Suponha a venda de um pacote de *software* por US\$ 30 milhões para uma empresa e no contrato prevê atualizações futuras não previstas no momento da venda, isso torna impossível determinar o lucro da transação.

Os autores expressam ainda que os atuais procedimentos do GAAP, quando não houver uma maneira objetiva de antemão de mensurar esses valores não é possível contabilizar as receitas até que todos os requisitos de atualização sejam entregues e seus custos reconhecidos e isso pode demorar alguns anos. Isso tem dificultado as empresas de *software* a redigir contratos de venda que contemplem atualizações de preços e outros serviços difíceis de estimar. Essas empresas podem até resolver problemas contábeis mas ficam comprometidas com a capacidade de adotar uma estratégia de pacote com maior atratividade e os autores enfatizam que o resultado é um sistema perverso em que as normas contábeis influenciam a maneira de fazer negócios ao invés de demonstrar o desempenho das empresas.

Ainda em relação aos desafios no reconhecimento da receita, os autores explicam que cada vez mais são usadas medidas não oficiais para demonstrar o desempenho financeiro, principalmente em relação as empresas que atuam em espaço virtual como Facebook, Twitter, Amazon, Alibaba etc.. e essas, ao pressentirem que os reconhecimentos contábeis tradicionais de mensuração de receitas e despesas não possibilitavam declarar o real valor dos seus negócios passaram à adotar formas alternativas de reconhecimento e exemplificam que, em 2015 o Twitter informou perda líquida em GAAP no montante de US\$ 521 milhões, por outro lado também ofereceu duas medidas de ganhos não GAAP : Ebitda ajustado de US\$ 557 milhões e lucro não GAAP líquido de US\$ 276 milhões.

Os autores amenizam suas propalações negativas quando anunciam que mudanças em futuro próximo deveriam acontecer (e aconteceram), tanto em relação ao GAAP quanto ao IFRS no sentido de corrigir deturpações no reconhecimento da receita e que as empresas que agregam produtos e serviços futuros reconheçam a receita no ano em que é auferida e os custos estimados e correlacionados.

Diante disso, os autores entendem que a mudança não vai eliminar completamente o problema já que os cálculos dos custos exigem julgamentos, o que possibilita erros e entendem que à medida em que

novos padrões de reconhecimento de receita forem sendo adotados os investidores devem examinar atentamente os pressupostos e métodos utilizados para estimativas de receitas e custos.

2.1.3 APURAÇÃO DO RESULTADO

Os autores iniciam admitindo que, embora as medidas de receitas não oficiais para muitos sejam novas, mas já há algum tempo empresas adotam outras medidas de mensuração do resultado que não as sugeridas pelo GAAP e IFRS, e exemplificam que a mais usada é o Ebitida (lucro antes dos juros, impostos, depreciação e amortização). Essa medida de desempenho é a favorita entre investidores, pois mostra o fluxo de caixa disponível para fazer frente as obrigações. Os autores destacam ainda que no setor de tecnologia outras medidas não GAAP são frequentemente utilizadas como *eyeball*, *page views* etc.. isso no afã de convencer analistas e investidores de que o negócio tem valor, apesar da ausência de lucros e, algumas vezes, até de receita.

Destacam os autores que, hodiernamente, a Lei Sarbanes-Oxley obriga as empresas que postam seus relatórios contábeis na bolsa americana conciliem os resultados não GAAP com os procedimentos do GAAP e das IFRS. A Comissão de Valores Mobiliários do Estados Unidos (SEC) exige divulgação em notas explicativas. Avançam quando dizem que as ações conciliatórias entre os resultados GAAP e não GAAP não resolvem o problema e destacam que medidas não oficiais representam melhores ganhos como no caso do Twitter que registrou prejuízo por ação ao adotar o GAAP no valor de US\$ 0,96 e no não GAAP afluou o lucro de US\$ 0,34 também por ação. Exemplificam ainda que a Amazon em 2015 apurou lucro GAAP de US\$ 0,34/ação e não GAAP de US\$ 4,14/ação.

Alertam para o fato de que as métricas alternativas são idiossincráticas, fora dos padrões normais, incomparáveis, portanto não permitindo comparações entre empresas, de modo que analistas e investidores devem tomar cuidados com a interpretação de medidas de lucros não oficiais e devem analisar acuradamente as notas explicativas.

2.1.4 CONTABILIZAÇÃO AO VALOR JUSTO

Os autores iniciam explicando existir duas medidas de valoração de ativos: (i) custo histórico; (ii) valores que esses ativos seriam vendidos hoje ou valor justo. Afirmam que, por muito tempo prevaleceu o custo histórico, hoje, porém, as empresas utilizam o valor justo para número crescente de ativos, com o propósito de que o balanço reflita fiel imagem da realidade econômica. Porém não existe unânime concordância em relação ao “valor justo” (aspas dos autores) face a subjetividade

existente no processo de mensuração, com isso surgiu desafios tanto para quem elabora como para quem usa as informações contábeis.

Destacam que no ápice da crise de 2008 ocorreu uma infinidade de adaptação de aplicação do valor justo pelas entidades: U.S Accounting Standards Boards, SEC, IASB etc...as quais surgiram com o objetivo de orientar auditores sobre a mensuração de ativos por meio do valor justo, porém não foi possível o alcance desse objetivo, pois o processo de medição é complexo, subjetivo e controverso.

Exemplificam o tratamanto contábil dado aos títulos gregos em 2011 pelos bancos europeus durante a crise da dívida pública grega. A baixa dos título variou de 21% a 51% caracterizando discrepância quando as grandes instituições financeiras da europa têm acesso ao mesmo dado de mercado como também são auditadas pelas mesmas empresas de auditoria. Se essas dificuldades surgiram com títulos negociáveis em bolsa, imagine como fica à avaliação ao valor justo de forma consistente aos intangíveis como patentes, pesquisa e desenvolvimento etc... Para complicar mais, as divulgações sobre ativos intangíveis são informadas de forma básica e a mensuração é sob pressupostos estimados.

2.1.5 AJUSTES GERENCIAIS

Os articulistas iniciam o texto expressando que os “esquemas” (aspasas nossas) de contabilidade praticados por contadores, diretores, analistas e investidores costumam estar concentrados nas informação de custos, e que gestores, por exemplo, podem deliberadamente aumentar a provisão para devedores duvidosos e com isso criar uma espécie de reserva oculta para períodos futuros, com isso inflar artificialmente os lucros. Podem ainda diminuir a provisão atrasando de propósito o reconhecimento da despesa no sentido de impulsionar o ganhos no presente. Afirmam que, em regra, a regulamentação da contabilidade tem enfraquecido a capacidade das empresas de manipular os relatórios contábeis e, nesse sentido o “esquema” mudou de lugar: decisões gerenciais as quais abastecem os relatórios gerenciais de curto e prejudicam os resultados no longo prazo.

Reconhecem que os procedimentos GAAP e IFRS mitigaram essas atividades, embora os ajustes de provisões não possam ser completamente eliminados. Enfatizam que os gestores gostam da flexibilidade contábil das reserva ocultas e que os auditores externos, dentro de certo limite, fazem vista grossa pelo fato de saberem que a empresa não corre risco de sofrer processo por subestimar lucros e o contrário é verdade: eles, os auditores, têm muito mais medo de subestimar os custos dos clientes e, assim, exagerar nos lucros.

No intuito de alicerçar seus comentários, os autores citam o estudo publicado no *Journal of Accounting and Economics* em que mais de 400 executivos *seniores* foram entrevistados sobre como reportavam seus lucros? Os pesquisadores pediram que os executivos imaginassem cenário em que a empresa estivesse prestes a perder a meta de lucros firmada para o trimestre. Dentro das limitações do GAAP, que escolhas poderiam fazer para atingir a meta?

O estudo revelou que os gestores tendem a manipular os resultados não pela forma como relatam o desempenho contábil tradicional, mas sim nos registros de suas ações operacionais, diante disso os executivos responderam : (a) 55% disseram que se estivesse aquém das metas de lucros atrasariam o início de um novo projeto; (b) 40% disseram que ofereceriam incentivos aos clientes para que comprassem mais naquele trimestre, assim se uma empresa tem excesso de capacidade, os gestores podem escolher aumentar a saída, possibilitando que os custos fixos de produção sejam diluídos melhorando, no curto prazo, a margem, como mostra um estudo no segmento automobilístico a seguir descrito.

Quando um grande número de carros não vendidos fica em estoque por longos períodos pode acontecer: (i) quebra de para-brisas; (iii) pneus rachados; (iii) baterias desgastadas etc.. A empresa tem necessidade de elevar os gastos com marketing, reduzir preços, financiamentos com 0% apenas para reduzir o estoque além de que, o ato de baixar o preço pode sacrificar o valor da marca de um fabricante de automóveis.

Depreende-se que essas ações ou esquemas são comuns e esses fatos não violam o GAAP ou a IFRS e, nesse cenário os executivos se sentem livres para agir com tranquilidade e o auditor nada pode fazer. Os autores ressaltam que, investidores e membros do conselho entendem que manipular decisões operacionais no intuito de relatar ganhos elevados no curto prazo introduz risco real de comprometer, no longo prazo, a continuidade da empresa.

Os autores entendem que para as demonstrações contábeis possam cumprir suas funções econômica e social devem revelar a verdade subjacente aos negócios e, na medida em que se desviam da verdade, o escasso capital continuará a ser mal distribuído, a riqueza e o emprego prejudicados, entendem também que não existe um modelo de relatório perfeito e totalmente confiável, mas reconhecer suas deficiências pode ajudar a lutar por esse ideal e na medida em que as empresas adotam decisões operacionais para aumentar artificialmente os números e o consequente desempenho – prática regular e difícil de detectar – a vigilância se torna vital.

Diante do que foi expresso entende-se existir massa crítica suficiente para avançar a pesquisa e dar sequência e explicações em relação a maneira ou modo que se entende adequado para disciplinar metodologicamente este trabalho.

3. METODOLOGIA

Análise crítica não significa necessariamente uma análise contrária e contundente ao texto original, e sim uma outra visão que poderá contribuir com melhor entendimento das ideias ou posicionamento dos autores. Nesse sentido Zeichner, (2008) explica que a metodologia intitulada de Análise Crítica tem o propósito de estimular reflexão sobre um tema ou entendimento de autores com o objetivo de desenvolver ou melhor explicar um tema voltado a uma área do conhecimento humano.

Para fomentar o diálogo com os autores centrais, buscamos inicialmente a obra clássica do Professor Sérgio de Iudícibus intitulada Teoria da Contabilidade onde o autor no prólogo expressa que a ciência e, principalmente , a pesquisa contábil estão sempre em constante evolução. Assim, nos últimos anos surgiram novas abordagens à Teoria da Contabilidade, que têm impacto sobre a prática contábil, desde que tais pesquisas e abordagens sejam baseadas em demonstrações contábeis derivadas de práticas e normas de bom nível.

Nos diálogos também se privilegiou o artigo acadêmico de Martins, Martins e Martins (2007), em que os autores fomentam reflexões quando dizem que a normatização contábil, assim como a própria contabilidade, tem sofrido um processo constante de evolução; mas também tem se mostrado como totalmente influenciável pela cultura, pela economia, pelo pensamento jurídico, pelo poder, pelos interesses em jogo etc..

Ainda para fomentar o diálogo ou troca de ideias com os autores centrais da pesquisa *(Sherman e Young)* usamos outros autores e privilegiamos artigos acadêmicos no afã de ratificar a metodologia denominada de “Análise Crítica”. Esses artigos estão devidamente referenciados no término deste trabalho.

