



ORGANIZADORES
MARIA APARECIDA CARDOZO
ADÃO PAULO RONCONI

VOCÊ NO COMANDO

COLETÂNEA DE TCC'S
DO CURSO DE
CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA
FUCAP

Vol. 2



EDITORA FUCAP

**VOCÊ NO COMANDO:
COLETÂNEA DE TCC'S DO CURSO DE
CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA FUCAP - 2**

ORGANIZADORES
Maria Aparecida Cardozo
Adão Paulo Ronconi

**VOCÊ NO COMANDO:
COLETÂNEA DE TCC'S DO CURSO DE
CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA FUCAP - 2**

Capivari de Baixo
Editora FUCAP
Volume 2
2018

Título: Você no comando: coletânea de TCC's do Curso de Ciências Contábeis da FUCAP - 2.

Organizadores:

Maria Aparecida Cardozo e Adão Paulo Ronconi.

Capa e editoração: Andreza dos Santos

V851v

Você no comando: coletânea de TCC's do Curso de Ciências Contábeis da FUCAP – 2 / Maria Aparecida Cardozo; Adão Paulo Ronconi (organizadores). Capivari de Baixo: Editora FUCAP, 2019.
494 p.: il. color.; 23 cm.

ISBN: 978-85-6692-16-1.

1. Ciências contábeis. 2. Ciências contábeis – graduação.
I. Maria Aparecida Cardozo. II. Adão Paulo Ronconi. III. Título.

CDD 657

Ficha catalográfica elaborada por Andreza dos Santos, CRB 14/866.

CONSELHO EDITORIAL

Expedito Michels (Presidente)

Emillie Michels

Andreza dos Santos

Dr. Diego Passoni

Dr. José Antônio da Silva

Dr. Nelson G. Casagrande

Dr. Roberto M. da Silveira

Dr. Rodolfo Lucas Bortoluzzi

Dr. Rodrigo Luvizotto

Dra. Jamile Marques

Dr. Hamilcar Boing

Dra. Beatriz M. de Azevedo

Dra. Patrícia de Sá Freire

Dra. Joana Dar'c S. da Silva

Dra. Solange Maria da Silva

Dr. Paulo Cesar L. Esteves

Dra. Adriana C. Pinto Vieira

Editora FUCAP – Avenida Nações Unidas Nº 500 – Santo André. Capivari de Baixo/SC.

Sumário

PREFÁCIO.....	7
A VIABILIDADE DA IMPLANTAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA EM UMA EMPRESA DO RAMO DE CONFECÇÕES LTDA. ME.	9
Augusto Inácio Brites, Maria Aparecida Cardozo.	
CONTABILIDADE PÚBLICA: LICITAÇÕES E SEUS PROCESSOS	54
Fabiana C. de Souza, Felipe Cardoso, Patrícia V.Martins.	
PLANEJAMENTO FINANCEIRO E FLUXO DE CAIXA: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DO RAMO ALIMENTÍCIO MERCADO GAMA LTDA.	107
Fernanda Camilo Barreto, Fernando Pacheco.	
AUDITORIA OPERACIONAL: UMA ESTRATÉGIA RELEVANTE NO PROCESSO DE MELHORIA DA GESTÃO EMPRESARIAL.....	148
Grasiela Claudino de Nobre, Maria Aparecida Cardozo.	
A ROTINA CONTÁBIL DE UMA PREFEITURA MUNICIPAL: UM ENFOQUE PRÁTICO EM CONCILIAÇÃO BANCÁRIA.....	189
Luana da Silva Goulart, Maria Aparecida Cardozo.	
ANÁLISE DE CUSTOS: UM ESTUDO DOS SERVIÇOS PRESTADOS NA EMPRESA TRANSPORTES ALFA.....	236
Cleiton P. Severino, Matheus A. F. Martini, Edilson C. Rabelo.	
ROTINAS CONTÁBEIS E FISCAIS PARA A FAZENDA ESTADUAL: UM ESTUDO NA INDÚSTRIA CERÂMICA SANTA CATARINA	285
Indianara Balbinot Bento, Patrick Prates Alves.	

O IMPACTO DOS ENCARGOS SOCIAIS E TRABALHISTAS: ESTUDO DE CASO REALIZADO NA EMPRESA SIGMA CONFECÇÕES LTDA.

..... 347
Laís Gonçalves de Medeiros, Profª Paula Bonifácio Barcelos.

A RENTABILIDADE APURADA NA IMPLANTAÇÃO DO SETOR DE PADARIA DO MERCADO DELTA LTDA. 397

Rafael Zaccaron Pereira, Roger Rosa Pedro, Adão P. Ronconi.

CONSTITUIÇÃO EMPRESARIAL: OS PRINCIPAIS PROCEDIMENTOS PARA A ABERTURA DE EMPRESAS NO ESCRITÓRIO BETA 450

Cássio W. Neves, Raiza L. Medeiros, Maurício Dobiez.

PREFÁCIO

Sinto-me honrada em prefaciá-lo este livro: “VOCÊ NO COMANDO: COLETÂNEA DE TCC’S DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA FUCAP – 2”.

Confesso que, é minha primeira redação de um prefácio; afinal, quem prefacia tem geralmente a posição de quem apresenta ou até introduz, apoiado em seu suposto prestígio e conhecimento, em seu renome, pois abrirá as portas ao público, estimulando a leitura. Contudo, confesso ser minha primeira vez como prefaciadora, o que também tem seu valor, já que sou egressa da FUCAP, como professora. Faço parte da história desta instituição e me sinto muito feliz em assistir ao amadurecimento de seus alunos, neste caso, dos egressos do curso de Ciências Contábeis, autores neste livro.

Lecionei na FUCAP por 05 anos, na sua graduação e especialização, por várias cidades em Santa Catarina e Rio Grande do Sul. A FUCAP me apresentou o sul do estado, região que aprendi a amar e lutar pelo seu desenvolvimento; tanto que, hoje sou professora da UFSC em Araranguá. Ou seja, todos trabalhamos pelo desenvolvimento do Sul e extremo Sul de Santa Catarina!

Retomando o papel de prefaciador, que costuma avaliar a obra para o público a que se destina; acredito que minha função aqui é muito mais a de ser uma leitora, do que julgar a obra. Ou seja, aquela que aprende a cada dia e se maravilha com o acesso à informação – próxima, regional, que toda instituição deveria promover para divulgação dos trabalhos de sua “casa”, contribuindo para o desenvolvimento de sua cidade.

Esta prefaciadora tem a prioridade da leitura para anunciar o encontrado, o descoberto, de alunos com grande potencial. Sendo assim, convido os leitores a um passeio, pelas

páginas desta obra, em que constam autores e trabalhos, que valorizam a região, o conhecimento aqui adquirido. Autores em processo de maturação, que demonstram a importância da universidade para melhor qualificação do profissional e do cidadão, com contribuições inegáveis diante de sua comunidade, bem como a faceta da universidade, como excelência em formar professores e pesquisadores.

Nestes tempos de crise da educação brasileira, emergem iniciativas como esta, que valorizam o conhecimento e demonstram que o local, o regional também deve ser divulgado, transformando alunos em autores e pesquisadores para o avanço da ciência e da sociedade!

Minhas felicitações a todos os autores, deliciem-se com a leitura!

Profa. Andréa Cristina Trierweiler
Dra. em Engenharia de Produção
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC Araranguá.

A VIABILIDADE DA IMPLANTAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA EM UMA EMPRESA DO RAMO DE CONFECÇÕES LTDA. ME.

*Augusto Inácio Brites
Maria Aparecida Cardozo*

RESUMO

O Fluxo de Caixa pode ser utilizado como um instrumento essencial para o controle financeiro de uma empresa, e ainda, para auxiliar o gestor no processo de tomada de decisões. Para tanto, a pergunta dessa pesquisa é quais as principais contribuições da implantação do controle de Fluxo de Caixa para uma empresa do ramo de confecções? O objetivo geral é identificar as principais contribuições do controle de Fluxo de Caixa para a Empresa Alfa Confecções LTDA. ME. Para atender ao objetivo geral, os objetivos específicos são: verificar a forma de controle financeiro utilizado pela empresa Alfa Confecções; buscar perante a literatura os modelos de controle de Fluxo de Caixa compatíveis com a empresa objeto de estudo; identificar dentre os modelos encontrados na literatura qual o mais adequado para a empresa estudada; e, propor a elaboração de um modelo de controle de Fluxo de Caixa adequado para a empresa estudada. Para elaboração da fundamentação teórica realizou-se uma pesquisa bibliográfica com a abordagem das definições e aspectos pertinentes ao Fluxo de Caixa e sua relação com a contabilidade. Quanto à metodologia trata-se de uma pesquisa exploratória, com estudo de caso na empresa

concedente do estágio. Caracteriza-se ainda, como um estudo prático e teórico, do tipo bibliográfico e documental. Como resultado conclui-se que o estudo possibilitou encontrar o modelo de Fluxo de Caixa adequado à empresa estudada, através dos dados obtidos, e com a apresentação de bons resultados pode-se verificar a viabilidade e a possibilidade de continuação da proposta apresentada. Ainda, tendo em vista os modelos de Fluxo de Caixa identificados na literatura, bem como a dificuldade em adequá-los às empresas de pequeno porte, e a realidade verificada da empresa estudada, compreende-se que um controle diário do Fluxo de Caixa seria o método adaptável às necessidades da empresa conforme proposto no terceiro objetivo específico. Por fim, destaca-se a importância da análise de Fluxo de Caixa, como uma ferramenta indispensável ao controle e planejamento das disponibilidades de uma empresa, assim, foram sugeridas propostas de melhorias.

Palavras-chaves: Fluxo de Caixa. Implantação. Viabilidade. Controle Financeiro.

1 INTRODUÇÃO

Diante do cenário competitivo do mercado empresarial, pode-se dizer que um dos principais desafios de qualquer empresa está atrelado à busca e a utilização de ferramentas que forneçam avaliações e informações de natureza física, econômica e financeira sobre o patrimônio das empresas e também de pessoas físicas, como instrumento auxiliar no procedimento de tomada de decisões e gestão.

Desta forma, o Fluxo de Caixa pode ser considerado como uma das ferramentas úteis na tomada de decisões em razão da sua eficiência, sendo também considerado um diferencial para demonstrar a real situação da empresa (WAGNER, 2008).

Ainda, para Macário (2009) o Fluxo de Caixa ajuda o gestor financeiro nas decisões para manter a sua empresa no mercado.

Nesta senda, importante abordar algumas considerações importantes sobre a Contabilidade, que pode ser entendida como a ciência que estuda e controla o patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a interpretação dos fatos neles ocorridos, com o fim de oferecer informações sobre sua composição e variação, bem como sobre o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial (CREPALDI, 2007).

A Contabilidade é um instrumento que avalia e organiza as empresas, faz o controle nas operações de venda para determinar os lucros, mantém o controle e auxilia o

administrador na busca de ferramentas para um bom desempenho empresarial (CREPALDI, 2007).

Assim, devido as constantes mudanças ocorridas no mercado empresarial é necessária toda forma de auxílio e informações de qualidade que possam ser adaptadas para que a tomada de decisões seja correspondida com rapidez e com resultado positivo (BORNIA, 2010).

Portanto, torna-se imprescindível a busca por um profissional que com base nas informações da empresa aplique medidas e soluções eficientes na redução de custos, sem perda de qualidade e aprimoramento de funcionários com as tecnologias mais avançadas disponíveis. E também com o objetivo de trazer às empresas resultados, planejamentos e auxílio na tomada de decisões.

Para Salazar (2012) o controle pode estabelecer a maximização de riquezas, e como suas variações de riscos dependem da geração dos fluxos de caixa, não obedecem a um padrão financeiro, mas sim regulamentações contábeis.

O tema da pesquisa trata sobre a implantação do Fluxo de Caixa na empresa Alfa Confecções. Para tanto, parte-se da premissa que o Fluxo de Caixa é um instrumento necessário que padroniza e organiza o bom desenvolvimento da empresa.

Cabe destacar que o nome da empresa foi alterado, utilizando-se, portanto, um nome fictício, como forma de preservar a sua identidade. Porém, os dados e valores foram preservados não trazendo prejuízo aos resultados da pesquisa.

A escolha do tema se compõe por controlar a entrada e saída dos recursos financeiros da empresa e organizar as

disponibilidades imediatas, e também a longo prazo de conhecimento de todos que devem utilizar os instrumentos cabíveis à administração da organização.

A Contabilidade consolidou-se como uma ferramenta indispensável aos gestores, devido suas informações altamente técnicas, precisas e claras. Porém, é difícil controlar todas essas informações. Um bom planejamento auxilia muito a tomada de decisão pelos usuários, mesmo assim muitas empresas sofrem com falta de recursos financeiros, tornando o fluxo de caixa um instrumento indispensável no processo gerencial das empresas.