4. ANÁLISE

Em seguida serão descritos os entendimentos e as contraposições sobre o que *Sherman e Young (2016)* expressam como erros do sistema de informação contábil. Nessa fase do trabalho não se tem intenção de firmar posições conclusivas, o que se deixou para a conclusão da pesquisa, e sim relatar o que pensam alguns clássicos sobre às assertivas dos autores do trabalho focal desta pesquisa.

4.1.1 PADRONIZAÇÃO CONTÁBIL GLOBAL

Sherman e Young (2016) reconhecem que o processo de convergência trouxe progresso quanto a qualidade da informação contábil, porém, dizem que compreender o verdadeiro valor de uma empresa e comparar patrimônios e resultados entre as empresas de países diferentes são grandes desafios. Os autores expressam existir dificuldades em conciliar o resultado e patrimônio do GAAP com o IFRS.

Ainda argumentam que a regulamentação das IFRS variam de um país para outro, de modo que cada país tem seu próprio sistema regulatório, e que em países emergentes e de crescimento rápido a aplicação das normas são de pouca eficiência e ainda realçam que nos diversos países a qualidade e independência do profissional de contabilidade também são desiguais

Nos entendimentos de Martins, Martins e Martins (207), o mundo mudou e os países criaram seus organismos de normatização da Contabilidade internos plurais e de direito privado, como a Alemanha e o Japão, fora é claro, de Inglaterra, Austrália e tantos outros. Mas, mesmo com tais órgãos individuais em cada país, há por parte dessa grande maioria um alinhamento às normas internacionais. Em muitos países ainda são realizados os balanços individuais, primários, das empresas de acordo com as normas internas de cada país (mesmo em se tratando de membros da União Europeia), mas os balanços consolidados são apresentados de acordo com as normas internacionais do IASB.

Iudícibus (2010) firma entendimento que, se não contraditório porém explicativo, quando diz que em relação ao usuário da informação contábil, ainda não se conhece cada modelo de decisão de cada usuário. Enquanto isso não for conseguido, não poderemos atender igualmente bem, em todo e a qualquer tempo, a todos os usuários.

Observa-se que o desafio levantado pelos autores voltado a compreender o verdadeiro valor de uma empresa e comparar patrimônios e resultados entre as empresas de países continua e é de difícil solução. Nesse sentido Iudícibus (2010) explica que não é somente um problema de mensuração, mas também de utilização de um critério de avaliação, para cada caso, diferenciado.

Ainda argumentam que a regulamentação das IFRS variam de um país para outro, de modo que cada país tem seu próprio sistema regulatório, e que em países emergentes e de crescimento rápido a aplicação das normas são de pouca eficiência e realçam que nos diversos países a qualidade e a independência do profissional de contabilidade também são desiguais. Iudícibus (2010) diz que não podemos esquecer que a contabilidade atua num contexto social e é influenciada por ele, ao mesmo

tempo em que o influencia, nesse sentido racionalidade e técnica são elementos importantes, mas não são os únicos e nem sempre as ações dos agentes são totalmente racionais.

Martins, Martins e Martins (2007) exploram as diferenças entre países, tanto em relação a Contabilidade como aos profissionais de Contabilidade, e firmam entendimento que nos países do direito romano (code law), o processo de normatização sempre foi a partir da lei, de cima para baixo, com pouca participação do profissional de contabilidade e menos ainda dos usuários da informação contábil; sempre privilegiou o credor, o fisco, o princípio do conservadorismo, a prevalência da forma e da orientação por meio do máximo de regras possível e exemplificam: Brasil, Portugal, Alemanha, Espanha, Suíça, Itália, Japão.

Continuam Martins, Martins e Martins (2007), nos países que adotam o direito consuetudinário (common law), o processo de normatização começou a partir dos profissionais de contabilidade, posteriormente passando a ter forte participação dos usuários (principalmente analistas), da academia, das empresas e sempre privilegiou o investidor em ações (usuário externo), o princípio da competência, a prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica e a orientação com base em princípios e não em regras e citam como exemplo os seguintes países: EUA, Inglaterra, França, Irlanda, Escócia, Austrália

Do argumento de Sherman e Young (2016) de que a regulamentação das IFRS variam de um país para outro, de modo que cada país tem seu próprio sistema regulatório e ainda realçam que nos diversos países a qualidade e independência do profissional de contabilidade também são desiguais. Depreende-se do dizem Martins, Martins e Martins (2007) e Iudícibus (2010) que os argumentos de Sherman e Young (2016) são naturais fazem parte do processo, pois estão intrinsecamente voltados de como o Direito influencia a visão da Contabilidade e do profissional de Contabilidade, onde destacam que em algumas regiões do planeta há maior influência do sistema regulatório Code Law e em outras do Common Law.

4.1.2 RECONHECIMENTO DA RECEITA

Ao evoluir, o trabalho incursiona aos desafios arguídos pelos autores e voltadas ao reconhecimento da receita os quais entendem ser ações complexas e desafiadoras e exemplificaram o caso da venda de um pacote de *software* por US\$ 30 milhões para uma empresa e no contrato prevê atualizações futuras não previstas no momento da venda, isso torna impossível determinar o lucro da transação e que os atuais procedimentos do GAAP, quando não houver uma maneira de antemão objetiva de

mensurar esses valores não é possível contabilizar as receitas até que todos os requisitos de atualização sejam entregues e seus custos reconhecidos.

Observa-se que a ideia dos normatizadores é ratificar o regime de competência associando as receitas e custos no mesmo período de tempo, porém Ludícibus (2010) reconhece não ser tarefa fácil e diz que é um tema complexo, pois a definição de receita tem-se fixado mais nos aspectos de quando reconhecer e em que montante do que a caracterização de sua natureza.

Por outro lado Martins, Martins e Martins (2007) entendem que reconhecer a receita e o consequente resultado nos contratos de longo prazo apenas quando do término da obra é, até hoje, a regra nacional para grande parte dos países do *code law* europeu. Não há apuração de lucro enquanto não se terminar a encomenda, mesmo que isso leve vários anos; na visão de muitos empresários isso é bom para fins fiscais. Já essa forma não é aceitável para o mercado acionário; falta de resultado nos primeiros anos e, quando se termina a obra, todo o resultado reconhecido de uma vez. Preferem os anglo-saxônicos a ideia de um resultado mesmo que aproximado, mas reconhecido durante a execução da obra, com os ajustes sendo feitos à medida que ela avança.

Portanto, o reconhecimento dos custos relacionados a receita sejam por aproximação, já fora sugerido há muito por Sprouse e Moonitz (1962) quando definiram que a receita de uma empresa durante um período de tempo representa uma mensuração do valor de troca dos produtos durante aquele período.

No intuito de solucionar o desafio da mensuração da receita quando o contrato de venda prevê atualização, Ludícibus (2010) diz que uma boa mensuração da receita exige que se determine o valor de troca do produto ou serviço prestado pela empresa e que esse valor de troca nada mais é do que o valor atual dos fluxos de dinheiro que serão recebidos, derivados de uma transação que produza receita e uma boa aproximação deste valor é o preço que vendedor e comprador chegaram ao acordo, porém deveria-se deduzir uma provisão pelo período de espera (juros), se existir.

O desafio arguído Sherman e Young (2016) pode ser melhor entendido e resolvido pelo conceito que Ludícibus (2010) quando diz que: receita é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo e em **determinado período de tempo** (negrito nosso) e que provoque acréscimo concomitante no ativo e patrimônio líquido. Diante disso, e na evolução do trabalho, a pesquisa prossegue no sentido de fomentar debate voltado a mensuração da apuração do resultado das empresas.

4.1.3 APURAÇÃO DO RESULTADO

Sherman e Young (2016) argumentam de forma negativa que medidas de mensuração do resultado (receitas) não oficiais ou não sugeridas pelo GAAP e IFRS são adotadas, e exemplificam que a mais usada é o Ebitida. Essa medida de desempenho é a favorita entre investidores, pois mostra o fluxo de caixa disponível para fazer frente as obrigações.

Destacam ainda que, hodiernamente, a Lei Sarbanes-Oxley obriga as empresas que postam seus relatórios contábeis na bolsa americana e que conciliem os resultados não GAAP com os procedimentos do GAAP e das IFRS e que as métricas alternativas são idiossincráticas, fora dos padrões normais, incomparáveis, portanto não permitindo comparações entre empresas, de modo que analistas e investidores devem tomar cuidados com a interpretação de medidas de lucros não oficiais e analisar acuradamente as notas explicativas.

Com entendimento de maior amplitude, Iudícibus (2010) firma que o sistema de informação contábil dentro da empresa deve ou deveria ser dimensionado para captar e registrar uma série bastante ampla de informações elementares, que poderiam ser agregadas, classificadas e apresentadas em vários subconjuntos, conforme o interesse particular de cada tipo de usuário e lembra que o objetivo básico da contabilidade pode ser resumido no fornecimento de informações econômicas para os vários usuários de forma que propiciem decisões racionais.

Em relação aos relatórios contábeis tradicionais os quais Sherman e Young (2016) se referem, Iudícibus (2010) diz ainda que esses deveriam ter poder preditivo e vir acompanhado de quadros informativos suplementares demonstrando informações históricas e preditivas sobre indicadores de vários usuários. Iudícibus (2010) finaliza sua análise crítica sobre idiossincrasia da informação contábil, quando expressa ter consciência da impraticabilidade de obedecer à definição ideal dos objetivos da Contabilidade, porém admite que tanto a academia como o profissional de Contabilidade estão atuando ardorosamente para conhecer melhor seus usuários.

4.1.4 CONTABILIZAÇÃO DO VALOR JUSTO

Sherman e Young (2016) centram seus inconformismos quanto a mensuração ao valor justo, em especial em relação a subjetiva que permeia a valorização de ativos e passivos e, em decorrência disso, os ferrenhos desafios, tanto para quem elabora quanto para quem usa as informações contábeis. Com visão macroeconômica, Martins, Martins e Martins (2007) explicam que nos países anglo-saxônicos esses são guiados pela filosofia do common law, do direito consuetudinário, do direito dos costumes,

onde se escreve o mínimo possível na lei e deixa-se aos julgadores a aplicação desse mínimo em casos particulares com base, agora, nos costumes, na tradição, na jurisprudência. Diante disso, não há preocupação em se deter em detalhes da lei, os julgadores é que têm que estar preparados para saber o que é que representa, perante a sociedade, em cada caso, o conceito de "justo".

Dentro dessa linha do *common law*, nada melhor também do que toda a normatização deve ser dominada por princípios, e não em detalhes. Só que isso passa a exigir julgamento, capacidade de interpretação, responsabilidade pela decisão de como contabilizar, do que aceitar na auditoria etc. Talvez daí a maior imagem do contador nesses países: profissão que assume riscos, que exerce julgamentos, que decide, que age visando a *true and fair view*, e não mero cumpridor das regras detalhadamente colocadas (Martins, Martins & Martins, 2007).

O Brasil, país onde ainda prevalece fortemente a filosofia *code law* a qual influencia sobre maneira a normatização da Contabilidade, em manifestação Silva, Santos, Koga e Barbosa (2014) observam não há plena aceitação do procedimento denominado de valor justo, o argumento é que se trata de uma mensuração a valores de saída pautada na perspectiva dos participantes do mercado sobre o valor do ativo ou passivo a ser avaliado. O fato é que, em maior ou menor grau, a definição do valor justo é realizada com base em critérios subjetivos.

No Brasil, como medida conciliatória a Lei nº 12.973/2014 permitiu o diferimento da tributação do ganho advindo da valorização ao valor justo, desde que o aumento no valor do ativo ou redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo. Caso seja evidenciado nessas subcontas, o ganho decorrente da avaliação ao valor justo será tributado à medida que o ativo for realizado, ou quando o passivo for liquidado ou baixado, e isso entende-se como avanço.