Neste sentido, a Demonstração do Fluxo de Caixa reúne as informações dos fluxos de caixa, ou seja, as entradas e saídas de recursos financeiros. Marion (2007, pg. 64) diz que “a DFC indica as alterações ocorridas no exercício no saldo de caixa e equivalentes de caixa, segregadas em fluxos de operações, dos financiamentos e investimentos”.

Assim, a pergunta da pesquisa é: Quais as principais contribuições da implantação do controle de Fluxo de Caixa para uma empresa do ramo de confecções?

Para tanto, o objetivo geral da pesquisa é identificar as principais contribuições do controle de Fluxo de Caixa para a empresa Alfa Confecções LTDA ME.

Para atender ao objetivo geral, são objetivos específicos desta pesquisa: i - verificar a forma de controle financeiro utilizado pela empresa Alfa Confecções; ii - buscar na literatura os modelos de controle de Fluxo de Caixa compatíveis com a empresa objeto de estudo; iii - identificar dentre os modelos encontrados na literatura qual o mais adequado para a empresa

estudada; iv - propor a elaboração de um modelo de controle de Fluxo de Caixa adequado para a empresa estudada.

A relevância da pesquisa encontra guarida na perspectiva de ressaltar a importância da realização do Fluxo de Caixa em uma empresa do ramo de confecções, com ênfase nas necessidades encontradas pelas pequenas empresas em realizarem a elaboração de um controle financeiro, que as instrua nas principais contribuições do Fluxo de Caixa para o comércio varejista.

Assim, com a análise dos dados que serão coletados na empresa objeto da pesquisa, será possível a verificação de suas necessidades, bem como a possibilidade de incrementá-los para a tomada de decisões futuras.

Deste modo, o Fluxo de Caixa pode ser considerado uma ferramenta gerencial que possibilita visualizar as ocorrências financeiras da empresa e auxilia o gestor na tomada de decisão.

A pesquisa ainda poderá agregar o desenvolvimento profissional do pesquisador e auxiliar estudantes, empresários e profissionais da Contabilidade a terem uma visão mais ampla a respeito da temática abordada.

Quanto a delimitação da pesquisa, a coleta de dados disponibilizará informações necessárias para a empresa Alfa Confecções, além de servir como um instrumento de alçada para o gestor da organização, para que assim, seja identificada a viabilidade ou não da implantação do Fluxo de Caixa, com a análise de dados no período de 2017.

A pesquisa está estruturada em cinco capítulos, dispostos da seguinte forma:

No primeiro capítulo está a introdução da pesquisa, com a pergunta problema, os objetivos gerais e específicos, a justificativa da escolha do tema, a delimitação do tema e a organização da pesquisa.

O segundo capítulo aborda o referencial teórico, que trata do embasamento da pesquisa, com informações retiradas de livros da área, artigos científicos e revistas da classe, com o levantamento de ideias de diversos autores.

O capítulo terceiro trata da metodologia empregada na pesquisa com informações pertinentes aos métodos de pesquisa utilizados no processo de construção e elaboração do estudo, para tanto considera os aspectos e procedimentos metodológicos.

O quarto capítulo refere-se ao relatório de estágio com a caracterização da empresa e na sequência a análise dos resultados encontrados com o estudo científico.

Por fim, o último capítulo apresenta a conclusão, que visa responder à questão central que norteia o estudo, oferecer respostas aos objetivos da pesquisa, que se dividem em geral e específicos e apresentar o resultado final da pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, será apresentado o referencial teórico que norteia a pesquisa com embasamento em obras da literatura já publicada. Para tanto serão abordados os seguintes temas: Contabilidade: Conceitos Fundamentais; Objetivo da Contabilidade; Ramos da Contabilidade; e, Fluxo de Caixa:

Conceitos e Aplicações. Segundo Marion, Dias e Traldi (2002, p. 38), “O referencial teórico deve conter um apanhado do que existe, de mais atual na abordagem do tema escolhido, mesmo que as teorias atuais não façam parte de suas escolhas”.

2.1 Contabilidade: conceitos fundamentais

A palavra Contabilidade origina-se do latim e significa *computare* que quer dizer contar, computar, calcular. Neste sentido, a Contabilidade busca ser empregada sobre a perspectiva de controle de valores (SILVA, 2008).

Em relação a sua utilização, a Contabilidade é muito antiga, já que são encontrados em diversos registros históricos, o seu uso por pessoas em todo mundo, onde eram descritas anotações no que implicaria na utilização do que hoje é considerado como Contabilidade.

Neste sentido, Silva (2008) explica que a Contabilidade é muito antiga, pois pode-se encontrar em livros, histórico de registros em que várias pessoas, em vários lugares do grupo e em situações diversas, das mais variadas profissões, classes sociais e origens culturais distintas, escreveram ações que indicavam que já existia empiricamente. Os livros mais antigos são importantes documentos à disposição da comunidade científica, pois relatam as origens de muitos acontecimentos e oferecem parâmetros para que se entenda que, com o passar dos tempos, a Contabilidade evolui conforme a demanda de novos usuários, em épocas modernas.

Desta forma, a Contabilidade é uma ciência que inicialmente era empregada para computar a fortuna particular acumulada pelo indivíduo. Conforme Sá (2010), a Contabilidade preocupa-se com a essência da riqueza individualizada e não com a forma de simplesmente registrar e informar.

Durante sua evolução, a Contabilidade passou a ser empregada no controle financeiro das instituições, e passou a ser vista como instrumento de auxílio aos gestores das empresas através da geração de informações úteis para as tomadas das decisões estratégicas referente ao emprego dos recursos financeiros da empresa.

Para Franco (2006) a finalidade da Contabilidade é controlar os fenômenos ocorridos no patrimônio de uma entidade, através de registro, classificação, demonstração expositiva, análise e interpretação dos fatos nele ocorridos, com o objetivo de fornecer informações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

Ainda, importante ressaltar que a principal finalidade da Contabilidade é fornecer informações econômicas e financeiras acerca da entidade, para facilitar a tomada de decisões por parte de seus usuários (RIBEIRO, 2005).

As informações de natureza econômica compreendem, principalmente, os fluxos de receitas e de despesas, que geram lucros ou prejuízos, e as variações no patrimônio da entidade. As informações de natureza financeira abrangem principalmente os fluxos de caixa e do capital de giro das entidades, para facilitar as tomadas de decisões por parte dos seus usuários (RIBEIRO, 2005).

Neste pensar, Marion (2009) complementa que a Contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Pois, coleta os dados econômicos, mensura-os monetariamente, registra-os e sumariza-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobre maneira para a tomada de decisões.

2.2 Objetivo da contabilidade

A Contabilidade objetiva estudar o patrimônio da entidade e seus aspectos qualitativos e quantitativos, já o objetivo é fornecer informações aos interessados, a informação é o produto final da Contabilidade (SANTOS et al., 2006).

Assim, a Contabilidade possibilita obter o conhecimento do patrimônio da empresa em seus aspectos qualitativos e quantitativos, ou seja, estuda e controla, registra, classifica, interpreta e informa através das Demonstrações Contábeis (FRANCO, 2006).

Considera-se usuário da Contabilidade qualquer pessoa física ou jurídica que tenha interesse no progresso do patrimônio, como os gestores, administradores, gerentes, fisco, bancos, entre outros (SANTOS et al., 2006).

2.3 Ramos da contabilidade

Com o passar dos tempos a Contabilidade evoluiu e trouxe diversas utilidades, que modernamente resultou em

especialidades e denominações típicas, nas quais se pode destacar: a Contabilidade Financeira, Contabilidade Gerencial, Contabilidade Fiscal e Tributária, Contabilidade Comercial.

Crepaldi (2011) destaca que a Contabilidade Financeira é o processo de elaboração de demonstrativos financeiros para propósitos externos, pessoal externo à organização, como acionistas, credores e autoridades governamentais, ou seja, as partes interessadas.

Portanto, entende-se que a Contabilidade Financeira é fundamental para as empresas, pois demonstra uma melhor visão gerencial, com meios para tornar flexíveis e corretas as decisões no momento apropriado e vantajoso.

Ainda, a Contabilidade Financeira objetiva maximizar os lucros e riquezas, assim, requer que se atenha ao maior retorno esperado possível para qualquer nível de risco. Deste modo, tal área aprofunda-se em estudos de processos e desenvolvimento humano para sua independência (PADOVEZE, 2010).

Quanto a Contabilidade Gerencial, pode ser entendida como o processo de identificação, mensuração, acumulação, interpretação e comunicação, de informações financeiras utilizadas para uso apropriado de recursos (PADOVEZE, 2010).

Assim, a Contabilidade Gerencial pode ser utilizada como um instrumento de apoio ao processo decisório da entidade, assim entende-se que é um conjunto de procedimentos com a finalidade de gerar informações aos gestores da empresa ou à entidade num todo (COELHO, 2010).

A Contabilidade Tributária não tem apenas o objetivo de manter os impostos organizados e em dia, mas também de

viabilizar o negócio, afinal, errar na hora de lidar com a tributação e os impostos pode custar muito caro para uma empresa, principalmente num período delicado como o atual, de crise na economia. Como o próprio nome diz, este departamento relaciona-se com o controle da situação fiscal dos tributos e contribuições das empresas (AYROZA, 2008).

Ribeiro (2005), Iudícibus e Marion (2011) conceituam Contabilidade Comercial como o ramo da Contabilidade que permite controlar as movimentações das empresas em seu patrimônio.

Sendo assim, compreende-se que a Contabilidade e seus diversos ramos são essenciais para o controle e gestão das informações da empresa.

2.4 Fluxo de caixa: conceito e aplicações

O Fluxo de Caixa é um instrumento de planejamento financeiro que tem por finalidade fornecer estimativas da situação de caixa da empresa em determinado período. Ainda a necessidade de planejamento de caixa está presente tanto nas empresas com dificuldades financeiras, como naquelas bem capitalizadas (SANTOS, 2001).

O Fluxo de Caixa é definido como receitas e despesas, que alteram a conta caixa em um determinado período (CHING, 2010).

Ainda, o Fluxo de Caixa é uma ferramenta importante que controla a movimentação financeira da empresa em um determinado período e facilita a gestão da empresa com o

objetivo de saber com exatidão o valor a pagar com as obrigações assumidas (SILVA, 2014).

Neste contexto, o Fluxo de Caixa se apresenta como uma importante ferramenta gerencial que fornece importantes e precisas informações aos gestores para a tomada de decisões nas organizações que os mesmos gerenciam.

Carneiro (2011) entende que para uma empresa se manter num mercado cada vez mais competitivo é necessário que o gestor financeiro tome decisões apoiadas em informações precisas e atualizadas. Desta forma, o fluxo de caixa é um instrumento de suma importância para as empresas, pois permite projetar entradas e saídas de recursos em tempo futuro, além de demonstrar o montante que a empresa pode desembolsar sem prejudicar sua capacidade de cumprir as obrigações no prazo certo.

Assim, para que o setor financeiro da organização consiga apresentar uma boa gestão financeira é essencial o uso do Fluxo de Caixa, haja vista que o mesmo orienta e planeja os recursos disponíveis a uma possível identificação de necessidades ou oportunidades para a aplicação dos excedentes de caixa em aplicações rentáveis ou em investimentos estruturais (FREZATTI, 2006).

Ainda, sobre a perspectiva de conceituar o Fluxo de Caixa voltada ao ambiente empresarial o Fluxo de Caixa é um instrumento de gestão financeira que projeta para períodos futuros todas as entradas e as saídas de recursos financeiros da empresa, além de indicar como será o saldo de caixa para o período projetado. De fácil elaboração para as empresas que

possuem os controles financeiros bem organizados, ele deve ser utilizado para controle e, principalmente, como instrumento na tomada de decisões. O Fluxo de Caixa deve ser considerado como uma estrutura flexível, no qual o empresário deve inserir informações de entradas e saídas conforme as necessidades da empresa (SEBRAE, 2011).

Portanto, é notório que o Fluxo de Caixa é uma ferramenta contábil financeira importante para o desenvolvimento das organizações.

2.4.1 Objetivo do fluxo de caixa

O Fluxo de Caixa tem por objetivo informar a capacidade que a empresa tem para liquidar seus compromissos financeiros a curto prazo e longo prazo (SANTOS, 2001).

De acordo com Zdanowicz (2002) o principal objetivo do Fluxo de Caixa é dar uma visão das atividades desenvolvidas, bem como as operações financeiras que são realizadas diariamente, no grupo do ativo circulante, dentro das disponibilidades, e que representam o grau de liquidez da empresa.

O Fluxo de Caixa é um instrumento indispensável para a gestão da empresa, os recursos financeiros têm que ser bem gerenciados para a tomada de decisão. Deve-se salientar que os principais fatores que determinam o Fluxo de Caixa são: o prazo de cobertura, sua utilização e a disponibilidade de recursos humanos e materiais a serem alocados a sua implantação e operação (SANTOS, 2001).

2.4.2 Elaboração do fluxo de caixa

Segundo Iudícibus e Marion (2002) as informações da demonstração do Fluxo de Caixa de uma empresa podem ser realizadas por dois métodos, o direto e o indireto.

Marion (2005) destaca que as demonstrações financeiras utilizadas para a realização do fluxo de caixa modelo direto são: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício DRE, Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA) e Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos (DOAR). “A vantagem desse método é que permite gerar as informações com base nos critérios técnicos, eliminando, assim, qualquer interferência da legislação fiscal”. (CAMPOS FILHO, 1999, p. 30).

No entendimento de Padoveze (2007) o método direto estrutura a DFC a partir das movimentações efetivadas financeiramente constantes nos relatórios contábeis do caixa e equivalentes de caixa.

Ainda, para, Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003) o método direto trata das entradas e saídas brutas de dinheiro dos principais componentes das atividades operacionais, como os recebimentos pelas vendas de produtos e serviços e os pagamentos de fornecedores e empregados.

Para Marion (2003) o método indireto consiste em estender a análise dos itens não-circulantes (própria daquele relatório) as alterações ocorridas nos itens circulantes, exclui, as disponibilidades, cuja variação busca demonstrar. Ainda, complementam que por este método são efetuados ajustes ao

lucro líquido pelo valor das operações consideradas como receita e despesas, mas que, não afetaram as disponibilidades, de forma que se possa demonstrar a sua variação no período.

O método indireto para Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003) concilia conciliação o lucro líquido e o caixa gerado pelas operações, por isso, é também chamado de método de reconciliação.

Nesse método, a partida para o demonstrativo é o lucro somado com as contas de resultado que não afetaram o caixa. Posteriormente a geração de caixa operacional e não operacional é a diferença do saldo inicial com o saldo final das contas do Balanço Patrimonial. Segundo Neves (2005) a demonstração do fluxo de caixa pelo método indireto, é muito similar a DOAR, com a diferença que as variações do Ativo Circulante (exceto o disponível) e o Passivo Circulante passam a integrar as origens e aplicações de recursos da demonstração.

2.4.3 A importância do fluxo de caixa para as pequenas empresas

O Fluxo de Caixa permite que os empresários visualizem a utilização dos recursos financeiros na empresa. O Fluxo de Caixa é muito importante para a continuidade dos negócios, pois identifica o nível de liquidez necessário para saldar corretamente os compromissos assumidos pela empresa. A influência de caixa pode determinar cortes de crédito, cancelamento de entregas de pedidos, além de ocasionar uma série de descontinuidade nas operações da empresa (ALBINO, 2003).

Além disso, segundo Macário (2009) o Fluxo de Caixa possibilita inúmeras vantagens contábeis financeiras para as organizações, dentre elas destaca: a) Demonstra o momento certo de fazer as retiradas de caixa sem proporcionar problemas financeiros para a empresa; b) Permite o uso racional dos recursos disponíveis sem comprometer a liquidez da empresa; c) Pode-se elaborar financiamento futuros; d) É possível verificar quando a empresa terá excedentes de caixa e) A empresa pode evitar possíveis crises ocasionadas pela inadimplência de seus clientes; f) Possibilita a escolha dos investimentos bem como os financiamentos necessários para cobrir desfalque do caixa; g) Possibilita o planejamento integrado das atividades da empresa; h) Facilita o processo decisório, já que o administrador financeiro poderá verificar como a empresa se encontra, em um determinado período; i) É possível visualizar os pontos fortes e fracos e da empresa e assim aplicar medidas corretivas; j) Possibilita o estabelecimento de objetivos e metas a serem alcançados.

Portanto, o Fluxo de Caixa é um instrumento de controle de gestão utilizado na análise financeira da empresa e também um instrumento eficaz na tomada de decisões pela administração.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

O capítulo trata dos aspectos metodológicos aplicados no desenvolvimento da pesquisa. Sendo assim, a metodologia da pesquisa procura evidenciar, segundo Beuren et al. (2012) a

forma com a qual os dados serão obtidos e a maneira que o estudo será conduzido.

3.1 Enquadramento metodológico

Para a realização de uma pesquisa são seguidas etapas, métodos e técnicas predefinidas para a consecução dos objetivos. Para Gil (2010) a pesquisa é requerida quando não se dispõe de informação suficiente para responder ao problema, ou então quando a informação disponível se encontra em tal estado de desordem que não possa ser adequadamente relacionada ao problema.

A pesquisa classifica-se, quanto à natureza do objetivo, como exploratória, pois normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada (BEUREN et al., 2003). Sendo assim, por meio do estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto proposto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para condução da pesquisa, no caso da pesquisa refere-se a temática voltada ao Fluxo de Caixa.

Para a caracterização da pesquisa será realizado um estudo de caso, que conforme Gil (2010) caracteriza-se pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamento considerados.

Quanto à natureza do artigo a pesquisa ainda se enquadra como prática e teórica, pois o estudo investiga com

profundidade o tema: Fluxo de Caixa na empresa Alfa Confecções.

A pesquisa prática está ligada à práxis, ou seja, à prática histórica em termos de conhecimento científico para fins explícitos de intervenção; não esconde a ideologia, mas sem perder o rigor metodológico. Alguns métodos qualitativos seguem esta direção, como por exemplo, pesquisa participante, quando o pesquisador faz a devolução dos dados à comunidade estudada para as possíveis intervenções (DEMO, 2000). Ainda, a pesquisa teórica objetiva reconstruir teoria, conceitos, ideias, ideologias, polêmicas, além de aprimorar fundamentos teóricos (DEMO, 2000).

Em relação a lógica do estudo a pesquisa classifica-se como dedutiva, visto que para Andrade (2010), no método dedutivo a técnica tem por base expor as ideias através de cadeias de raciocínio.

A coleta se dá através de dados primários e secundários feitos através de documentos, observação direta, registros arquivados, que pretendem compreender a realidade vinculada ao estudo realizado.

Segundo Malhotra (2006), dados secundários são os que foram coletados para uma finalidade diferente do problema de pesquisa atual. Os dados primários são os que são levantados pelo pesquisador com o fim específico de solucionar o problema da pesquisa. Dados secundários podem ser informações fornecidas por empresas, governos, empresas de marketing, base de dados eletrônica, entre outros. Os dados secundários são fontes econômicas e rápidas de acesso a informações.

No que se refere à abordagem do problema, a pesquisa é predominantemente qualitativa com alguns aspectos quantitativos. Qualitativa porque os resultados estão expressos de forma descritiva. Assim, na pesquisa qualitativa concebem-se pesquisas profundas em relação ao fenômeno estudado, tendo em vista que não pretende abordar instrumentos estatísticos, e sim aprofundar-se no assunto investigado, sendo complementada pela linha de pesquisa quantitativa (BEUREN et al., 2003).

Com relação ao resultado a pesquisa classifica-se como aplicada, pois objetiva resolver problemas concretos. De acordo com Gil (2008) a pesquisa aplicada possui muitos pontos de contato com a pesquisa pura, pois depende de suas descobertas e se enriquece com o seu desenvolvimento.

Quanto aos procedimentos técnicos caracteriza-se como pesquisa bibliográfica, documental e estudo de caso. Trata-se, portanto, de pesquisa bibliográfica, pois para elaboração da fundamentação teórica realizou-se busca de conhecimento sobre o tema Fluxo de Caixa. Ainda, trata-se de uma pesquisa documental, pois leva em consideração os documentos disponíveis na empresa para elaboração do estudo de caso.

A pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. A pesquisa documental é muito parecida com a bibliográfica. A diferença está na natureza das fontes, pois esta forma vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa. Estudo de Caso: consiste no

estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento (GIL, 2008).

Para a obtenção das informações utilizou-se como instrumento de coleta de dados os documentos disponibilizados pela empresa, referentes às anotações de entradas, saídas, pagamentos, contas a pagar e a receber já existentes.

3.2 Procedimentos para a coleta e análise dos dados

Para o desenvolvimento da pesquisa inicialmente escolheu-se o tema, na sequência a elaboração da pergunta de pesquisa e a criação dos objetivos específicos e geral. Logo após, fora elaborado o referencial teórico base bibliográfica para nortear a pesquisa.

Para a realização do estudo de caso, entrevistou-se proprietária da loja para verificar qual o método de controle financeiro utilizado pela empresa.

Ainda, para a coleta de dados tornou-se essencial acompanhar as rotinas financeiras da empresa objeto de estudo, para identificar os procedimentos utilizados pela mesma com relação ao controle de entrada e saída de dinheiro, e conseqüentemente averiguar o modelo de Fluxo de Caixa mais adequado para a empresa Alfa Confecções LTDA. ME.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

O capítulo trata da caracterização da empresa Alfa Confecções, objeto do estudo de caso. Logo após, serão analisados os dados coletados, as informações e os dados financeiros para um diagnóstico da empresa, bem como a avaliação das necessidades e da viabilidade da implantação do Fluxo de Caixa na empresa.

A coleta de dados possibilitou analisar as necessidades da empresa, o desempenho da organização, com o objetivo principal de buscar resultados favoráveis que propiciem um bom desenvolvimento da empresa.

4.1 Caracterização do objeto de estudo

A empresa objeto de estudo denomina-se Alfa Confecções LTDA. ME, é optante do Simples Nacional e possui como atividade econômica confecção de peças de vestuário, exceto roupas íntimas e as confeccionadas sob medida.

As atividades da empresa iniciaram em 01 de abril de 1990, inserida no ramo de atividade de confecção de peças do vestuário, surgiu da necessidade de um casal de abrir o próprio negócio.

Atualmente a empresa possui somente uma funcionária admitida em 01 de agosto de 2011.

Anteriormente a pequena confecção possuía apenas 1 costureira e contava e uma das sócias no corte das peças, com a

produção de blusas, saias, bermudas, peças em geral para venda no varejo, tendo ainda, algumas das peças adquiridas em Brusque para maior variedade na venda.

Com o passar dos anos, aumentou a procura pelas peças confeccionadas e assim surgiu a necessidade de adquirirem mais máquinas de costura para aumentar a fabricação e com isso surgiram as “sacoleiras”, ou melhor, revendedoras de bairros e cidades próximas.

Em 1993 as duas filhas do casal, que já auxiliavam na confecção das peças e no atendimento aos clientes e revendedores, passaram a fazer parte do quadro de funcionários.

Logo mais, com o aumento na fabricação das peças surgiu a proposta de participar de feiras na Cidade de Tramandaí/RS – FERVER, que ocorrem nos meses de janeiro e fevereiro. A cada ano são 10 dias de vendas em janeiro e mais 10 dias em fevereiro onde os veranistas visitam os espaços para adquirir peças direto de fábrica. A empresa estudada participou desse evento desde o ano de 2000 até 2011. Neste mesmo período, participaram também das feiras de inverno na cidade de Canela/RS nos meses de junho e dezembro, entre 2004 a 2012.

No ano de 2012, uma das sócias foi diagnosticada com câncer e assim, iniciou uma maratona entre exames, cirurgias, tratamentos, com a consequente redução da produção da empresa. Com o intuito de acompanhar a mãe, uma das filhas se desliga da empresa e passa a ajudá-la durante o tratamento. Em 2013 vem a falecer, e a Alfa Confecções passa a ser gerenciada pela outra filha.

A nova gestora muda a sistemática da empresa, e passa a confeccionar somente peças sob encomenda e uniformes, além de dispensar as demais costureiras para diminuir despesas com folha de pagamento. Atualmente apesar do bom andamento da empresa, a gestora enfrenta dificuldades em realizar o controle das finanças.

4.2 Análise e discussão dos resultados

A seção trata da apresentação dos resultados obtidos com o estudo de caso, e as propostas elaboradas para a empresa, bem como o alcance dos objetivos específicos, e por fim, se o objetivo geral da pesquisa foi alcançado.

4.2.1 Controle de caixa atual da empresa estudada

O primeiro objetivo específico da pesquisa refere-se a verificar a forma de controle financeiro utilizado pela empresa Alfa Confecções. Durante a coleta de dados observou-se que a empresa não possui nenhum modelo de Fluxo de Caixa, pois somente realiza simples anotações das entradas e saídas da empresa.

A empresa enquadra-se no ramo varejista, com um volume maior de vendas de uniformes normalmente no início do ano, com a volta do período escolar e também nas trocas de estação.

A empresa é optante do Simples Nacional, possui prédio próprio e suas despesas fixas são: energia, água, telefone, pró-labore, uma empregada e encargos. Os custos variáveis da empresa são malhas, aviamentos, manutenção das máquinas, comissão de uma revendedora que presta serviços sem salário fixo.