O entendimento de Ludícibus (2010), de que o grau de desenvolvimento das teorias contábeis e de suas práticas está diretamente associado, na maioria das vezes, ao grau de desenvolvimento comercial, social das cidades e nações, portanto cabe, em especial ao Brasil, estudos nesse desafio do trato, divulgação e estudos da subjetividade que necessita aplicação de julgamento e permeia a valorização de ativos e passivos ao valor justo.

4.1.5 AJUSTES GERENCIAIS

Quanto aos ajustes nos procedimentos gerenciais e os impactos na contabilidade das empresas os quais Sherman e Young (2016) denominam de esquemas e, dentre eles destacam provisões ajustadas

para mais ou para menos em acordo com o resultado que os gestores desejam alcançar. Admitem os autores que os procedimentos GAAP e IFRS mitigaram esses esquemas. Continuam expressando que essas ações ou esquemas são comuns e esses fatos não violam o GAAP ou a IFRS e, nesse cenário, os executivos se sentem livres para agir com tranquilidade e o auditor nada pode fazer. Sherman e Young (2016) continuam expressando que para as demonstrações contábeis possam cumprir suas funções econômica e social devem revelar a verdade subjacente aos negócios.

Iudícibus (2010) fomenta discussão quando diz que a decisão sobre o que é útil ou não para a tomada de decisões econômicas é, na prática, muito difícil de ser avaliado e isso exigiria um profundo estudo do modelo decisório de cada tipo de tomador de decisão que se utiliza de dados contábeis.

Ainda no contexto dos comentários de Sherman e Young (2016) descreve-se o que Martins, Martins e Martins (2007) versaram sobre os escândalos contábeis-empresariais os quais sacudiram o mundo, como o caso da Enron, Parmalat, Banco Santos e etc...Estudos profundos foram realizados concluíram que a filosofia subjacente a normatização contábil estavam adequadas. Na realidade, a única crítica foi de que precisava voltar a ser mais **principles oriented** do que vinha sendo. O problema não estava nas regras contábeis, mas sim no comportamento de algumas pessoas que, além de não seguir a filosofia da essência sobre a forma, cometeram fraudes. Problema de comportamento e caráter pessoais, não de normatização contábil.

Dentre as diversas maneiras de abordar a Contabilidade, Iudícibus (2010) destaca a Abordagem Ética onde expressa que a Contabilidade deveria apresentar-se como justa e não enviesada para todos os interessados. Ressalta ainda Iudícibus (2010), que essa abordagem por ser muito subjetiva, apresenta o perigo de, por comodismo, continuarmos aceitando, no estado em que encontram os atuais princípios de contabilidade.

Diante do que se versou, entende-se possível partir para a finalização da pesquisa, analisando e concluindo, sob a luz dos clássicos citados, cada um dos apontamentos que Sherman e Young (2016) identificaram onde as demonstrações financeiras ainda erram.

5. CONCLUSÃO

Resgata-se a memória do leitor que esta pesquisa não teve o *propósito de fazer crítica contundente e destrutiva em relação ao trabalho dos autores, e sim analisar de forma imparcial por meio de reconhecidos acadêmicos os argumentos construídos por Sherman e Young (2016), com o objetivo de*

contribuir com melhor entendimento em relação as transformações e desafios hordiernos da ciência social aplicada denominada de Contabilidade.

Quanto a padronização contábil em nível global, os autores reconhecem que houve progresso na qualidade das informações, porém compreender o verdadeiro valor de uma empresa e comparar patrimônios e resultados entre as empresas de países diferentes são os grandes desafios. Nesse sentido, reconhece-se como em parte procedente os arugmentos dos articulistas, porém autores clássicos explicam que não é somente um problema de mensuração, mas também de utilização de critério de avaliação diferenciado para cada caso. Ademais, lembram os clássicos, que não se pode esquecer que a contabilidade atua num contexto social e é influenciada por ele, ao mesmo tempo em que o influencia, nesse sentido racionalidade e técnica são elementos importantes, mas não são os únicos e nem sempre as ações dos agentes são totalmente racionais.

Em relação ao reconhecimento da receita, os articulistas evidenciam a complexidade da regulamentação. Os autores clássicos convidados a opinar criticamente reconhecem não ser tarefa fácil, e dizem que é um tema complexo, pois a definição de receita tem-se fixado mais nos aspectos de quando reconhecer e em que montante do que a caracterização de sua natureza. Diante disso, os clássicos concordam em grande parte com os autores do trabalho focal desta pesquisa, porém também firmam entedimentos de que a receita de uma empresa durante um período de tempo representa uma mensuração do valor de troca dos produtos durante aquele período.

No quesito voltado à apuração do resultado, Sherman e Young (2016) argumentam criticamente à adoção de medidas de mensuração do resultado (receitas) não oficiais são adotadas ou não sugeridas pelo GAAP e IFRS, e exemplificam que a mais usada é o Ebitida. Em contra dita, os clássicos consultados expressam que o sistema de informação contábil dentro da empresa deve ou deveria ser dimensionado para captar e registrar uma série bastante ampla de informações elementares, que poderiam ser agregadas, classificadas e apresentadas em vários subconjuntos, conforme o interesse particular de cada tipo de usuário e lembram que o objetivo básico da contabilidade pode ser resumido no fornecimento de informações econômicos para os vários usuários de forma que propiciem decisões racionais, e que na produção da informação a essência econômica deve superar a forma de como produzi-la.

Quanto ao Valor Justo subjacente a mensuração de ativos e passivos, Sherman e Young centram seus inconformismos quanto a subjetividade que permeia a valorização e, em decorrência disso, os desafios são expressivos, tanto para quem elabora como para quem usa as informações contábeis. Os autores

clássico consultados entendem que a visão crítica dos articulistas não tem razão de ser e exemplificam que, nos países anglo-saxônicos guiados pela filosofia do common law, do direito consuetudinário, onde se escreve o mínimo possível na lei e deixa-se aos julgadores a aplicação desse mínimo em casos particulares com base, agora, nos costumes, na tradição, na jurisprudência. Diante disso, não há preocupação em se deter em detalhes da lei, os julgadores é que têm que estar preparados para saber o que é que representa, perante a sociedade, o conceito de "justo" em cada caso e daí, destaca-se que nesses países, a imagem do contador é maior: profissão que assume riscos, que exerce julgamentos, que decide, que age visando a *true and fair view*, e não mero cumpridor das regras detalhadamente colocadas.

Em relação aos ajustes nos procedimentos gerenciais e os impactos na contabilidade das empresas os quais Sherman e Young (2016) denominam de “esquemas” e, dentre eles destacam provisões ajustadas para mais ou para menos em acordo com o resultado que desejam alcançar. Porém, os articulistas admitem que os procedimentos GAAP e IFRS mitigaram esses esquemas. Os clássicos consultados como contraditores reconhecem a magnitude desses ajustes enviesados e concordam com Sherman e Young e expressam que a contabilidade deveria apresentar-se como justa e não enviesada para todos os interessados e que essa abordagem é desafiadora e de extrema subjetividade.

Por fim, o título do trabalho de Sherman e Young (2016) grafado como: Onde as demonstrações financeiras ainda erram, quando usa o advérbio de tempo “ainda” pode ser interpretado como existir inúmeros incontáveis acertos e ainda ter, na concepção dos autores, poucos erros, como os evidenciados na pesquisa, porém os autores clássicos consultados não são unânimes ao que os articulistas denominam de erro.

Reconhece-se como limitação desta pesquisa à análise crítica temporal de trabalho produzido em 2016, de modo que sugere-se novos estudos em pesquisas que expressam críticas, mesmo que construtivas, sobre a contabilidade, porém em tempos hodiernos.

REFERÊNCIAS

Iudícibus, S. de. (2010). Teoria da Contabilidade. São Paulo, Atlas.

Martins, E., Martins, V.A.; Martins, E.A. (2007). Normatização contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC. RIC/UFPE - Revista de Informação Contábil. v 1, no 1.

Sherman, H.D., Young, S.D. (2016). Onde as demonstrações financeiras ainda erram. Harvard Business Review, v.94. n 07.

Silva, C.L.P. M, da.; Santos, M.A.C. dos.; Koga, G.H.; Barbosa, R.A.C. (2014). Tributação e IFRS no Brasil: alterações na legislação do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e da COFINS, trazidas pela Lei nº 12.973/2014. Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros. Brasília-DF, v.01, n.01, p.393-422.

Sprouse, R.T., Moonitz, M. (1962). A tentative set of broad accounting principles for business enterprises. Accounting Research, New York: AICPA, n 3, p.46.

Zeichner, K.M. (2008). Uma análise crítica sobre a "reflexão" como conceito estruturante na formação docente. Revisão & Síntese - Educ. Soc. 29 (103).

Capítulo 4



10.37423/250209715

FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL A PARTIR DA LRF E SEUS IMPACTOS NAS FINANÇAS DOS PEQUENOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS: UM ENFOQUE NA EDUCAÇÃO

Angelo Alves da Silva

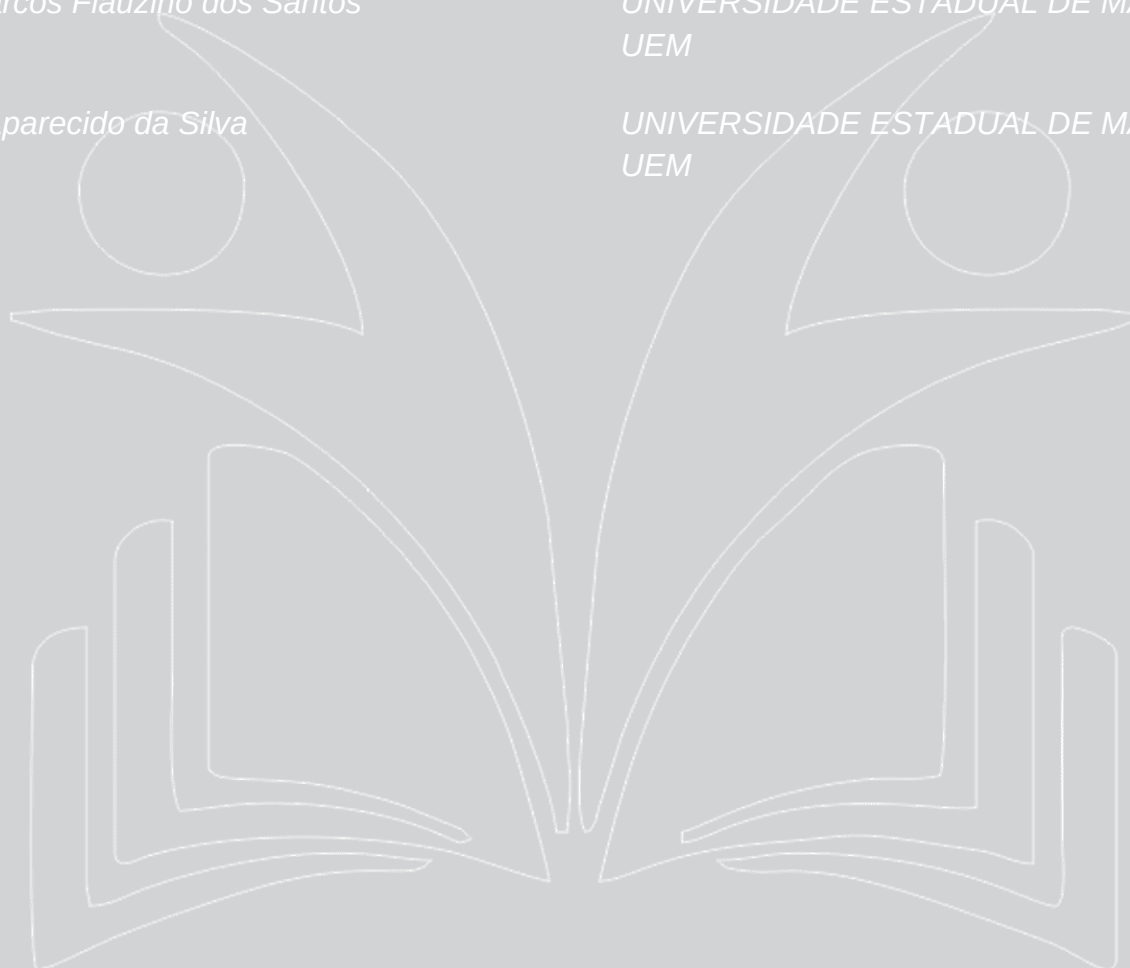
UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MARINGÁ -
UEM

Antonio Marcos Flauzino dos Santos

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MARINGÁ -
UEM

Edmilson Aparecido da Silva

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MARINGÁ -
UEM



Resumo: Este estudo tem por objetivo analisar e descrever os impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) no aumento ou diminuição das variáveis observadas nas finanças dos pequenos municípios brasileiros, com enfoque na destinação de recursos orçamentários à Educação. A fundamentação teórica foca o federalismo fiscal, a LRF e a Educação no Brasil. A metodologia evidencia uma pesquisa exploratória e descritiva; de natureza aplicada; de abordagem quantitativa porque os dados coletados são mensurados com o uso de técnicas estatísticas; de procedimentos técnicos bibliográfica e *ex-post-facto*; de ambiente documental pela utilização de um banco de dados oficial; e, por fim, de abordagem indutiva. Os resultados revelam que no âmbito dos 2.359 municípios brasileiros pesquisados, de portes pequeno 1 e pequeno 2, ficou evidente que a LRF provocou vários impactos nas finanças dos pequenos municípios brasileiros, mas não houve homogeneidade de comportamento após o advento da LRF. Houve municípios em que as aplicações de recursos públicos na Educação aumentaram significativa, moderada ou timidamente; e, ainda em outros, diminuíram significativa, moderada ou timidamente, não demonstrando um padrão uniforme. A heterogeneidade das finanças dos pequenos municípios brasileiros, antes da LRF, dentre os quais alguns se apresentavam equilibrados e outros endividados, infere-se que nos equilibrados os impactos da Lei foram positivos no sentido de aumentar os recursos para a Educação, já nos endividados os gestores temendo a responsabilidade de seus atos, diminuíram valores do orçamento para a Educação no intuito de equilibrar as contas públicas.

Palavras-chave: LRF; Federalismo Fiscal; Educação; Finanças Municipais.

1. INTRODUÇÃO

A sociedade brasileira tem exigido, no decorrer das últimas décadas, cada vez mais das instituições governamentais, um melhor desempenho em suas atribuições e uma justa e adequada aplicação dos recursos públicos. O controle legal das contas de receitas e despesas orçamentárias e sobretudo o controle social têm sido ferramentas relevantes para avançar nas questões éticas e morais no trato do dinheiro do cidadão contribuinte.

A educação na Constituição Federal (CF), carta magna da nação, está integrada nos direitos e deveres sociais do Estado e da família. Em seu art. 205, estabelece que: “Será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”. Ao inferir a extrema importância da educação no contexto social, direito dos cidadãos, a Constituição Federal determina de forma clara e objetiva, em seu artigo 212, que: “A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito por cento, e os estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino”. A Lei nº 13.005, de 25 de junho de 2014, aprovou o Plano Nacional de Educação, que na vigésima meta, versa sobre o financiamento em educação, no qual prevê ampliação do investimento público em educação para 10% do Produto Interno Bruto (PIB) até 2024.

Além das vinculações constitucionais de recursos orçamentários para a **Educação**, a gestão dos recursos públicos sofreu relevantes mudanças com a implementação da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, chamada **Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)**. Essa Lei trouxe novos princípios de aplicabilidade, controle e programação das contas públicas, prevendo punições fiscais e penais para os gestores públicos que não se adequassem às novas normas, com a intenção também de proporcionar maiores investimentos em serviços públicos demandados pela sociedade.

Diante desse contexto, a presente pesquisa tem-se como preocupação central a seguinte indagação: Quais os impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) no aumento ou diminuição das variáveis observadas nas finanças dos pequenos Municípios Brasileiros no período de 2001 a 2005 (*depois da LRF*) em relação ao período de 1996 a 2000 (*antes da LRF*), especificamente na função de governo **Educação**? Visando responder esta situação problemática levantada, o presente estudo tem por objetivo analisar e descrever os impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) no aumento ou

diminuição das variáveis observadas nas finanças dos pequenos municípios brasileiros, com enfoque na destinação de recursos orçamentários à **Educação**.

A busca da resposta à pergunta levantada no “problema de pesquisa” e o objetivo geral estabelecido aguça o interesse não apenas de pesquisadores e profissionais que atuam na área pública, mas também do cidadão comum, aquele que exercita seu direito de cidadania no trato da coisa pública. Tal fato se deve pela preocupação social com a aplicação do dinheiro público na **Educação** por se tratar de uma rubrica orçamentária expressiva no orçamento dos municípios brasileiros e considerado prioridade por todos os segmentos da sociedade.

Espera-se, destarte, que os resultados deste estudo forneçam importantes subsídios para os vários segmentos da sociedade brasileira, para o universo acadêmico, para os executivos e os profissionais da área de gestão pública e para o cidadão comum no exercício de sua cidadania no trato das contas públicas.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL

Segundo Almeida (2001, p. 14), federalismo “[...] pode ser entendido como um conjunto de instituições políticas que dão forma à combinação de dois princípios: autogoverno e governo compartilhado (*self rule plus shared rule*)”. Ainda para a autora, “A federação é, assim, uma forma de organização política baseada na distribuição territorial de poder e autoridade entre instâncias de governo, constitucionalmente definida e assegurada, de tal maneira que o governo nacional e os subnacionais são independentes nas suas esferas próprias de ação”. Assim sendo, no Brasil as esferas de governo são constituídas em nível federal, estadual e municipal.

Apresentados os conceitos de federalismo, discute-se neste tópico, sobre federalismo fiscal no Brasil, conceituando-o, situando-o nos âmbitos econômico e constitucional e também apresentando seus desafios e perspectivas tendo como fonte a Coletânea de 2016, publicada pelo Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP), e a FGV Projetos, volume 4.

Federalismo fiscal no Brasil no contexto econômico: As regras da relação federativa no Brasil foram herdadas de dois períodos históricos: uma parte do período militar e outra parte construída ou adaptada após a redemocratização. A parcela herdada do período militar, como o arranjo do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), só funcionava em um modelo político centralizado, pois

dependia da centralização de poder nas mãos do Executivo Federal, representado pelo Ministério da Fazenda, que impunha as regras e os representantes estaduais não tinham poder para desafiá-las.

A partir do momento em que houve democratização e descentralização do poder, tornou-se inviável a gestão “cooperativa” e “consensual”. As características de nossa democracia estimulam forte conflito distributivo entre diferentes grupos de interesse, os quais são organizados em bases sociais, profissionais, ideológicas, religiosas, entre outras. Os problemas federativos são mais uma dimensão desse conflito, tendo as regiões, estados e municípios como núcleo de organização dos interesses conflitantes.

Nos últimos tempos, o federalismo fiscal no Brasil no contexto econômico desperta conflitos de interesses entre as mesmas ou diferentes esferas de governos relacionados a questões como: redução da alíquota interestadual do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) para coibir a Guerra Fiscal entre os Estados da Federação; descrédito dos governos em promover a implantação de infraestrutura de modais de transportes e logística; disputa entre os Estados e Municípios no tocante às regras de distribuição dos royalties do petróleo; incentivo a Zona Franca de Manaus (ZFM) que sobrevive graças a seus beneficiários que não querem perder privilégios; o Fundo de Participação dos Estados (FPE) é um bom exemplo de conflito distributivo do federalismo fiscal no Brasil; situação similar ocorre com o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), havendo muito o que melhorar; e, por fim, o federalismo fiscal no Brasil no contexto econômico envolve ainda a renegociação das dívidas dos Estados junto à União.

Diante do exposto, fica claro que esta é a manifestação de uma sociedade em situação de forte conflito distributivo, cada um tirando para si o que pode, prevalecendo o interesse individual em detrimento do interesse coletivo.

Federalismo Fiscal no Brasil no âmbito constitucional: Neste tópico, aborda-se a guerra fiscal como sendo aqueles benefícios fiscais concedidos pelos estados à revelia da Constituição Federal, o que se configura como uma realidade gravíssima no Brasil, onde a primeira (principal) causa advém de dois fatores: 1º) O fato de sermos uma federação assimétrica, no sentido de termos muitas desigualdades regionais; 2º) O fato de sermos uma federação cooperativa imperfeita e ineficiente, em que faltam a interferência e a força da União para coordenar ações que promovam isonomia e oportunidades iguais para as regiões desiguais que integram o país.

A segunda causa diz respeito ao modo como o Brasil tributa o consumo dos produtos (direta ou indiretamente), que é dividido entre a União, Estados e Municípios. Um bom exemplo de conflito do federalismo fiscal no Brasil no âmbito constitucional é o ICMS, que tem nítido caráter nacional, mas é de competência dos Estados.

Afinal, qual é o problema do ICMS, de caráter nacional, ser de competência dos Estados? O problema reside no fato de que o cidadão que compra uma mercadoria em um Estado "B" pode estar financiando o Estado "A", que produziu essa mercadoria por meio de incentivos ilegítimos, ou seja, como o nosso sistema de cobrança do ICMS é na origem, a mercadoria, quando sai do Estado "A" para o Estado "B", vem carregada de crédito do imposto que supostamente foi pago na origem (Estado "A"). Essa mercadoria, que vai ser consumida no Estado "B", vai gerar menos imposto para o Estado de consumo "B" do que para o Estado de origem "A". E o problema não está na tributação na origem, haja vista que uma mudança para o destino também não resolve a questão, pois ela é incompatível com um mercado integrado como o brasileiro.

Desafios e perspectivas para o federalismo fiscal no Brasil: Um dos piores problemas da crise federativa fiscal no Brasil é a chamada “guerra fiscal”. Cabe aqui um parêntese para distinguir dois termos que comumente se confundem: a *competição fiscal* e a *guerra fiscal*. Na competição fiscal, há obediência às leis vigentes e os custos envolvidos na atração dos investimentos são assumidos por quem concede o benefício; na guerra fiscal, as normas legais são desobedecidas, os custos são total ou parcialmente transferidos para terceiros, e não há mecanismos eficazes para aplicar sanções que inibam a prática.

As causas da atual guerra fiscal têm origem em um problema regional brasileiro, representado pelas disparidades regionais de desenvolvimento por falta de uma política que visasse à elaboração e à implementação de uma nova estratégia para reduzir essas disparidades regionais. Com isso, os conflitos tornaram-se mais intensos, restando aos governadores o único poder que tinham na mão, o poder da caneta para atrair investimentos de empresas mediante a concessão de benefícios do ICMS.