A coleta de dados na empresa realizou-se durante o mês de dezembro de 2017, sendo possível observar que o caixa do dia é aberto sem que se saiba qual o valor correto disponível.

Os pagamentos são realizados com o dinheiro disponível em caixa. As vendas realizadas a prazo são anotadas em fichas individuais para cada cliente, há observância dos atrasos e cobranças, porém não há controle do quanto há para receber, nem do total a ser recebido. No momento a empresa realiza o controle dos cheques recebidos, com o auxílio de uma planilha para marcação diária de recebimentos, com anotações dos nomes de quem recebem para onde enviam o cheque, porém, esse controle não é realizado fielmente.

Quanto ao controle de pagamento de fornecedores não há, assim, segue o mesmo controle dos cheques, verificam-se todos os dias as notas a serem pagas e o dinheiro pessoal e da loja são únicos, e também não há controle do montante de saída.

Em razão da ausência de sistema que gerencie o controle de entradas e saídas, a proprietária comprou um caderno para realizar o movimento caixa, com anotações de todas as entradas, e com as especificações de todos os recebimentos mensais.

Como a empresa efetua vendas através de cheques, o controle dos cheques pré-datados é realizado manualmente, ou

seja, diariamente a proprietária revisa os cheques e programa os depósitos ou saques.

As notas fiscais de compra são armazenadas em uma pasta, sendo verificadas todos os dias para efetuar seus pagamentos. Desta forma, este procedimento exige atenção para que não ocorra o risco de efetuar o pagamento em atraso. Assim, quando estiver tudo conferido, o boleto é arquivado até o final de seu pagamento e após será encaminhado à Contabilidade. Porém, não há um controle de dados para a verificação do montante da saída.

Assim, observou-se que a rotina da empresa no controle das entradas e saídas de dinheiro é efetuada com os lançamentos das entradas realizados no decorrer do dia, confeccionado no caderno Movimento do Caixa, com todas as vendas à vista, recebimentos de parcelas de vendas a prazo e cartão de crédito, sem o controle de saídas.

Portanto, a ausência de um controle financeiro em uma organização afetará o caixa, e conseqüentemente haverá prejuízo nos resultados almejados. Deste modo, é necessário incluir o uso do Fluxo de Caixa como ferramenta de informação que demonstre as faltas ou sobras de caixa.

Ainda, foi possível perceber que com a elaboração e análise, a empresa poderá alcançar resultados excelentes, na medida em que o Fluxo de Caixa poderá auxiliar a entidade nas suas decisões financeiras.

4.2.2 Modelos de controle de fluxo de caixa

O segundo objetivo específico refere-se a buscar na literatura os modelos de controle de Fluxo de Caixa compatíveis com a empresa objeto do estudo. Os principais modelos de controle de fluxo de caixa encontrados na literatura são a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) modelo direto e a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) modelo indireto.

A movimentação das disponibilidades de uma empresa de um determinado período está estruturada na DFC através dos fluxos das atividades operacionais, investimento e financiamento. Segundo Iudícibus e Marion (2002) podem ser expostas as informações de demonstração de Fluxo de Caixa de uma empresa por dois métodos o direto e o indireto.

Para Padoveze (2007) o método direto estrutura-se a DFC a partir das movimentações efetivadas financeiramente e constantes nos relatórios contábeis do caixa e equivalentes de caixa.

Já Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003) entendem que o método direto relaciona-se as entradas e saídas brutas de dinheiro dos principais componentes das atividades operacionais, como os recebimentos pelas vendas de produtos e serviços e os pagamentos de fornecedores e empregados.

Para Ching, Marques e Prado (2007) a apresentação do método direto é de fácil compreensão, a empresa simplesmente registra as entradas e saídas de caixa em sua conta bancária de um período como atividades operacionais, de investimento ou

de financiamento e relata o saldo como movimentação ou geração de caixa.

Iudícibus e Marion (2002) explicam que o método indireto consiste em estender a análise dos itens não-circulantes (própria daquele relatório) as alterações ocorridas nos itens circulantes, excluindo, as disponibilidades, cuja variação se está buscando demonstrar. Ainda complementam que por este método efetuam-se ajustes ao lucro líquido pelo valor das operações consideradas como receita e despesas, mas que, não afetaram as disponibilidades, de forma que se possa demonstrar a sua variação no período.

O método indireto mostra as entradas e saídas de caixa com menos detalhamento. Ao utilizar esse método é feita uma reconciliação do lucro líquido para o caixa líquido, e as mudanças, aumento ou redução, são medidas nas contas de Capital de Giro, como Contas a Receber, Estoques etc., que serão ajustados para acréscimos líquidos e mensuração de caixa (SILVA, 2006).

De acordo com Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003) o método indireto faz a conciliação entre o lucro líquido e o caixa gerado pelas operações, por isso, é também chamado de método de reconciliação.

Ainda, há o Fluxo de Caixa projetado ao produto final da integração das entradas e das saídas de caixa que se imagina que ocorrerão no período projetado (SÁ, 2006).

Para Sá (2006), o objetivo do fluxo de caixa projetado é prever quando e em que montante haverá sobra ou falta de caixa.

Portanto, o Fluxo de Caixa projetado de curto prazo nada mais é do que um modelo que elabora-se com o objetivo de verificar como se comportará o saldo de caixa no período considerado (SÁ, 2006).

Já o Fluxo de Caixa operacional o próprio nome já diz, é aquele produzido pela própria atividade da empresa que, segundo Ross (2002), o lucro líquido pode ser encontrado na demonstração de resultado, soma as despesas não desembolsadas e fazer ajustes por variações de ativos e passivos circulantes (exceto caixa). O resultado é o fluxo de caixa das atividades operacionais.

Importante ainda, compreender o planejamento financeiro, que para Assaf Neto (2007), procura evidenciar as necessidades de expansão da empresa, assim como identificar eventuais desajustes futuros. Por meio do planejamento, ainda, é possível ao administrador financeiro selecionar, com maior margem de segurança, os ativos mais rentáveis e condizentes com os negócios da empresa, de forma a estabelecer mais satisfatória rentabilidade sobre os investimentos.

O controle financeiro, segundo Seleme (2012), possibilita saber com exatidão o ponto inicial da geração dos recursos financeiros, administrar um calendário de fluxo de entrada e saída, conhecer a dimensão financeira da organização para possíveis compromissos financeiros, apontar a fonte dos recursos financeiros, como também, observar o ciclo operacional da empresa. Ou seja, em tempos determinados para recebimento e pagamento.

O controle diário de caixa é o registro de todas as entradas e saídas de dinheiro, além de apurar o saldo existente no caixa, é importante para determinar em que atividades o dinheiro é gasto, quais as despesas que foram pagas, os valores depositados nos bancos, a disponibilidade de recurso financeiro existente e a identificação de possíveis desvios de verbas (SELEME, 2012).

Destarte, geralmente esses dois modelos de controle de caixa não se adequam às empresas de pequeno porte e, sobretudo, não atendem a um controle diário desse fluxo. Portanto, torna-se necessário buscar alternativas adaptáveis às necessidades da empresa conforme propõe o terceiro objetivo específico dessa pesquisa.

4.2.3 Modelo de fluxo de caixa adequado a empresa

O terceiro objetivo específico da pesquisa é identificar dentre os modelos encontrados na literatura qual o mais adequado para a empresa estudada. Assim, diante da inexistência de um Fluxo de Caixa na empresa estudada, tornou-se importante buscar na literatura os modelos de controle de Fluxo de Caixa compatíveis com a empresa objeto de estudo, para assim, melhor ofertar a mesma um que se adapte a sua realidade.

Tendo em vista que a empresa não realiza nenhum tipo de controle de caixa, o método direto e o indireto não seriam

apropriados para a atual realidade da empresa. Diante disso, buscou-se a opção de um controle diário de caixa.

“O controle diário de caixa é o registro de todas as entradas e saídas de dinheiro, além de apurar o saldo existente no caixa” (SEBRAE, 2013, p. 1). São os lançamentos das contas que entraram e saíram durante o dia do realizado e ainda deverá constar o total dos valores restantes do período anterior, conforme Ching, Marques e Prado (2007). Anagusko (2015) e Seleme (2012) reafirmam que o controle de caixa são as anotações de todas as movimentações reais ocorridas no dia relacionadas ao estabelecimento, o valor em dinheiro que realmente entrou deduzido do resultado do somatório das contas que saíram. Anagusko (2015), ainda lembra que ao término das atividades diárias são realizadas as conferências desses valores, para análise de outras retiradas indevidas ou até mesmo a existência de algum erro nos lançamentos.

Assim, conclui-se que um Fluxo de Caixa diário, diante de sua simplicidade se encaixa às atividades diárias de uma empresa de pequeno porte, que irá desenvolver seu controle empresarial.

Deste modo, ao levar-se em consideração uma maneira prática para o entendimento e a praticidade diária, elaborou-se um modelo como base nos passos indicados no site ‘Confere’ (CICI, 2018), com os seguintes itens: caixa da empresa, entradas (vendas à vista, recebimentos), vendas a prazo e também as saídas (pagamento de fornecedores, salários, água, luz, internet e honorários contábil), não sendo, portanto, em um primeiro momento muito detalhada, mas que poderá ser aprimorada até

mesmo pela proprietária, conforme modelo demonstrado no Quadro 01.

Quadro 01 – Proposta de Fluxo de Caixa

Fluxo de Caixa Diário - Dezembro/2017				
Dia	Descrição	Receita	Despesa	Saldo acumulado
1	Saldo inicial			
1	Venda à vista			
1	Malhas			
4	Venda à vista			
4	Parcelas - venda a prazo			
4	Venda cartão de crédito			
6	Venda à vista			
6	Venda cartão de crédito			
7	Parcelas - venda a prazo			
7	FGTS			
7	Pró-labore			
7	Salário empregada			
8	Malhas			
10	Água			
10	Energia elétrica			
10	Telefone			
13	Aviamentos - linhas douradas			
13	Venda à vista			
14	Venda cartão de crédito			
15	Contador			

Fluxo de Caixa Diário - Dezembro/2017				
Dia	Descrição	Receita	Despesa	Saldo acumulado
15 18	Malhas Parcelas - venda a prazo			
20	Aviamentos - linhas douradas			
20	Comissão - representante			
20	INSS			
21	Venda cartão de crédito			
21	Manutenção de máquinas			
22	Malhas			

Fonte: Baseado em Cici, 2018.

Então, o controle diário é importante para determinar em que atividades o dinheiro é gasto, quais as despesas que foram pagas, os valores depositados nos bancos, a disponibilidade de recurso financeiro existente e a identificação de possíveis desvios de verbas (SELEME, 2012).

De acordo com o SEBRAE (2005), essa ferramenta auxilia também no fornecimento de informações para gerenciar as quantias em depósitos bancários, na realização de pagamentos em valores pecuniários, nas contas de saídas com os gastos e ainda, assim como disponibiliza a consulta de informações para a ferramenta do fluxo de caixa.

O Fluxo de Caixa, portanto, é uma ferramenta que possibilita a segurança nos negócios, e proporciona a

administradora atuar com menor risco diante do mercado competitivo atual, ainda, apresentará detalhadamente as transações feitas em um período pela entidade, também auxiliará a gestora a tomar algumas medidas que visam diminuir os gastos da empresa.

Assim, o modelo elaborado será adaptado da literatura existente, de uma forma que melhor atenda a realidade da empresa estudada.

4.2.4 Proposta de fluxo de caixa

O quarto objetivo específico da pesquisa equivale a propor a elaboração de um modelo de controle de Fluxo de Caixa adequado para a empresa estudada com base no dia a dia da mesma, portanto, o método proposto trata-se de um Fluxo de Caixa diário, adaptado aos métodos da proprietária.

Assim, o Fluxo de Caixa proposto objetiva melhorar o controle já utilizado na empresa, e servirá para mensurar o resultado no final do mês. Ainda, a empresa poderá diminuir a margem de erro, adotar medidas corretivas, e tomar decisões que possam aumentar sua lucratividade.

O Fluxo de Caixa possibilita ao usuário uma análise diária e demonstra o que foi realizado, a fim de suprir suas obrigações e a planejar novos investimentos. Diante disso, se apresenta uma proposta de Fluxo de Caixa como ferramenta de gestão para a Alfa Confecções, com o intuito de poder realizar seus planejamentos e atingir os resultados esperados.

Com base na literatura o modelo adequado para a maioria das empresas é o método direto, pois conforme mencionado do referencial teórico por Neves e Viceconti (2003), a demonstração do Fluxo de Caixa pelo método direto é muito parecida com a demonstração de origens e aplicações de recursos, com a diferença que as variações do ativo circulante e do passivo circulante passam a se integrar as origens e aplicações de recursos da demonstração.