Destaca-se três principais pontos com relação aos grandes desafios a serem enfrentados na busca de soluções para o federalismo fiscal brasileiros. São eles:

- ❖ Primeiro ponto: conflito regional – o conflito regional tem que ser resolvido através de uma política nacional, não pode partir dos Estados. Especialistas da área defendem uma nova estratégia, na qual infraestrutura, educação e tecnologia assumem prioridade e demandam uma mistura de investimentos públicos com financiamento das agências oficiais de crédito e

incentivos fiscais do governo federal. A nova solução para esse conflito antigo precisa de uma política nacional de desenvolvimento regional com a universalização da alíquota do ICMS.

- ❖ Segundo ponto: buscar uma nova solução para o velho conflito entre centralização, descentralização e reformas sociais, o qual foi assumindo novas facetas, não tendo sido ainda possível encontrar uma solução equilibrada para tanto.
- ❖ Terceiro ponto: encontrar solução para os novos desafios que a urbanização das cidades trouxeram para a qualidade da gestão pública no contexto de nosso federalismo.

Diante desse panorama de desafios e perspectivas, a busca de soluções para as questões apontadas deve fazer parte de um debate nacional que tenha por objetivo a construção de um novo modelo de federalismo fiscal.

2.2 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei de responsabilidade fiscal – Lei complementar nº 101 de 04 de maio de 2000 – disponível em: <www.planalto.gov.br>, surge como delineadora do cumprimento das novas exigências quanto às finanças públicas previstas no nível de todas as esferas públicas: federal, estadual e municipal. Seu surgimento se dá por variáveis fatores que conduziram a instituição desta lei às vistas de nortear igualmente todas as administrações públicas, ficando estas ligadas diretamente à espécie de um novo código de conduta, desta vez impondo uma maior responsabilidade dos que governam. Nesse sentido, a LRF não somente norteia, especifica e ajusta a situação fiscal de todas as esferas governamentais do Brasil, mas exige também a transparência pública em todos seus setores, perfazendo compromissos da gestão para com a sociedade eleitora.

Seu objetivo principal está expresso no seu artigo 1º, que estabelece: "Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição".

Baseado neste artigo verifica-se que o objetivo principal da Lei de responsabilidade fiscal é buscar o equilíbrio fiscal, busca essa feita pelas restrições impostas pelo próprio conteúdo desta Lei que dentre outras formas, impõe o não crescimento da despesa via fixação de limites para os gastos com pessoal e endividamento. Estas contenções já levam a impor, via de fatos, que para projetar, precisa planejar. Esse objetivo é um combate para evitar que continuem os déficits públicos constantes e contínuos das administrações públicas, além de com esse controle não somente partir para a busca do equilíbrio financeiro, mas também reduzir a “herança” da dívida pública já deixada pelos anos passados, mantendo desde então limites máximos para dívidas feitas e observância constante do cumprimento das passadas.

A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF –, que completa dezoito anos no ano de 2018, tem se revelado uma ferramenta jurídica para manter as finanças públicas brasileiras em ordem. Para tanto, exigiu mudanças políticas, sociais e institucionais na gestão do Estado brasileiro.

2.3 A EDUCAÇÃO NO BRASIL

A educação é considerada um dos direitos fundamentais do homem e está garantida legalmente em quase todos os países do mundo. Essa conquista é decorrente da compreensão que se desenvolveu ao longo dos últimos séculos, de que a educação é um dos mais importantes elementos na conquista da cidadania, tendo em vista ser um dos requisitos básicos para que o indivíduo possa ter acesso aos bens culturais disponíveis na sociedade.

No artigo 6º da Constituição Federal consta que “São direitos sociais a educação, à saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e a infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição”. Ao tratar especificamente da educação, o artigo 205 estabelece que: “A educação, direito de todos e dever do Estado e da Família, será promovida com a colaboração da sociedade, visando o pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”.

Destarte, não é só na Constituição que o direito à educação está posto. A Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB), em seu artigo 5º, assinala que: “O acesso ao ensino fundamental é direito público subjetivo, podendo qualquer cidadão, grupo de cidadãos, associação comunitária, organização sindical, entidade de classe ou outra legalmente constituída, e, ainda, o Ministério Público para exigi-lo.”

O financiamento da educação é proveniente de recursos oriundos dos impostos transferidos pela União aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios a fim de assegurar o atendimento às necessidades do ensino obrigatório de acordo com o plano nacional de educação, tendo já estabelecido em Lei os percentuais para cada ente federado, e uma determinada fatia desses valores arrecadado. Em confirmação a esse exposto, o artigo 212 da CF determina: “A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção do ensino”.

A LDB também contempla a distribuição dos recursos financeiros, quando, no artigo 68 esclarece:

Art. 68. Serão recursos financeiros públicos destinados à educação os originários de:

I – receita de impostos próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios;

II – receitas de transferências constitucionais e outras transferências;

III – receita do salário-educação e de outras contribuições sociais;

IV – receita de incentivos fiscais;

V – outros recursos previstos em lei. (BRASIL, Lei 9394/96, art. 68, incisos, I, II, III, IV e V).

Essa organização do sistema educacional brasileiro caracteriza-se pela divisão de competências e responsabilidades entre a União, Estados e Municípios, o que se aplica ao financiamento e à manutenção dos diferentes níveis, etapas e modalidades da educação e do ensino, bem como a maneira, percentuais e as fontes de recursos financeiros destinados à educação.

Esses aspectos legais demonstram que o cidadão tem direito à educação e o Estado tem a obrigação de ofertá-lo. Em uma visão democrática e participativa, aponta que o cidadão tem o compromisso de conhecer e se envolver no processo educacional ao qual está inserido. A educação proporciona uma perspectiva de mudança e transformação na sociedade e o fator comum para essa possibilidade é a participação, a qual se relaciona com o envolvimento da comunidade escolar, que deve se perceber como sujeito no processo educacional.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Em relação aos objetivos, a pesquisa ora proposta se enquadra como **exploratória e descritiva**. Exploratória, porque permite ao pesquisador verificar quais os impactos da LRF no aumento ou diminuição das despesas orçamentárias destinadas à Educação dos pequenos municípios brasileiros. Descritiva, porque descreve os impactos da LRF no aumento ou diminuição das despesas direcionadas à Educação. No tocante à natureza, trata-se de uma pesquisa **aplicada**, porque gera conhecimentos com relação aos impactos da LRF no aumento ou diminuição das despesas observadas na Educação feitos pelos pequenos municípios do Brasil.

A abordagem é, *a priori*, **quantitativa**, porque os dados e as evidências coletados são mensurados com o uso de técnicas estatísticas. Na ótica dos procedimentos técnicos, esta pesquisa é **bibliográfica e ex-post-facto**. Bibliográfica, porque tem-se como fonte de dados material já publicado em livros, artigos científicos e materiais disponibilizados na internet. Ex-Post-Facto, porque realiza os “experimentos” depois dos fatos, cujas variáveis, por sua natureza, não são manipuláveis à vontade do pesquisador,

segundo Gil (2011, p. 54): “...é pesquisa *ex-post-facto*, porque já ocorreram suas manifestações ou porque são intrinsecamente não manipuláveis”.

No que se refere ao ambiente de pesquisa, este estudo se caracteriza como **documental** com dados secundários, realizada com a utilização de um banco de dados oficial extraído do seguinte site: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br>. No quesito método de abordagem, admitiu-se o **método indutivo**, que no entendimento de Lakatos e Marconi (1991, p. 47), significa: “Indução é um processo mental por intermédio do qual, partindo de dados particulares, suficientemente constatados, infere-se uma verdade geral ou universal, não contida nas partes examinadas.”

Ao considerar as especificidades e o desenho proposto, as **limitações desta pesquisa** referem-se apenas ao estudo da função de governo "Educação". As limitações alcançam também os 1.908 municípios classificados como “Pequenos 1” e 451 municípios “Pequenos 2”; distribuídos nas cinco regiões brasileiras, totalizando 2.359 municípios brasileiros pesquisados.

Para **delimitação da pesquisa** admitiu-se a classificação da Secretaria Nacional de Assistência Social denominada “Política Nacional de Assistência Social - PNAS/ 2004” (*on line*) da seguinte forma: Municípios pequenos 1: com população até 20.000 habitantes e Municípios pequenos 2: com população entre 20.001 a 50.000 habitantes. Abrange todas as regiões do país: Norte, Nordeste, Centro-Oeste, Sudeste e Sul. Compreende a esfera de governo Municipal e foca a função de governo "Educação".

A **coleta de dados** foi realizada por meio do site da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), e consistiram nas informações disponibilizadas referente às contas anuais declaradas por cada município. Os dados utilizados compreende o interstício de tempo de 5 (cinco) anos antes e 5 (cinco) anos após a LRF, haja vista o advento do Plano Real, em 1994, cujos dados orçamentários anteriores ao Plano Real, considerando a inflação vivida no Brasil, ficaria muito difícil e até irreal qualquer tentativa de comparação e tratamento estatístico de valores de poderes aquisitivos e de moedas diferentes.

Para **tratamento estatístico** dos dados orçamentários divulgados pelo FINBRA foram retirados da amostra os municípios que apareciam zerados, os municípios que não participavam de todos os anos da série temporal e os municípios que foram criados nos últimos anos e não existiam nos anos iniciais da análise, chegando-se ao panorama descrito na tabela 1.

Categoria	Pequenos 1	Pequenos 2	TOTAL
Norte	43	13	56
Nordeste	369	147	516
Centro Oeste	167	29	196
Sudeste	680	163	843
Sul	649	99	748
TOTAL	1.908	451	2.359

Tabela 1 – Municípios classificados por categoria conforme o PNAS/ 2004 e por regiões.

Como pode-se observar na tabela 1, do universo de 5.570 municípios (última estatística brasileira), na presente pesquisa contempla-se **2.359** municípios pelas razões explicitadas.

Para o desenvolvimento desta pesquisa, formulou-se 2 (duas) **hipóteses** (H_0 e H_1) a serem testadas, conforme descrito no quadro 1.

HIPÓTESES DA PESQUISA	
Hipótese H_0 :	O atendimento aos quesitos obrigatórios constantes da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) PROVOCARAM uma homogeneidade de comportamento das variáveis observadas nas finanças dos Pequenos Municípios Brasileiros, no período de 2001 a 2005 (depois da LRF), em relação ao período de 1996 a 2000 (antes da LRF), especificamente nas despesas orçamentárias com a função de governo EDUCAÇÃO .
Hipótese H_1 :	O atendimento aos quesitos obrigatórios constantes da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) NÃO PROVOCARAM uma homogeneidade de comportamento das variáveis observadas nas finanças dos Pequenos Municípios Brasileiros, no período de 2001 a 2005 (depois da LRF), em relação ao período de 1996 a 2000 (antes da LRF), especificamente nas despesas orçamentárias com a função de governo EDUCAÇÃO .

Quadro 1 – Hipóteses da pesquisa.

Para o **tratamento estatístico** dos dados orçamentários extraídos do banco de dados disponível no site http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/contas-anuais (FINBRA – Finanças do Brasil – Dados Contábeis dos Municípios), utilizou-se o **software estatístico “R Project”**. Os referidos dados foram analisados através das técnicas da estatística descritiva, principalmente por meio de gráficos **“box plot”**.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Ao identificar as causas que podem explicar o fato de a LRF ter ou não provocado aumento ou diminuição das variáveis observadas nas finanças dos pequenos municípios brasileiros, buscou oferecer uma contribuição ao desenvolvimento positivo da pesquisa. Nesse particular, baseou-se na

ideia de que a informação em si não tem valor intrínseco e, portanto, torna-se necessário verificar se a LRF teve o efeito como se imaginou nas hipóteses formuladas e se os gestores públicos conseguem encontrar nela o apoio necessário à melhoria de suas decisões.