No entanto, a complexidade do Fluxo de Caixa do método direto faz com que alguns itens desse modelo, não seja necessário a estrutura e organização da empresa. Logo, foi necessário criar um modelo específico para a empresa estudada.

Assim, com o Fluxo de Caixa proposto a proprietária poderá controlar as entradas e saídas de dinheiro, poderá prever e até mesmo avaliar se vai precisar de recursos financeiros ou outras medidas possíveis, desde que seja um controle de fácil entendimento, pois utiliza uma linguagem clara, e de fácil adaptação.

Sendo assim, o Fluxo de Caixa apresentará detalhadamente as transações feitas em um período pela entidade, também auxiliará a gestora a tomar algumas medidas que visam diminuir os gastos da empresa.

O Quadro 02 propõe o modelo de controle de Fluxo de Caixa adequado às necessidades da empresa estudada, com base na movimentação financeira da empresa no mês de dezembro de 2017.

Quadro 02 – Planilha de Fluxo de Caixa diário

Fluxo de Caixa Diário - Dezembro/2017				
Dia	Descrição	Receita	Despesa	Saldo acumulado
1	Saldo inicial			R\$ 1.985,00
1	Venda à vista	R\$ 1.200,00		R\$ 3.185,00
1	Malhas		R\$ 2.378,90	R\$ 806,10
4	Venda à vista	R\$ 585,60		R\$ 1.391,70
4	Parcelas - venda a prazo	R\$ 1.700,00		R\$ 3.091,70
4	Venda cartão de crédito	R\$ 934,85		R\$ 4.026,55
6	Venda à vista	R\$ 1.020,00		R\$ 5.046,55
6	Venda cartão de crédito	R\$ 1.264,70		R\$ 6.311,25
7	Parcelas - venda a prazo	R\$ 1.069,25		R\$ 7.380,50
7	FGTS		R\$ 92,00	R\$ 7.288,50
7	Pró-labore		R\$ 937,00	R\$ 6.351,50
7	Salário empregada		R\$ 1.058,00	R\$ 5.293,50
8	Malhas		R\$ 761,45	R\$ 4.532,05
10	Água		R\$ 61,87	R\$ 4.470,18
10	Energia elétrica		R\$ 189,04	R\$ 4.281,14
10	Telefone		R\$ 109,90	R\$ 4.171,24
13	Aviamentos - linhas douradas		R\$ 871,80	R\$ 3.299,44
13	Venda à vista	R\$ 1.430,00		R\$ 4.729,44
14	Venda cartão de crédito	R\$ 423,90		R\$ 5.153,34
15	Contador		R\$ 200,00	R\$ 4.953,34
15	Malhas		R\$ 588,87	R\$ 4.364,47
18	Parcelas - venda a prazo	R\$ 2.554,85		R\$ 6.919,32

Fluxo de Caixa Diário - Dezembro/2017				
Dia	Descrição	Receita	Despesa	Saldo acumulado
20	Aviamentos - linhas douradas		R\$ 724,95	R\$ 6.194,37
20	Comissão - representante		R\$ 1.175,97	R\$ 5.018,40
20	INSS		R\$ 195,07	R\$ 4.823,33
21	Venda cartão de crédito	R\$ 576,55		R\$ 5.399,88
21	Manutenção de máquinas		R\$ 200,00	R\$ 5.199,88
22	Malhas		R\$ 1.568,67	R\$ 3.631,21

Fonte: Elaborado pelo Autor, 2018.

O controle de Fluxo de Caixa será uma ferramenta auxiliar no planejamento e no controle dos recursos financeiros da empresa, e gerencialmente poderá ser considerado como um instrumento indispensável no processo de tomada de decisão.

Portanto, a elaboração de um Fluxo de Caixa diário na empresa estudada será essencial, ademais o tema poderá ser objeto de estudo para trabalhos futuros, para melhor adaptação da empresária, e por se tratar de uma empresa de pequeno porte onde os recursos são mais escassos, acredita-se que esse método trará para a proprietária maior segurança sobre suas informações financeiras, pois determina com maior precisão a necessidade diária.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a pesquisa realizada foi possível verificar que o Fluxo de Caixa tem grande importância na organização como um todo, pois suas informações poderão auxiliar o gestor na tomada de decisões.

Assim, o Fluxo de Caixa auxilia na gestão empresarial, diminui riscos e perdas, além de disponibilizar maior confiabilidade aos resultados, por ser um instrumento capaz de fornecer informações necessárias para apresentar a real situação empresarial, e ainda, possibilita ter uma visão geral de como funciona a organização com um diagnóstico econômico financeiro.

Os objetivos propostos foram alcançados, pois as informações foram coletadas com transparência, confiabilidade e agilidade, e possibilitou desenvolver um modelo de Fluxo de Caixa adequado à empresa, coletar informações necessárias e implantar o modelo teste que apresentou bons resultados para a empresa estudada, onde a mesma irá continuar com a implantação e adequação do sistema de Fluxo de Caixa proposto.

Para tanto, foi necessário primeiramente compreender com base na literatura quais os tipos de controles financeiros existentes, para que só assim fosse possível fazer uma comparação entre o método utilizado na empresa com o que a literatura apresentava, com o propósito de identificar qual método era mais adequado com as atividades da empresa.

Cabe destacar que o objetivo geral da pesquisa é identificar as principais contribuições do controle de Fluxo de Caixa para a empresa Alfa Confeções LTDA ME. Assim, conclui-se que essas contribuições são: controle e planejamento das disponibilidades de uma empresa, assim, para que a mesma possa melhorar o seu planejamento financeiro e assim obter maior equilíbrio financeiro.

Ainda, tendo em vista os modelos de Fluxo de Caixa identificados na literatura, bem como a dificuldade em adequá-los às empresas de pequeno porte, e a realidade verificada da empresa estudada, compreende-se que um controle diário do Fluxo de Caixa seria o método adaptável às necessidades da empresa conforme proposto no terceiro objetivo específico.

Destarte, geralmente esses dois modelos de controle de caixa não se adequam às empresas de pequeno porte e, sobretudo, não atendem a um controle diário desse fluxo. Portanto, torna-se necessário buscar alternativas adaptáveis às necessidades da empresa conforme propõe o terceiro objetivo específico da pesquisa.

Finalmente, por se tratar de uma empresa de pequeno porte a implantação do Fluxo de Caixa desenvolvido mostrou-se viável, para a realização de um controle preciso das finanças da empresa. Assim, recomenda-se que outros estudos sejam realizados tendo em vista a importância que um Fluxo de Caixa diário adequado pode ofertar para as empresas, em conjunto com a atualização da proprietária da empresa estudada.

REFERÊNCIAS

ALBINO, Marcelo Rodrigues. **O uso do fluxo de caixa como ferramenta estratégica nas micro e pequenas empresas.** Florianópolis: 2003.

ANAGUSKO, Hideki. **Como controlar as finanças da sua empresa:** as ferramentas de controle financeiro. 2015. Disponível em [www://hidekianagusko.com.br/como-controlar-as-financas-da-sua-empresa-as-ferramentas-de-controle-financeiro/](http://www.hidekianagusko.com.br/como-controlar-as-financas-da-sua-empresa-as-ferramentas-de-controle-financeiro/). Acesso em: 16 jun. 2015.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho:** elaboração de trabalhos na graduação. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ASSAF NETO, A.; SILVA, C. A. T. **Administração do capital de giro.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

AYROZA, Cristina Maria. **Contabilidade básica.** Cuiabá: EdUFMT; Curitiba: UFPR, 2008. Disponível em http://ftp.comprasnet.se.gov.br/sead/licitacoes/Pregoes2011/PE091/Anexos/Secretariado_modulo_I/CONTABILIDADE_BASIC A.PDF. Acesso em set. de 2017.

BEUREN, Ilse Maria; et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BEUREN, Ilse Maria; LONGARAY, André Andrade; RAUPP, Fabiano Maury; OUSA, Marco Aurélio Batista de; COLAUTO, Romualdo Douglas; PORTON, Rosimere Alves de Bona. **Como**

elaborar trabalhos monográficos em contabilidade. São Paulo: Atlas, 2003.

BORNIA, Antônio Cezar. **Análise gerencial de custos:** aplicação em empresas modernas. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CAMPOS FILHOS, A. **Demonstração dos fluxos de caixa:** uma ferramenta indispensável para administrar sua empresa. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

CARNEIRO, Rodrigo Borges. **O fluxo de caixa como instrumento de gerenciamento financeiro nas empresas.** Faculdade Unida de Campinas: Goiânia, 2011.

CHING, Hong Yuh. **Gestão de caixa e capital de giro.** Curitiba: Juruá, 2010.

CHING, Hong Yut; MARQUES Fernando; PRADO, Lucilene. **Contabilidade e finanças para não especialistas.** 2. ed. São Paulo: Pearson, 2007.

CICI, Ricardo. **Fluxo de caixa diário:** como fazer planilha passo a passo. São Paulo, 2018. Disponível em: <http://conferecartoes.com.br/blog/fluxo-de-caixa-diario-como-fazer-planilha-passo-passo/>. Acesso em de 24 mar de 2018.

COELHO, Claudio Ulysses Ferreira. **Teoria da contabilidade:** abordagem contextual, histórica e gerencial. São Paulo: Atlas, 2010.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial:** teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

FILHO, Adhemar Campos. **Demonstração dos fluxos de caixa**. Uma ferramenta indispensável para administrar sua empresa. São Paulo: Atlas, 1999.

FRANCO, Hilário. **A Contabilidade geral**. São Paulo, Atlas, 2006.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. São Paulo: atlas, 2006.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também as demais sociedades**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MACÁRIO, Rodolfo Augusto Horácio. **A importância da gestão do fluxo de caixa no controle da inadimplência**. Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Rio

Grande do Sul. Especialização em Gestão de Negócios Financeiros. 2009, 51 p.

MALHOTRA, K. Naresh. **Pesquisa de marketing:** uma orientação aplicada. 4. ed. Porto Alegre: Editora Bookman, 2006.

MARION, José Carlos. **Análise das demonstrações contábeis:** contabilidade empresarial. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial.** 14. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARION, José Carlos; RIBEIRO, O. M. **Introdução à contabilidade gerencial.** São Paulo: Saraiva, 2011.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. V. **Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras.** 14. ed. São Paulo: Frase Editora, 2005.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. V. **Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras.** 12. ed. São Paulo: Frase, 2003.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial:** um enfoque em sistema de informação contábil. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, Clovis Luis. **Manual de contabilidade básica: uma introdução à prática contábil: texto e exercícios.** 5. ed São Paulo: Atlas, 2007.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade básica.** São Paulo: Saraiva, 2005.

SÁ, Antônio Lopes. **Teoria da contabilidade.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SANTOS, Cleonimo dos. **Manual do fluxo de caixa.** São Paulo: IOB. Folhamatic, 2013.

SANTOS, Edno Oliveira dos. **Administração financeira da pequena e média empresa.** São Paulo: Atlas, 2001.

SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Análise e Planejamento Financeiro – Manual do Participante.** Brasília, 2011. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/MG/Sebrae%20de%20A%20a%20Z/Mnual%20Participante%202015%20-%20COMO%20ELABORAR%20CONTROLES%20FINANCEIROS.pdf> . Acesso em set. de 2017.

SELEME, Laila Dell Bem. **Finanças sem complicação.** São Paulo: Intersaberes, 2012.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. **Ferramentas de apoio.** Disponível em: [www.http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/Entenda-e-aplique-os-controles-financeiros](http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/Entenda-e-aplique-os-controles-financeiros) sebrae.com.br. Acesso em: 16 mar. 2018.

SILVA, Edson Cordeiro da. **Como Administrar o Fluxo de Caixa das Empresas**: guia de sobrevivência empresarial. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SILVA, Edson Cordeiro da. **Como administrar o fluxo de caixa das empresas**: guia prático e objetivo de apoio aos executivos. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, João Edson da. **Contabilidade geral**. 2. ed. Curitiba: IESDE Brasil, 2008.

SILVA, Edson Cordeiro da. **Como administrar o fluxo de caixa das empresas**: guia prático e objetivo de apoio aos executivos. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

WAGNER, Katherine. **Finanças ao alcance de todos**. Rio de Janeiro: Sextante, 2008.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Fluxo de caixa**: uma decisão de planejamento e controle financeiro. 9. ed. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2002.