4.1 APRESENTAÇÃO DOS DADOS CONTÁBEIS DOS PEQUENOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS

Os dados utilizados foram extraídos do site http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/contas-aneis (FINBRA – Finanças do Brasil – Dados Contábeis dos Municípios).

Admitiu-se a média de valores das rubricas orçamentárias da função de governo EDUCAÇÃO das cinco regiões brasileiras, respectivamente dos Municípios Pequenos 1, com população até 20.000 habitantes; Pequenos 2, com população entre 20.001 a 50.000 habitantes; conforme classificação da Secretaria Nacional de Assistência Social denominada “Política Nacional de Assistência Social - PNAS/2004” (*on line*). A correção feita considera a inflação registrada pelo IGP-DI/FGV, cujos valores foram atualizados monetariamente para o ano 2000, data base da vigência da LRF. A tabela 2 evidencia os dados contábeis dos pequenos municípios brasileiros referentes às despesas orçamentárias com a EDUCAÇÃO antes da LRF; e a tabela 3 após a sua vigência.

REGIÃO	EDUCAÇÃO	1999	1997	%	1999	%	1999	%	2000	%	SOMA
NORTE	PEQUENO 1	876.308,03	841.374,13	24,69%	1.189.584,72	42,67%	1.181.224,86	-1,63%	1.181.786,00	0,89%	6.089.268,63
	PEQUENO 2	1.878.887,79	1.602.102,82	1,43%	2.899.913,22	62,28%	2.808.814,08	11,80%	3.263.821,00	16,50%	12.963.838,68
NORDESTE	PEQUENO 1	1.121.735,72	788.919,49	-31,53%	1.822.434,57	111,25%	1.875.180,38	3,25%	1.402.344,00	-16,29%	6.589.721,86
	PEQUENO 2	1.866.629,02	1.781.079,43	-10,84%	3.182.413,03	81,28%	3.278.836,88	3,04%	3.468.136,00	2,28%	13.787.080,03
CENTRO-OESTE	PEQUENO 1	888.519,54	839.806,48	-16,89%	1.292.890,17	63,93%	1.240.588,34	-4,07%	1.408.933,00	13,87%	6.780.881,51
	PEQUENO 2	2.517.999,72	2.222.223,73	-11,75%	3.182.413,03	43,88%	3.278.836,88	3,04%	3.974.143,00	17,82%	16.286.916,03
SUDESTE	PEQUENO 1	1.031.388,83	879.819,84	-15,87%	1.487.915,72	64,29%	1.847.410,86	23,53%	1.582.418,00	-15,43%	6.909.925,84
	PEQUENO 2	3.133.208,78	2.816.921,71	-10,09%	4.481.586,81	68,38%	4.674.940,01	2,64%	6.824.708,00	46,18%	21.811.343,29
SUL	PEQUENO 1	1.052.430,36	882.846,38	-16,11%	1.320.974,30	48,93%	1.289.441,51	-2,34%	1.180.078,00	-7,94%	6.782.770,62
	PEQUENO 2	3.277.325,62	3.069.908,80	-6,63%	4.290.434,38	40,21%	4.403.902,83	2,64%	4.325.981,00	-1,77%	19.367.560,84

Tabela 2: Valores aplicados em Educação pelos pequenos municípios brasileiros antes da LRF.

Valores corrigidos pelo IGP-DI/FGV - a valores do ano 2000.

REGIÃO	EDUCAÇÃO	2001	%	2002	%	2003	%	2004	%	2005	%	SOMA
NORTE	PEQUENO 1	1.611.739,02	49,28%	1.307.388,88	-7,93%	1.296.963,83	21,71%	1.409.139,44	18,96%	1.883.175,54	27,33%	7.317.388,78
	PEQUENO 2	3.598.582,45	17,03%	3.719.789,58	18,10%	1.992.588,92	-34,07%	3.512.388,90	92,84%	4.008.755,43	20,84%	18.791.095,38
NORDESTE	PEQUENO 1	1.520.045,13	19,83%	1.533.804,31	14,62%	1.253.783,12	0,38%	1.287.890,41	10,84%	1.489.233,54	25,28%	7.074.868,50
	PEQUENO 2	3.767.383,87	19,99%	3.494.985,78	6,58%	3.198.478,73	11,24%	3.224.883,85	11,42%	3.870.101,81	20,59%	17.313.943,83
CENTRO-OESTE	PEQUENO 1	1.428.398,54	11,84%	1.319.550,47	-4,14%	1.098.987,17	2,78%	1.122.302,40	11,92%	1.276.893,29	20,47%	6.234.129,87
	PEQUENO 2	4.111.487,04	14,18%	3.838.225,81	0,44%	3.187.787,89	7,58%	3.428.828,88	17,87%	3.868.082,76	13,06%	18.024.311,88
SUDESTE	PEQUENO 1	1.828.527,88	15,04%	1.338.534,69	-8,84%	1.134.189,02	4,20%	1.098.314,75	5,76%	1.279.809,81	23,70%	6.475.345,98
	PEQUENO 2	5.024.897,52	-18,74%	4.098.593,33	-7,89%	3.858.084,32	15,86%	3.740.893,81	8,15%	4.398.780,83	24,80%	21.107.219,91
SUL	PEQUENO 1	1.188.863,81	8,11%	1.113.549,78	8,18%	987.877,59	8,93%	895.508,12	9,14%	1.082.718,86	17,49%	5.348.307,94
	PEQUENO 2	4.379.880,76	11,51%	3.892.088,58	-4,12%	3.592.272,78	19,47%	3.708.750,88	12,86%	4.059.388,18	15,98%	19.423.312,18

Tabela 3: Valores aplicados em Educação pelos pequenos municípios brasileiros após a LRF. Valores corrigidos pelo IGP-DI/FGV - a valores do ano 2000.

4.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para a análise dos dados, utilizou-se a ferramenta *Box Plot*, conhecido também como *box* e *whisker plot*, é um método alternativo ao histograma e ao ramo-e-folha para representar os dados. Trata-se de uma ferramenta gráfica que ajuda a identificar a existência de possíveis *outliers* (medidas discrepantes) no conjunto de dados, dessa forma, fornece informação sobre as seguintes características do conjunto de dados: localização, dispersão, assimetria, comprimento da cauda e *outliers*. Embora o *Box Plot* forneça informação sobre localização e dispersão, seu verdadeiro valor está na informação que fornece sobre a cauda da distribuição. Pontos desgarrados (*Outliers*) podem afetar de forma adversa as decisões a serem tomadas a partir da análise dos dados se não forem devidamente considerados.

Desenvolveu-se a “Análise dos Resultados” nesta sequência: 1º) Apresentou-se os gráficos *box plot* com todos os “*outliers*”; 2º) Identificou-se os municípios cujos valores aplicados na Educação são discrepantes em relação aos demais municípios; 3º) Construiu-se os gráficos *box plot* após a exclusão dos maiores valores “*outliers*” contidos nos primeiros gráficos; 4º) Discorreu-se sobre algumas técnicas da estatística descritiva, distribuídas nas medidas de tendência central, dispersão e separatrizes, aplicadas nos valores do banco de dados extraído do FINBRA; 5º) Analisou-se as médias de valores aplicados na Educação categorizadas por tamanho de município (Pequeno 1 e Pequeno 2) das 5 (cinco) regiões brasileiras (Norte, Nordeste, Centro-Oeste, Sudeste e Sul); 6º) Por último, procedeu-se à análise dos resultados revelados pelos gráficos, quadros e tabelas construídos à luz do problema e do objetivo da pesquisa.

4.2.1 ANÁLISE DAS DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS COM A FUNÇÃO DE GOVERNO EDUCAÇÃO DOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS CLASSIFICADOS COMO "PEQUENO 1"

A seguir, encontra-se os dados e a respectiva análise das despesas com a função de governo Educação dos municípios classificados como “Pequeno 1”.

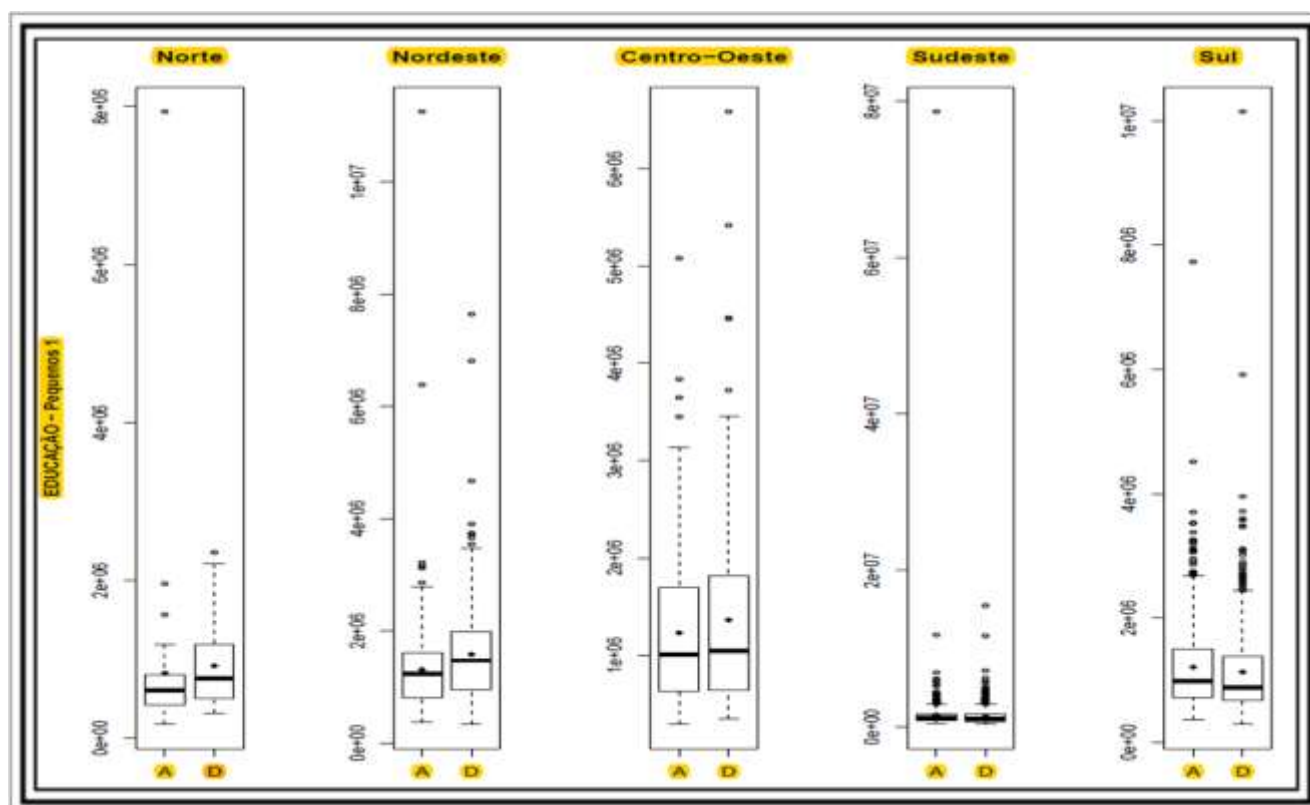


Gráfico 1 – Box Plot de Educação com todos os outliers dos Municípios Pequeno 1.

No Gráfico 1, mostramos diversos valores *outliers*, isto é, valores discrepantes de Educação de alguns municípios em comparação aos demais municípios de cada região. Da mesma forma como fizemos anteriormente, com o objetivo de corrigir distorções provocadas por esses valores discrepantes, identificamos esses municípios, dispostos na Tabela 4.