CONTABILIDADE PÚBLICA: LICITAÇÕES E SEUS PROCESSOS

Fabiana Cardoso de Souza

Felipe Cardoso

Patrícia Vieira Martins

RESUMO

O artigo aborda a Contabilidade Pública no que se refere ao Processo Licitatório. A Licitação é um processo administrativo que visa garantir igualdade de condições para todos que queiram firmar um contrato com o Poder Público. O objetivo geral desta pesquisa é demonstrar as principais implicações e penalidades para as empresas vencedoras no processo licitatório no descumprimento das exigências impostas nos editais de uma Prefeitura Municipal. Para tanto, o estudo destaca os seguintes objetivos específicos: demonstrar as fases do processo licitatório, com base na Lei de Licitações; apresentar a análise e julgamento das propostas vencedoras; comentar sobre as implicações e penalidades aplicáveis às empresas vencedoras no processo licitatório descumprimento das exigências impostas nos editais. Quanto à metodologia usada neste estudo, trata-se de uma pesquisa de caráter exploratório, bibliográfico, documental, realizada por meio dos métodos de estudo de caso, aplicado e dedutivo, sendo a coleta de dados realizada por meio de informações secundárias, fazendo uso da observação e documentação. Com isso, os resultados obtidos a partir dos estudos realizados mostram a importância do Processo Licitatório, bem como a importância da aplicação correta das

penalidades às empresas que descumprem suas obrigações, o que faz com que a punição traga benefícios ao Poder Público.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Licitação. Prefeitura. Processo.

1 INTRODUÇÃO

A licitação é o procedimento administrativo pelo qual a administração pública escolhe a proposta mais vantajosa para o contrato necessário. Como linha de procedimento, os licitantes interessados devem seguir uma ordem de ações vinculadas que define igual oportunidade a todos os que concorrerem ao processo licitatório. Conforme Meirelles (2007), a licitação é um direito de concorrência pública com o objetivo de impedir interesses pessoais do licitante, fazendo uma propaganda correta e dando limite à escolha e às opções. Da mesma forma, Mello (2004), destaca que licitação é um embate que os órgãos públicos promovem a fim de abrir ampla concorrência aos licitantes e assim poder escolher a melhor proposta. Entre os envolvidos na licitação, estes devem cumprir as obrigações do certame.

Este tema tem ligação com a contabilidade, pois um órgão público deve demonstrar anualmente os balanços dos serviços prestados à administração, e o contador responsável deve confirmar a veracidade das demonstrações contábeis fornecidas pelas empresas licitadas.

O processo de licitação é sempre utilizado na administração pública, por isso é um processo que sofre constantes atualizações, em modos, tipos e contratos. O licitante não atento às mudanças pode acabar errando no processo licitatório, podendo sofrer penalidades.

Nesse sentido, a pergunta dessa pesquisa é: quais as principais implicações e penalidades aplicáveis às empresas

vencedoras no processo licitatório no descumprimento das exigências impostas nos editais?

O objetivo geral é demonstrar as principais implicações e penalidades para as empresas vencedoras no processo licitatório no descumprimento das exigências impostas nos editais de uma Prefeitura Municipal.

Para tanto, os objetivos específicos traçados são: demonstrar todas as fases do processo licitatório, com base na Lei de Licitações; apresentar a análise e julgamento das propostas vencedoras; comentar sobre as implicações e penalidades aplicáveis às empresas vencedoras no processo licitatório, no descumprimento das exigências impostas nos editais, selecionando aleatoriamente processos licitatórios em andamento e encerrados na Prefeitura Municipal estudada.

Cabe destacar que o estudo trata de uma prefeitura de uma prefeitura municipal ao qual não foi identificada preservando assim sua identidade, mas sem comprometer os resultados. Os dados coletados não sofreram alterações e o nome utilizado se limita à Prefeitura Municipal.

A pesquisa esclarece a importância do conhecimento dos processos de licitação por parte da sociedade, que é quem paga pelos serviços escolhidos pela administração, assim como também por parte das empresas licitantes/participantes, que têm livre escolha para concorrer, além da importância do contador para conferir os dados fornecidos pela empresa licitante, de modo de respeitar as suas obrigações, tornando isso uma fonte de informação confiável para todos da sociedade.

Os dados fornecidos pela empresa serão relatórios e planilhas de licitações do dia 01/01/2018 até 31/10/18.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção trata do referencial teórico da pesquisa, abordando a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o Orçamento Público e o Processo de Licitação com base na Lei 8.666/93.

2.1 Contabilidade pública

A Contabilidade aplicada ao setor público tem como objetivo o patrimônio público. Ela deve gerar informações úteis e corretas aos seus usuários, sendo um instrumento de manutenção dos interesses públicos, sempre prestando atendimento à sociedade. E tem como base a Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que institui normas gerais de direito financeiros para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços de todas as entidades federativas.

Conforme Bezerra Filho (2014), a contabilidade pública é um dos ramos da escrituração que atua no processo gerador de informações, variações e resultados sobre a constituição do patrimônio público. O objeto da contabilidade é o patrimônio público, e seu objetivo é prover aos usuários todos os dados sobre os resultados alcançados e os aspectos do patrimônio público, para que sirvam de suporte ao processo de tomada de

decisões e à adequação das contas públicas. O campo de utilização da contabilidade aplicada ao setor público é restrito à administração pública nas três esferas do governo: Federal, Estadual, Municipal e suas autarquias, e estes são obrigados a seguirem a legislação, normas e seus procedimentos.

A Contabilidade Pública aponta a previsão das receitas e a fixação das despesas que são determinadas no orçamento aprovado para o exercício, fazendo a comparação entre a previsão e a realização destas e daquelas.

Kohama (2014), diz que a contabilidade pública é um dos ramos mais complexos que existem, pois, todo objetivo de captar, acumular, registrar, resumir e interpretar as situações orçamentárias deve estar dentro da legalidade pública, com o objetivo de mostrar no processo de decisão a demonstração do controle social. Na atualidade, a contabilidade tem a função de produção de informações sérias e confiáveis, para a geração de relatórios que sirvam para tomadas de decisões e para o controle do patrimônio público. No âmbito público, tem uma metodologia específica para tal, formando o Sistema Contábil Público. No sistema contábil existe uma estruturação com informações que formam o patrimônio público, podendo assim mensurar, registrar, avaliar e controlar os atos públicos com mais controle nas prestações de contas.

Portanto, a Contabilidade Pública auxiliará enquanto base de informações para os usuários, permitindo que estes realizem a análise das informações contábeis nos mais variados níveis de governo, contribuindo para o funcionamento da gestão.

Segundo Andrade (2012), as informações possibilitam o auxílio permanente da situação da entidade pública e de sua gestão, sendo um importante instrumento auxiliar no controle dos objetivos e propósitos, garantindo, com isso, uma avaliação administrativa. Os conceitos de contabilidade pública e privada estão muito ligados, mas mesmo assim pode-se fazer uma distinção entre um e outro. Na contabilidade privada, pode-se fazer tudo aquilo que a lei não proíbe; e já na contabilidade pública, somente aquilo que possui determinação legal, obedecendo ao orçamento da instituição pública. A contabilidade está exclusivamente ligada aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e às normas contábeis, trabalhando em prol do controle do patrimônio do setor público.

De acordo com Silva (2012), as práticas contábeis são aplicadas conforme cada país, e a contabilidade, por se tratar de uma ciência aplicada, é influenciada pelo ambiente em que está inserida, tanto por aspectos econômicos e políticos como culturais e históricos.

Segundo a Lei 4.320 de 1964, em seus arts. 83 e 84, a contabilidade irá declarar perante a Fazenda pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens que a ela pertencem, além de ressalvada a competência do Tribunal de Contas ou órgão correspondente à prestação de contas dos agentes responsáveis pelos bens ou dinheiros públicos, realizada ou superintendida pelos serviços da contabilidade (BRASIL, 1964).

A Contabilidade Pública é responsável por acompanhar a evolução do patrimônio público, e, além disso, tendo em vista a importância que o orçamento tem na gestão de um órgão público, a contabilidade também acompanha a execução do orçamento, refletida na arrecadação de receitas e na efetuação das despesas.

2.2 Orçamento público e planejamento

O Orçamento Público é a forma de gestão de maior importância na Administração Pública. Os órgãos públicos utilizam este instrumento para organizar os recursos financeiros a serem utilizados e as despesas a serem gastas.

O Orçamento é uma Lei que inicia pelo Poder Executivo e segue para a aprovação do Poder Legislativo, o qual irá estimar a receita e fixar a despesa para o exercício financeiro, que deverá coincidir com o ano civil, segundo o art. 34 da Lei nº 4.320/64. Ela é elaborada em um exercício, para que, depois de aprovada, passe a vigorar no exercício seguinte. O Orçamento é um instrumento de planejamento que facilita acompanhar, fiscalizar e analisar a Administração Pública (ARAÚJO; ARRUDA, 2009).

Nessa mesma direção, Mota (2009) diz que o orçamento é um ato administrativo fundamentado de força legal, que determina um conjunto de ações a serem realizadas, durante um determinado período de tempo, no qual é estimado o montante das fontes de recursos que serão arrecadados pelos órgãos públicos. Nele, são fixados os valores que irão ser aplicados na

execução de seus programas de trabalhos e projetos, com a finalidade de manter os serviços públicos e a realização de obras que supram as necessidades da população.

Atualmente, o orçamento é de suma importância nas gestões públicas, pois apresenta diversas funções, tanto no ponto de vista administrativo como financeiro e contábil.

Para Andrade (2012), o orçamento é um instrumento do poder público que apresenta seus programas, visando demonstrar a origem das receitas que serão obtidas e as despesas a serem efetuadas, sendo assim um elo entre o planejamento e as funções a serem executadas. O orçamento é a função fundamental da gestão pública de presumir e fixar as despesas.

O governo utiliza uma ação planejada e transparente, adotando o Sistema de Planejamento Integrado, conhecido no Brasil como Planejamento-Orçamento, que se unifica nos seguintes instrumentos: o Plano Plurianual (PPA), a Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), atendendo à constituição (KOHAMA, 2014).

2.2.1 Plano plurianual (PPA)

O Plano Plurianual (PPA) foi criado pela Constituição Federal de 1988, que busca organizar e possibilitar as metas e objetivos da Administração Pública, para as despesas de capital e outras delas decorrentes. Trata-se de um planejamento de médio prazo (quatro anos), no qual se determina as diretrizes, metas e objetivos que visam ao crescimento com melhoria na saúde e economia.

De acordo com Slomski (2013), o Plano Plurianual é uma Lei que abrange todas as entidades da federação, Governos Federal, Estadual e Municipal, sendo sempre elaborada no primeiro ano de mandato do Executivo, e deverá demonstrar as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública para o período referido.

2.2.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

A Lei de Diretrizes Orçamentárias é constituída anualmente e tem como meta mostrar as prioridades da gestão para o próximo exercício. Estabelecida pela Constituição Federal de 1988 (art. 165, II § 2º), a Lei de Diretrizes Orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA), disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

De acordo com Silva (2012), a Lei das Diretrizes Orçamentárias detalha a parcela do PPA que será realizada, e tem também como função orientar a elaboração de um orçamento-programa; a alteração na legislação de tributos; e o planejamento de políticas de aplicação de recursos das agências financeiras de fomento.

Segundo o inciso II, § 2º, do art. 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), o projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias deve ser enviado até oito meses

e meio antes do encerramento do exercício financeiro, e devolvido para sanção até o término do primeiro período da sessão legislativa (BRASIL, 1988).

O projeto de lei de diretrizes orçamentárias não poderá ser aprovado se estiver incompatível com o plano plurianual. Para completar o ciclo de cada plano plurianual, são necessárias quatro leis de diretrizes orçamentárias, visto que este deverá ter o mesmo período de tempo do mandato presidencial, que é de quatro anos (MOTA, 2009).

2.2.3 Lei Orçamentária Anual (LOA)

A Lei Orçamentária Anual (LOA) é um planejamento de curto prazo, de aproximadamente um ano, utilizado pelos municípios com o propósito de controlar as receitas e a despesa de cada exercício financeiro.

Prevista no Art. 165, § 5º da Constituição Federal, a Lei Orçamentária Anual compreende a estimativa das receitas e a fixação das despesas da Administração Pública direta ou indireta em um determinado exercício, coincidindo com o ano civil.

Para Slomski (2013), a Lei Orçamentária Anual tem como base o Plano Plurianual, e deve ser aprovada pelo legislativo, sendo elaborada com base na Lei de Diretrizes Orçamentárias. O Poder Executivo deve enviar o projeto de lei para o Poder Legislativo até quatro meses antes do exercício, sendo devolvido após seu estudo e aprovação, para sanção, até o encerramento da sessão legislativa.

A LOA é o instrumento que viabilizará a execução das despesas públicas, tendo em vista que em seu conteúdo constam as receitas, as despesas e as respectivas classificações sobre as despesas dela decorrentes. As despesas são discriminadas e fixadas no orçamento, e autorizadas pelo Legislativo, instituídas pelas normas legais. Segundo Andrade (2012), existem sete fases de despesa que são importantes para a Administração Pública para assegurar a qualidade das operações, resguardando a Administração de possíveis erros e fraudes, além de ser eficaz e garantir a transparência. As fases das despesas se dividem em: fixação; programação; licitação; empenho; liquidação; suprimento; e pagamento.

A primeira fase da despesa é a fixação, onde se determina o montante total a ser registrado como o valor máximo orçamentário a ser utilizado pela a Administração Pública na execução do orçamento (ANDRADE, 2012).

A programação visa regularizar os gastos dos órgãos públicos. Para Andrade (2012) o objetivo da programação é garantir os recursos necessários e suficientes para a melhor execução dos programas de governo, proporcionando equilíbrio entre receita arrecadada e despesa realizada.

A despesa orçamentária é necessária para a execução dos programas de governo, bem como para o funcionamento dos serviços públicos. Uma das fases da despesa é a Licitação, que é um processo administrativo que busca, através das propostas mais vantajosas, a aquisição de um bem ou serviço. Dessa forma, a realização do procedimento licitatório fica

condicionada à previsão na Lei Orçamentária Anual em cada exercício.

O empenho é o ato que garante a existência de crédito necessário para a liquidação de um compromisso firmado, sendo proibida a realização de qualquer despesa sem empenho prévio (ANDRADE, 2012).

A liquidação é a fase onde se verifica o direito adquirido pelo credor ou do implemento de condição, confirmando toda documentação de origem ao processo (ANDRADE, 2012).

Segundo Andrade (2012), o suprimento é a entrega ou transferências ao próprio caixa de recursos financeiros ou às instituições financeiras, para pagamento a serem quitados.

O pagamento é a última fase da despesa, onde se liquida a dívida da Administração Pública com seu credor, repassando os valores, por meio de crédito em conta corrente ou em espécie (ANDRADE, 2012).

2.3 O processo de licitação e a lei 8.666/93

A licitação é um procedimento administrativo obrigatório de todas as entidades governamentais que visa garantir a igualdade entre os participantes que queiram contratar com o Poder Público. A obrigatoriedade de licitar está prevista no artigo 37, inciso XXI, da Constituição Federal. Sua regulamentação é composta por lei que estabelece os critérios que selecionam as propostas mais vantajosas para o Poder Público, como a Lei 8.666, de 1993, e suas alterações, e a Lei nº 10.520, de 2002.

No artigo 1º, parágrafo único, da Lei 8.666/93, consta que esta lei estabelece normas gerais sobre licitações e contratos administrativos relacionados a obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações e locações na esfera dos Poderes da União, Estados, do Distrito Federal e Municípios, além de estarem subordinados ao regime desta Lei todos os órgãos da administração direta, fundos, autarquias, fundações e empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pelos Poderes da União (BRASIL, 1993).

De acordo com Pietro (2004), o processo licitatório é um procedimento integrado por atos e fatos da administração pública e atos e fatos dos licitantes, contribuindo entre si para a formação da vontade contratual. É pela licitação que a administração abre a todos os interessados que se submetem aos requisitos fixados no ato convocatório a oportunidade para a apresentação da proposta.

Para que o processo licitatório tenha efeito legal, é preciso seguir o princípio constitucional da isonomia, de acordo com o art. 3º da Lei 8.666/93, que enumera os princípios básicos que regem o processo de licitação, principalmente no julgamento das propostas. Os princípios são os seguintes:

- (a) Legalidade: quer dizer que o processo licitatório está de acordo com as normas legais. Pietro (2004) diz que a administração pública não pode conceder direitos de qualquer espécie, criar obrigações ou impor barreiras aos administrados;

- (b) Impessoalidade: a administração deve tratar todos os participantes do certame licitatório de forma igual, devendo ela pautar-se por critérios objetivos, sem levar em consideração as condições pessoais do licitante (PIETRO, 2004);
- (c) Moralidade e Probidade administrativa: a conduta dos licitantes e agentes públicos deve ser de forma lícita, moral e ética;
- (d) Igualdade: o princípio da igualdade quer dizer que todos que têm interesse na licitação devem ser tratados de forma igual, garantindo assim a competição entres os participantes;
- (e) Publicidade: todos os interessados no processo licitatório têm o direito de ter acesso a todas as licitações públicas e à divulgação dos atos praticados pelos agentes públicos, assegurando a possibilidade de fiscalizar a legalidade dos atos a todos os interessados;
- (f) Vinculação ao instrumento convocatório: significa que a administração pública e os licitantes não podem descumprir as normas e regras do edital durante todo o processo licitatório.
- (g) Julgamento objetivo: significa que o licitante deve fazer o julgamento das propostas de acordo com os critérios objetivos que foram definidos no edital.

Há a Dispensa de Licitação em casos especiais de compras sem ferir os princípios da moralidade e da isonomia,

podendo ser adquiridos através de dispensa de licitação bens e serviços necessários ao atendimento de situações emergenciais. Conforme Slomski (2013), a Lei de Licitações, em seu art. 24, apresenta uma ampla lista de casos nos quais podem ser dispensadas as licitações, como por exemplo:

- (a) Obras e serviços de engenharia de valor até 10% (dez por cento) do limite previsto para a modalidade de Convite, contanto que não se atribuem a parcelas de uma mesma obra ou serviço ou obras e serviços da mesma natureza e mesmo local que consigam ser realizadas conjunta e concomitantemente (BRASIL, 1993);
- (b) Para serviços e compras de valor até 10% (dez por cento) do limite previsto na modalidade de Convite e para alienações, contando que não se atribuem a parcelas de um mesmo serviço, que possa ser realizada de uma só vez (BRASIL, 1993);
- (c) Em casos de guerras ou grave perturbação da ordem (BRASIL, 1993).

A Inexigibilidade de Licitação ocorre quando há a inviabilidade ou a inutilidade de realização do procedimento licitatório. Após a comprovação da inviabilidade e inutilidade da licitação, é autorizada a contratação direta com o fornecedor do produto ou do serviço. Segundo o artigo 25 da Lei 8.666/93, é inexigível a licitação quando ocorre a:

- (a) Aquisição de materiais, equipamentos ou gêneros que só podem ser fornecidos por produtor ou empresa exclusiva, sendo impedida a preferência da marca, tendo que ser feita a comprovação de exclusividade através de atestado fornecido pelo órgão de registro do comércio do local em que se realizaria a licitação ou obra/serviço, pelo sindicato, federação, confederação patronal ou entidades equivalentes (BRASIL, 1993);
- (b) Contratação de serviços técnicos, de natureza singular ou empresas de notória especialização, uma vez que é impedida a inexigibilidade para serviços de publicidade e divulgação (BRASIL, 1993);
- (c) Contratação de profissional artístico, através de empresário exclusivo, desde que afamado pela crítica especializada ou opinião pública (BRASIL, 1993).

2.4 Modalidades de licitação

São cinco as modalidades de Licitação, e cada uma possui características próprias que a difere das outras, conforme estão previstas na Lei 8.666/93. São modalidades de licitação: a Concorrência, a Tomada de Preços, o Convite, o Concurso e o Leilão. A modalidade de Pregão foi instituída no ano de 2002, pela Lei 10.520, para a aquisição de bens e serviços comuns.

2.4.1 Concorrência

Nesta modalidade de licitação, todos os interessados, em fase inicial de habilitação, devem comprovar possuir os requisitos mínimos de qualificação exigidos no edital para a execução do objeto. É a modalidade que tem a maior publicidade, pois tem a obrigatoriedade de ser publicada em grandes jornais de circulação e no Diário Oficial da União (BRASIL, 1993).

Segundo o Decreto nº 9.142, de 18 e junho de 2018, ela é utilizada para obras e serviços de engenharia no valor acima de R\$ 3.300.000,00 (três milhões e trezentos mil reais), e para compras e demais serviços no valor acima de R\$ 1.430.000,00 (um milhão, quatrocentos e trinta mil reais) (BRASIL, 2018).

2.4.1.1 Procedimentos da concorrência

No dia, local e hora marcados no preâmbulo do edital, os licitantes devidamente cadastrados entregam os envelopes de habilitação e proposta a Comissão de Licitação. De posse dos documentos de habilitação, a Comissão analisa, e se estiverem de acordo com as exigências impostas no edital à empresa é habilitada, e segue para abertura dos envelopes das propostas.

2.4.2 Tomada de preços

Para esta modalidade, os interessados devem estar cadastrados ou atenderem a todos os requisitos exigidos para o

cadastramento até o terceiro dia anterior à data do recebimento das propostas (BRASIL, 1993).

Esta modalidade é utilizada para obras e serviços de engenharia no valor de até R\$ 3.300.000,00 (três milhões e trezentos mil reais), e compras e demais serviços no valor de até 1.430.000,00 (um milhão, quatrocentos e trinta mil reais) (BRASIL, 2018).

2.4.2.1 Procedimentos da tomada de preço

A Tomada de Preço é a modalidade para as empresas já cadastradas. É feita uma análise prévia da situação da empresa através de sua documentação econômico-financeira, fiscal e trabalhista e técnica, indo assim para a fase de julgamento e classificação seguindo os critérios determinados no edital. Logo após a determinação do vencedor, o processo é homologado e adjudicado.

2.4.3 Convite

É a modalidade de licitação entre, no mínimo, três interessados do ramo que sejam apropriados ao objeto, estando cadastrados ou não, escolhidos pela administração, podendo também participar aqueles que, mesmo não sendo convidados, estiverem cadastrados na correspondente especialidade e tendo a manifestação do interesse 24 horas antes da apresentação das propostas (BRASIL, 1993).

Essa modalidade é utilizada para obras e serviços de engenharia no valor de até R\$ 330.000,00 (trezentos trinta mil reais), e para compras e demais serviços no valor de até R\$ 176.000,00 (cento e setenta e seis mil reais) (BRASIL, 2018).

2.4.3.1 Procedimentos do convite

Na modalidade convite, são escolhidos no mínimo três convidados interessados ao ramo pertinente ao objeto, estando cadastrados ou não, no qual a administração fixará em local apropriada o ato convocatório, estendendo assim aos demais que manifestarem interesse com antecedência de vinte e quatro horas à apresentação das propostas, trazendo consigo os envelopes de habilitação e propostas.

2.4.4 Concurso

Esta modalidade é adotada entre os interessados para a escolha de trabalho técnico, científico ou artístico, por meio de instituição de prêmios ou remuneração aos vencedores, conforme os critérios exigidos no edital publicado na imprensa oficial, com antecedência mínima de 45 dias (BRASIL, 1993).

2.4.4.1 Procedimentos do concurso

Nesta modalidade os interessados irão apresentar seus trabalhos, sendo eles julgados por uma comissão nomeada

integrada por pessoas de conhecimento técnico referente ao objeto da licitação.

2.4.5 Leilão

É a modalidade de licitação entre quaisquer interessados para a venda, a quem oferecer o maior lance, igual ou superior ao valor de avaliação de bens móveis inservíveis para a administração, produtos apreendidos ou penhorados de forma legal ou alienação de bens imóveis da Administração Pública, cuja aquisição tenha decorrido de procedimentos judiciais ou doações em pagamento previstas no artigo 19 (BRASIL, 1993).

2.4.5.1 Procedimentos do leilão

No dia da sessão pública, o leiloeiro nomeado para conduzir o certame, abre a sessão e analisa as propostas iniciais, seguindo para a etapa de lances, sendo declarado o vencedor aquele que ofertar o maior lance arrematando o bem.

2.4.6 Pregão

O pregão é a modalidade utilizada para a aquisição de bens e serviços comuns, cujos padrões de desempenho e qualidade possam ser precisamente definidos pelo edital, por meio de especificações usuais no mercado (BRASIL, 2002). Para Pietro (2004), esta modalidade de licitação pode ter

qualquer valor estimado de contratação, sendo a disputa de fornecimento feita através de propostas e lances em sessão pública.

Existem duas formas de esta modalidade ser realizada. O pregão pode ser presencial ou por meio da utilização de recursos de tecnologia, chamado pregão eletrônico, conforme é possível ver abaixo:

- (a) Pregão presencial: no dia, local, e horário determinados pelo edital será realizada a sessão pública com a presença física dos interessados ou representante para o recebendo das propostas e prática dos lances;
- (b) Pregão eletrônico: o pregão eletrônico ocorre quando a disputa pelo fornecimento do bem ou serviço comum foi feita à distância, por meio de sistema que promova a comunicação pela internet (BRASIL, 2005).

O pregão, em razão de suas características, traz várias vantagens para a Administração Pública, por se tratar de uma modalidade de licitação pouco complexa, fazendo com que a contratação de bens ou serviços seja realizada de forma rápida. Além disso, o valor final dos contratos tende a ser mais vantajoso para a Administração se comparado às demais modalidades de licitação (ALEXANDRINO; PAULO, 2011).