OUTLIERS – EDUCAÇÃO – MUNICÍPIOS PEQUENO 1				
REGIAO BRASILEIRA	MUNICÍPIO	ESTADO	ANTES DA LRF	DEPOIS DA LRF
Norte	Novo Jardim	TO	R\$ 7.938.863,00	
Nordeste	Madre de Deus	BA	R\$ 11.247.545,00	R\$ 6.816.226,00
	Canindé de São Francisco	SE	R\$ 6.383.527,00	R\$ 7.643.868,00
Centro-Oeste	Campo Novo do Parecis	MT	R\$ 5.080.851,00	R\$ 6.857.901,00
	Lucas do Rio Verde	MT		R\$ 5.416.592,00
	Nova Mutum	MT		R\$ 4.467.492,00
	Campo Verde	MT		R\$ 4.464.083,00
Sudeste	Carai	MG	R\$ 78.608.141,00	
Sul	Santa Helena	PR	R\$ 7.727.374,00	R\$ 10.148.407,00
	Itaipulândia	PR	R\$ 4.514.904,00	R\$ 5.921.808,00

Tabela 4 – Valores outliers de Educação dos Municípios Pequeno 1.

Com a finalidade de analisar os impactos da LRF na aplicação de recursos na Educação dos municípios classificados como “Pequeno 1”, antes e depois da entrada em vigor da referida Lei, excluimos os valores *outliers* destacados na Tabela 4 e, depois, construímos o Gráfico 2.

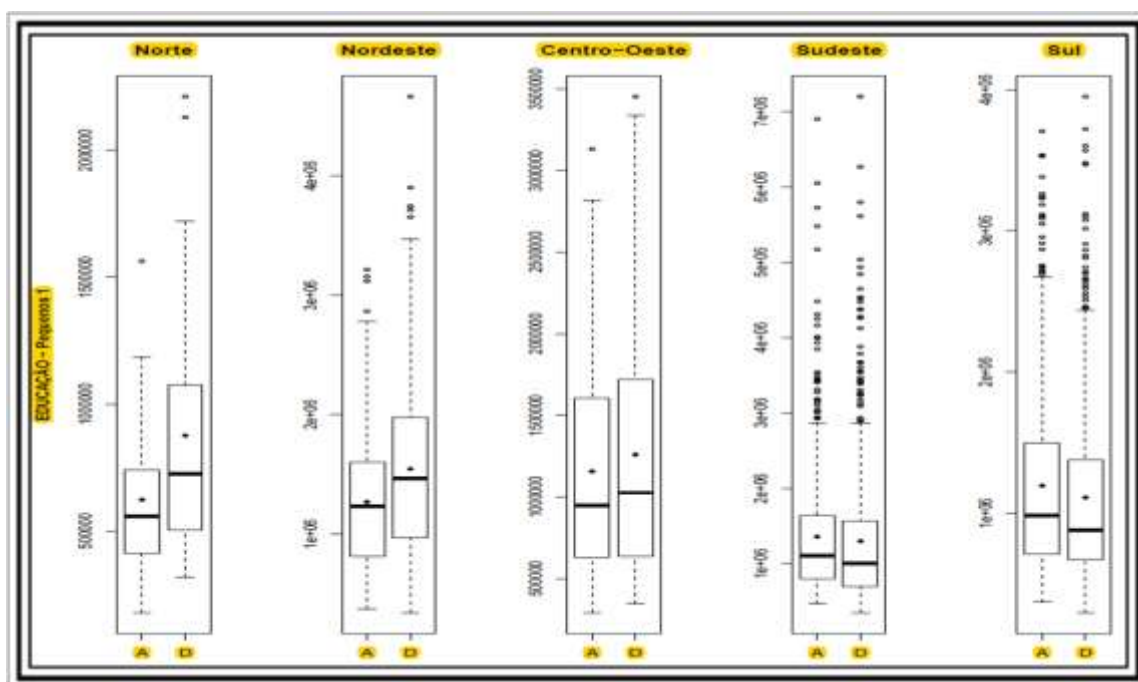


Gráfico 2 – Box Plot de Educação sem os outliers dos Municípios Pequeno 1.

Para auxiliar na análise, calculamos algumas medidas descritivas. As medidas descritivas calculadas foram “média e mediana” (medidas de tendência central); “mínimo, máximo e desvio-padrão” (medidas de dispersão); e, por último, “quartil 1, quartil 3, curtose e assimetria” (medidas separatrizes).

Por último, realizamos a classificação por porte de municípios e também por região (Quadro 2), fazendo uso da medida de tendência central “Média” e, conforme o volume de gastos com Educação desses municípios, classificando as regiões brasileiras de “1” a “5”.

ANÁLISE DA “MÉDIA” DA EDUCAÇÃO		
MUNICÍPIOS “PEQUENO 1”		
REGIÕES	Antes da LRF	CLASSIFICAÇÃO
SUDESTE	1.357.125,24	1
NORDESTE	1.268.009,37	2
SUL	1.209.205,90	3
CENTRO-OESTE	1.156.679,96	4
NORTE	623.619,03	5
REGIÕES	Depois da LRF	CLASSIFICAÇÃO
NORDESTE	1.544.684,93	1
SUDESTE	1.299.015,32	2
CENTRO-OESTE	1.258.881,44	3
SUL	1.109.606,20	4
NORTE	876.332,11	5

Quadro 2 – Ranking da “Média” dos gastos com Educação dos Municípios Pequeno 1.

Os gastos com “Educação” apresentaram maior dispersão entre os valores superiores e maior concentração entre os valores inferiores em todas as regiões, porém ocorreu uma dispersão maior (visivelmente significativa) nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, justamente depois da LRF, com exceção da região Sul, cuja dispersão maior ocorreu antes da LRF. Na região Sudeste, não houve diferenças importantes na dispersão ou concentração de valores antes e depois da LRF. Mesmo após excluir os municípios com valores *outliers* (Gráfico 1), continuam aparecendo valores que ficaram fora da barreira superior de *outliers* (limite superior), tanto antes como depois da LRF em todas as regiões, sem exceção, porém com valores menos expressivos em comparação ao que tínhamos antes. Reportando à questão da pesquisa, o referido gráfico revela que os impactos da LRF foram no sentido de aumentar a dispersão dos valores gastos com Educação apenas nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, ficando indiferente na região Sudeste e diminuindo a dispersão dos valores superiores na região Sul. Podemos confirmar essa observação, na medida de dispersão “desvio padrão”. Ao compararmos o “Antes” e o “Depois” da LRF, a média (indicado no gráfico pelo símbolo “ $\bar{x}$ ”) dos gastos com Educação aumentou nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste; nas regiões Sudeste e Sul, ao contrário, a referida média diminuiu. Analisando ainda o Gráfico 2, percebemos que em todas as regiões os gastos com Educação possuem comportamento assimétrico positivo ($\text{média} > \text{mediana}$), ou seja, há uma concentração maior nos valores menores (R\$) dos gastos com Educação entre o limite inferior e o 3º quartil (75%) e a cauda superior, que concentra 25% dos valores e apresenta uma dispersão maior. Podemos verificar a assimetria positiva também em razão da mediana estar próxima de Q1 (primeiro quartil) principalmente nas regiões Norte, Centro-Oeste, Sudeste e Sul.

A região brasileira que se destacou com valores maiores de gastos com Educação na categoria de município “Pequeno 1” antes da LRF foi a região Sudeste, com uma “média” superior a R\$ 1.300.000,00; em seguida, temos as demais regiões, na ordem decrescente de gastos com Educação: Nordeste, Sul, Centro-Oeste e, por último, a região Norte. Depois da LRF, a região Nordeste assume a 1ª classificação, com uma “média” de gastos com Educação superior a R\$ 1.500.000,00; na sequência, temos as demais regiões, na ordem decrescente: Sudeste, Centro-Oeste, Sul, e também por último, a região Norte.

4.2.2 ANÁLISE DAS DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS COM A FUNÇÃO DE GOVERNO EDUCAÇÃO DOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS CLASSIFICADOS COMO “PEQUENO 2”

A seguir os dados e a análise das despesas com a função de governo Educação dos municípios classificados como “pequeno 2”.

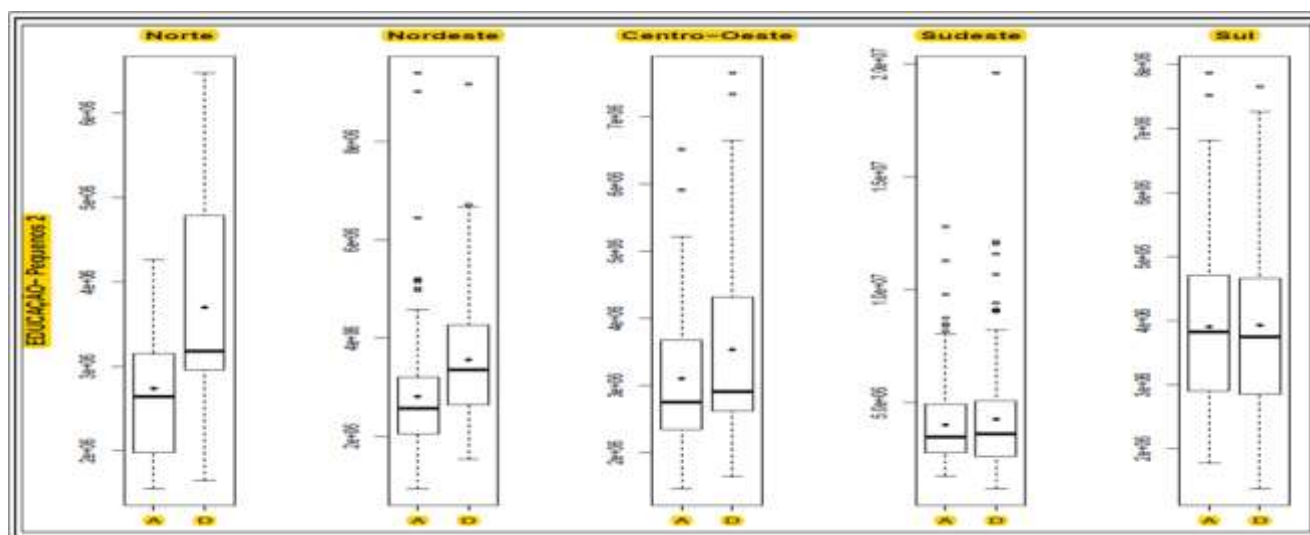


Gráfico 3 – Box Plot de Educação com todos os outliers dos Municípios Pequeno 2.

No Gráfico 3, podemos visualizar os valores *outliers* de Educação dos municípios classificados como Pequeno 2. Na Tabela 5, identificamos esses municípios.

OUTLIERS – EDUCAÇÃO – MUNICÍPIOS PEQUENO 2				
REGIÃO BRASILEIRA	MUNICÍPIO	ESTADO	ANTES DA LRF	DEPOIS DA LRF
Norte	Não tem outliers			
Nordeste	Catu	BA	R\$ 9.402.300,00	
	Dias D' Ávila	BA	R\$ 9.022.731,00	R\$ 9.170.392,00
Centro-Oeste	Primavera do Leste	MT	R\$ 7.651.118,00	
	Alta Floresta	MT		R\$ 7.340.943,00
Sudeste	Cajamar	SP	R\$ 12.811.682,00	
	Congonhas	MG	R\$ 11.292.383,00	
	Rio das Ostras	RJ		R\$ 19.596.320,00
Sul	Não tem outliers			

Tabela 5 – Valores outliers de Educação dos Municípios Pequeno 2.

Com o objetivo de analisar os impactos da LRF na aplicação de recursos na Educação dos municípios classificados como “Pequeno 2”, antes e depois da entrada em vigor da referida Lei, excluímos os valores *outliers* destacados na Tabela 5 e, na sequência, construímos o Gráfico 4.

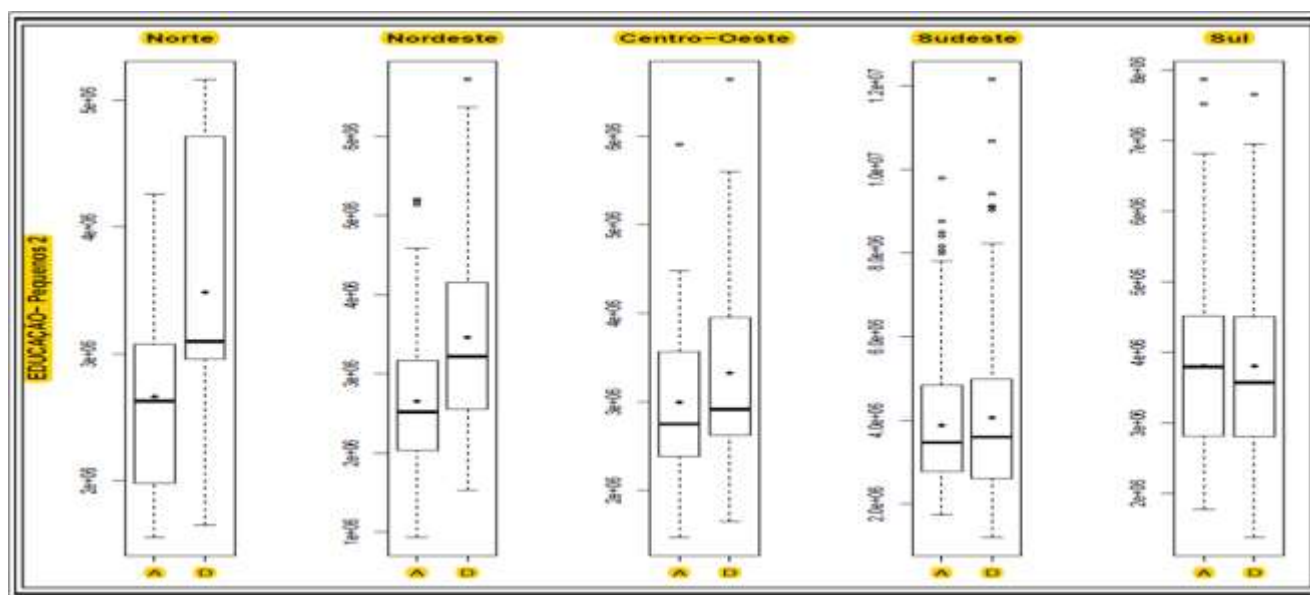


Gráfico 4 – Box Plot de Educação sem outliers dos Municípios Pequeno 2.

No Quadro 3, classificamos as regiões em uma sequência de “1” a “5”, com a utilização da medida de tendência central “Média”, de acordo com o volume de gastos com Educação feito pelos municípios Pequeno 2.

ANÁLISE DA "MÉDIA" DA EDUCAÇÃO		
MUNICÍPIOS "PEQUENO 2"		
REGIÕES	Antes da LRF	CLASSIFICAÇÃO
SUL	3.904.717,88	1
SUDESTE	3.882.389,17	2
CENTRO-OESTE	2.996.098,66	3
NORTE	2.664.721,15	4
NORDESTE	2.654.365,09	5
REGIÕES	Depois da LRF	CLASSIFICAÇÃO
SUDESTE	4.065.553,37	1
SUL	3.804.631,11	2
NORTE	3.486.639,02	3
NORDESTE	3.461.471,20	4
CENTRO-OESTE	3.327.475,03	5

Quadro 3 – Ranking da “Média” dos gastos com Educação dos Municípios Pequeno 2.

Ao analisarmos o Gráfico 4, chegamos às seguintes observações: depois da entrada em vigor da LRF, a dispersão dos valores superiores dos gastos com Educação (da mediana até o limite superior do *box plot*) é maior em todas as regiões brasileiras, considerando os municípios classificações como Pequeno 2. Na ótica da dispersão *versus* concentração, há maior dispersão entre os valores superiores e maior concentração entre os valores inferiores nas regiões Nordeste, Sudeste e Sul, tanto antes como depois

da LRF; na região Norte, a concentração se dá nos limites inferiores (antes da LRF) e depois da LRF a concentração se inverte, ocorrendo nos limites superiores; já na região Centro-Oeste, antes da LRF é indiferente, sendo igual nos limites inferiores e superiores. Com relação aos valores *outliers*, continuam aparecendo no Gráfico 4 apenas nas regiões Nordeste, Centro-Oeste, Sudeste e Sul; já na Região Norte não apareceu nenhum *outliers*, porém com valores menos discrepantes como apareciam no Gráfico 3. Uma das revelações do Gráfico 4 foi que os impactos da LRF contribuíram para aumentar a dispersão dos valores dos gastos com Educação (limite superior) em todas as regiões. Outra informação trazida pelo Gráfico 4 é que em todas as regiões, exceto na Norte (antes da LRF) e na Sul (também antes da LRF), houve uma assimetria positiva de valores para a Educação (média > mediana), ou seja, há uma concentração maior dos valores menores (R\$) na Educação (entre o limite inferior e o 3º quartil: 75%), e a cauda superior, que concentra 25% dos valores, apresentou uma dispersão maior. Notamos que os dados são positivamente assimétricos em razão da mediana estar mais próxima de Q1 (primeiro quartil) do que de Q3 (terceiro quartil). Nas regiões Norte (antes da LRF) e Sul (também antes da LRF), houve uma assimetria negativa dos valores percebidos pela Educação.

A região brasileira que se sobressaiu com valores maiores de gastos com Educação na categoria de município “Pequeno 2” antes da LRF foi a região Sul, com uma “média” superior a R\$ 3.900.000,00; na sequência, temos as demais regiões, na ordem decrescente de gastos com Educação: Sudeste, Centro-Oeste, Norte e, por último, a região Nordeste. Depois da LRF, a região Sudeste ocupa o 1º lugar na classificação, com uma “média” de gastos com Educação superior a R\$ 4.000.000,00; em seguida as demais regiões, nessa ordem decrescente: Sul, Norte, Nordeste e, por último, a região Centro-Oeste.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento deste trabalho representou uma busca dos autores, que sempre esteve ancorada na expectativa de que a Lei de Responsabilidade Fiscal tivesse contribuído para alavancar o volume de recursos orçamentários aplicados na Educação, objeto do presente estudo, haja vista a limitação que a referida Lei trouxe para os gastos com pessoal e para o controle do endividamento dos municípios brasileiros, ou seja, se o município passou a gastar menos com folha de pagamento por força da Lei, teoricamente deveria sobrar mais recursos para outras aplicações, sobretudo na área de Educação considerada prioridade por toda a sociedade brasileira. Aliada a essa expectativa, a pesquisa foi motivada também pela inquietude dos pesquisadores em conhecer as finanças dos pequenos municípios do nosso país e a disparidade ou homogeneidade que há entre as cinco regiões brasileiras.

Diante desse contexto, o presente estudo teve como objetivo geral analisar e descrever os impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) no aumento ou diminuição das variáveis observadas nas finanças dos pequenos municípios brasileiros, com enfoque na destinação de recursos orçamentários à Educação.

A pesquisa aponta que a execução orçamentária dos recursos aplicados nas despesas com a função de governo Educação dos pequenos Municípios Brasileiros, no período de 2001 a 2005 (*depois da LRF*) em relação ao período de 1996 a 2000 (*antes da LRF*), pela análise feita por regiões brasileiras, uma performance homogênea nas regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Sudeste na maioria absoluta dos municípios (das 5 classificações), mostrando um aumento da Média, Mediana, Valor Mínimo e Valor Máximo dos gastos com Educação, revelando um aporte maior de recursos para essa área. Como efeito negativo da LRF, nas regiões Norte, Nordeste e Sudeste, na maioria dos municípios (5 classificações de porte), houve um aumento da dispersão dos gastos com Educação, ou seja, aumentou a diferença entre os menores valores e os maiores valores destinados à Educação, reduzindo a concentração, isto é, aumentando a distância entre o “valor mínimo” e o “valor máximo”. A exceção, nesse objetivo específico, foi a região Sul, que apresentou redução em todas as medidas descritivas de tendência central e de dispersão, significando uma diminuição na aplicação de recursos orçamentários na função de governo Educação. Na ótica da análise por categoria de município, a pesquisa revelou praticamente uma unanimidade de comportamento propiciado pela LRF, ou seja, em 100% dos portes de pequenos municípios (na maioria das regiões) houve aumento das medidas descritivas Média, Mediana, Valor Mínimo e Valor Máximo, o que nos permite afirmar que em todos os portes de pequenos municípios houve um aumento na alocação de recursos destinados à Educação.

No que diz respeito às hipóteses da pesquisa, os resultados nos levam a **refutar** a “Hipótese H0: O atendimento aos quesitos obrigatórios constantes da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) **PROVOCARAM** uma homogeneidade de comportamento das variáveis observadas nas finanças dos Pequenos Municípios Brasileiros, no período de 2001 a 2005 (*depois da LRF*), em relação ao período de 1996 a 2000 (*antes da LRF*), especificamente na função de governo EDUCAÇÃO; e a **aceitar** a “Hipótese H1: O atendimento aos quesitos obrigatórios constantes da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) **NÃO PROVOCARAM** uma homogeneidade de comportamento das variáveis observadas nas finanças dos Pequenos Municípios Brasileiros, no período de 2001 a 2005 (*depois da LRF*), em relação ao período de 1996 a 2000 (*antes da LRF*), especificamente na função de governo EDUCAÇÃO”, haja vista que não houve homogeneidade de comportamento no tocante ao crescimento ou decréscimo

orçamentário, não havendo, portanto, impactos uniformes, regulares na despesas orçamentárias relativas a Educação considerada no presente estudo.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Maria Hermínia Tavares de. Federalismo, Democracia e Governo no Brasil: Ideias, Hipóteses e Evidências. Revista de Sociologia e Política, 2005.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, seção 1, de 5 maio 2000.

_____. Lei nº 13.005, de 25 de junho de 2014. Aprova o Plano Nacional de Educação - PNE e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.

_____. Lei nº 9.394, de 20/12/1996, atualizada em março de 2017. Lei de diretrizes e bases da educação nacional. – Brasília : Senado Federal. Disponível em <http://www.planalto.gov.br>

Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP) e FGV Projetos, volume 4, Coletânea de 2016.

GIL, Antonio Carlos. Métodos e Técnicas de Pesquisa Social. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP) e FGV Projetos, volume 4, Coletânea de 2016.

LAKATOS, Eva Maria; e MARCONI, Marina de Andrade. Metodologia Científica. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 1991.

METTENHEIM, Kurt Eberhart Von. A BRAZILIAN MUNICIPAL BOND MARKET: THEORY, REPRESSION AND PROSPECTS. RAE – Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v. 52, nº 6, nov. /dez. 2012.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. Finanças do Brasil - Dados Contábeis dos Municípios – 1996 a 2010. Acessado em 07 de setembro de 2017. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/index.asp>.

SECRETARIA NACIONAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. Política Nacional de Assistência Social - PNAS/ 2004. Acessado em 03 de outubro de 2011. Disponível em: <<http://www.mds.gov.br/falemds/perguntas-frequentes/assistencia-social/assistencia>>.

Secretaria do Tesouro Nacional – STN. Catálogo de Monografias 2006. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/catalogo-de-monografias-2006>.