2.4.6.1 Procedimentos do pregão

O Pregão se inicia com o credenciamento dos licitantes no momento do certame. Logo após é aberto os envelopes de propostas, fazendo análise para ver se estão em concordância com as exigências do edital, para após partirem para a etapa de lances. Na etapa de lance participa o licitante que ofertar o menor lance. Aceita a proposta, o pregoeiro abre os envelopes de habilitação, onde atendendo as exigências é declarado o vencedor.

3 MÉTODOS E TÉCNICAS DA PESQUISA

Essa seção trata dos métodos e técnicas de pesquisa, considerando o enquadramento metodológico e os procedimentos de coleta e análise dos dados.

3.1 Enquadramento metodológico

Quanto à natureza do objetivo, a pesquisa é exploratória, pois gera conhecimento sobre a Contabilidade Pública e o processo licitatório, a partir de um estudo de caso em uma Prefeitura Municipal. Segundo Severino (2007), a pesquisa exploratória busca apenas produzir informações sobre um determinado objeto, traçando um campo de trabalho, mapeando as condições de manifestação desse objeto.

No que se refere à natureza do artigo, trata-se de uma pesquisa teórica e prática. Teórica por ter um embasamento que combina estudos de conceitos baseados em livros e artigos científicos da área. A pesquisa teórica consiste no trabalho em cima de um arsenal bibliográfico e de qualidade, que irá contemplar uma revisão bibliográfica rigorosa para auxiliar a abordagem de seu objeto (MEZZAROBÀ; MONTEIRO, 2003). É prática porque investiga com profundidade um único objeto de estudo. A pesquisa prática tem como característica essencial sua experimentalidade, não dispensando referenciais teóricos para organizar a execução e interpretação de dados (MEZZAROBÀ; MONTEIRO, 2003).

A lógica da pesquisa é dedutiva, pois o argumento reformula ou enuncia de modo claro a informação contida nas premissas e tem o propósito de explicar o conteúdo presente nelas. (MARCONI; LAKATOS, 2011).

A coleta se dá a partir de dados secundários, utilizando-se de informações documentais, como relatórios impressos e dados coletados de processos licitatórios da empresa estudada. Segundo Andrade (2006), os dados secundários são elaborados através de literaturas originadas a partir de fontes primárias e constituem as fontes de pesquisa bibliográficas.

Quanto à abordagem, a pesquisa é qualitativa, pois a metodologia qualitativa analisa e interpreta os aspectos mais profundos, relatando a complexidade do comportamento humano e fornecendo uma análise mais precisa sobre as investigações, hábitos, atitudes, tendências de comportamento (MARCONI; LAKATOS, 2011).

Em relação ao resultado da pesquisa, esta se caracteriza como aplicada, pois gera conhecimento em resposta à solução de problemas específicos.

Abaixo, os procedimentos técnicos utilizados em uma pesquisa bibliográfica, documental e em estudo de caso:

- (a) A pesquisa bibliográfica é elaborada a partir de material já publicado em livros ou revistas, com o objetivo de levantar conhecimento sobre o tema da ciência contábil. Para Severino (2007), é um estudo realizado a partir de um registro disponível, em documentos impressos, como livros e artigos, trabalhados e registrados por outros pesquisadores, para servirem de fonte aos temas a serem pesquisados;
- (b) A pesquisa documental se dá a partir de materiais e relatórios registrados pela administração. De acordo com Severino (2007), a fonte são documentos no sentido amplo, não só aqueles impressos, nos quais o pesquisador vai desenvolver sua pesquisa e análise;
- (c) O Estudo de caso envolve um profundo estudo em uma Prefeitura Municipal, permitindo amplo conhecimento. Segundo Severino (2007), o estudo de caso é algo particular, pois os dados devem ser coletados e registrados com rigor, e trabalhados mediante análise profunda, apresentando relatórios qualificados.

Os instrumentos utilizados para a coleta de dados se caracterizam a partir de observação, pois, segundo Severino (2007), este é um procedimento que possibilita acesso aos fatos estudados, sendo uma etapa imprescindível em qualquer pesquisa. Cabe, ainda, salientar que a pesquisa possui característica documental, visto que, de acordo com Severino (2007), o pesquisador analisa toda forma de registro e sistematização de dados e informações.

3.2 Procedimentos de coleta e análise dos dados

Os dados foram coletados durante o ano de 2018 na Prefeitura Municipal em questão, com o objetivo de levantar informações em resposta à pergunta de pesquisa, que visa responder quais as principais implicações e penalidades para as empresas vencedoras no processo licitatório no descumprimento das exigências impostas nos editais.

Para a coleta de dados, o instrumento utilizado foram a observação e a análise dos documentos disponíveis nos processos licitatórios, como memorandos, solicitações, editais, pareceres jurídicos e contábeis, análise e julgamento das propostas e homologações.

Os dados levantados foram estabelecidos para atender aos objetivos específicos deste trabalho, focando em responder à pergunta de pesquisa, já citada acima.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção, será apresentado um estudo detalhado relacionado ao tema em questão na entidade concedente ao estágio, além de um breve histórico desta.

De tal modo, apresenta-se a análise e a discussão dos resultados a partir dos dados coletados, demonstrando os resultados apurados sobre os objetivos específicos.

4.1 Caracterização do objeto de estudo

O município escolhido para o estudo e concedente do estágio supervisionado é relativamente pequeno. Possui um pouco mais de 19 mil habitantes. No entanto é uma cidade turística da região por conta de suas belezas naturais litorâneas.

O principal fomento da economia do município é a agricultura. A rizicultura, por exemplo, produz aproximadamente cinco mil hectares; e o gado leiteiro tem um forte incremento na agricultura familiar. O comércio varejista vem crescendo a cada ano, despertando o interesse de lojas de grandes nomes que têm buscado se instalar na região.

É um local de fácil acesso para quem precisa dos seus serviços. A finalidade da entidade é prestar serviços na área de administração pública, assim como zelar pelo patrimônio e dar manutenção aos órgãos ligados à sua administração.

A gestão urbana pode ser entendida como a gestão da cidade. Está relacionada ao conjunto de recursos e instrumentos

da administração aplicados na cidade como um todo, visando à qualidade da infraestrutura e dos serviços urbanos, propiciando as melhores condições de vida e aproximando os cidadãos nas decisões e ações da governança pública municipal. A gestão municipal pode ser entendida como a gestão da prefeitura e de seus órgãos, institutos, autarquias e secretarias. Está relacionada ao conjunto de recursos e instrumentos da administração aplicada na administração local por meio de seus servidores municipais (REZENDE; CASTOR, 2006).

Partindo desse entendimento de gestão, a estrutura administrativa da cidade está constituída da seguinte forma: Secretaria de Governo; Gabinete do Prefeito; Administração e Finanças; Assistência Social; Agricultura; Obras, Habitação e Serviços Urbanos; Esportes, Turismo, Juventude e Eventos; Saúde. A Prefeitura tem sua própria contabilidade. Todas as informações, inclusive registros contábeis, ficam disponíveis no site da entidade para conferência dos interessados.

A legislação municipal traz em seu Plano Diretor toda a política de desenvolvimento e ordenamento da expansão urbana, que é concebido a partir da compreensão da totalidade do território do município, abrangendo suas áreas urbanas e rurais.

O Plano Diretor da cidade também é chamado de plano diretor municipal ou planejamento urbano, onde poderão universalizar o direito à moradia digna em ambiente saudável para todos os seus habitantes. Para tanto, as cidades têm de contar com fontes estáveis e seguras de financiamento para o desenvolvimento urbano indispensável, para que possam se

manter e se expandir, adequada e democraticamente (OLIVEIRA, 2006).

4.2 Análise e discussão dos resultados

Essa seção apresenta os resultados da pesquisa a partir dos dados coletados de processos licitatórios na modalidade de Tomada de Preço, durante o ano de 2018, na Prefeitura Municipal estudada, a fim de cumprir o proposto de cada objetivo específico estabelecido neste estudo.

4.2.1 Fases do processo licitatório na modalidade de tomada de preço, com base na lei de licitações

A Licitação surge de uma necessidade do Poder Público em adquirir determinado bem ou serviço, a qual deverá ser realizada respeitando todos os princípios constitucionais estabelecidos no art. 37 da Constituição Federal, que são: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, objetivando, assim, a seleção da proposta mais vantajosa para atender às suas necessidades (BRASIL, 1988).

O Processo Licitatório tem início com a fase interna, na qual é definida a modalidade a ser usada e a elaboração do edital. O edital é o documento integrante do processo licitatório, e por meio dele a Administração Pública estabelece todas as condições e exigências da licitação e as características do bem ou serviço a ser adquirido. O Art. 38 da Lei 8.666/93 diz que o

edital conterà no preâmbulo o número de ordem em série anual, o nome da repartição interessada e de seu setor, a modalidade, o regime de execução e o tipo da licitação, a menção de que será regido por esta Lei, o local, dia e hora para o recebimento da documentação e proposta, assim como para o início da abertura dos envelopes.

A fase externa é dada pelo Ato Convocatório, ou seja, a publicação de aviso de Licitação, regida pelo art. 21 da Lei 8.666/93, que diz que para a modalidade Tomada de Preço esta será publicada no Diário Oficial da União e em jornal de grande circulação, no prazo mínimo de 30 dias para o tipo “melhor técnica” ou “técnica e preço”, e 15 dias para o tipo “menor preço”.

Para a habilitação, na Tomada de Preço, as empresas devem estar antecipadamente habilitadas por meio de cadastro no órgão licitante; ou, os interessados que não estiverem cadastrados, podem se inscreverem até o terceiro dia anterior à data do recebimento das propostas. Nessa etapa, os envelopes de habilitação serão examinados e rubricados por todos os presentes, membros da comissão e licitantes, e julgados na própria sessão em que forem abertos. Durante a fase de habilitação, são verificadas as condições que comprovem habilitação compatível com o objeto licitado, bem como as qualificações técnicas, econômico-financeiras, fiscais e trabalhistas, entre outras.

A comprovação das condições econômicas e financeiras para a execução do objeto da licitação será apurada mediante a apresentação dos seguintes documentos que foram retirados na

íntegra do edital Tomada de Preço nº 02/2018-PM, que contempla o processo licitatório nº 26/2018:

- (a) Balanço patrimonial e demonstrações contábeis do último exercício social, que comprove a boa situação financeira da empresa, sendo vedada sua substituição por balancetes ou balanços provisórios;
- (b) A boa situação financeira da empresa será avaliada, nos termos do art. 31, § 5º, da Lei 8.666/93, pelos índices de Liquidez Geral (LG), Solvência Geral (SG) e Liquidez Corrente (LC).

As condições fiscais e trabalhistas das licitantes também são analisadas, e espera-se que as empresas estejam em dia com suas obrigações fiscais e trabalhistas, sendo solicitados os seguintes documentos, retirados na íntegra do edital Tomada de Preço nº 02/2018-PM, referente ao processo licitatório nº 26/2018:

- (a) Certificado de Registro Cadastral (CRC) compatível com o ramo do objeto deste edital, emitido pela Diretoria Executiva de Licitações e Contratos do Município de xxxxx, dentro de seu prazo de validade;
- (b) Prova de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), com situação regular perante SRF – Secretaria da Receita Federal;
- (c) Prova de inscrição no cadastro de contribuintes municipal, relativo ao domicílio ou sede da licitante, pertinente ao seu ramo de atividade e compatível com o objeto contratual;

- (d) Certidão Negativa de Débitos Relativos a Créditos Tributários Federais e à Dívida Ativa da União (CND), emitida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Ministério da Fazenda) – Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 1.751, de 02/10/2014;
- (e) Certidão Negativa de Tributos Estaduais ou Certidão Positiva com efeito Negativo, expedida pela Fazenda Estadual da sede da licitante ou outra equivalente na forma da Lei;
- (f) Certidão Negativa de Tributos Municipais ou Certidão Positiva com efeito Negativo, expedida pela Fazenda Municipal da sede da licitante;
- (g) Certificado de Regularidade do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – CRF/FGTS;
- (h) Prova de regularidade perante a Justiça do Trabalho, mediante apresentação da Certidão Negativa de Débitos Trabalhistas ou Certidão Positiva com efeito Negativo (CNDT) – Lei 12.440/2011).

Para participar da licitação, o licitante deve provar que tem condições técnicas para a execução do objeto da licitação. Para tanto, são solicitados os documentos abaixo, que foram retirados na íntegra do edital Tomada de Preço nº 02/2018-PM, que contempla o processo licitatório nº 26/2018, e que tem como base a Lei 8.666/93:

- (a) Certidão de Registro de Pessoa Jurídica no Conselho Profissional competente, com vencimento na data de recebimento dos documentos de habilitação da jurisdição da sede da empresa Licitante;

(b) Capacitação técnico-operacional: Atestado, fornecido por pessoa jurídica de direito público ou privado, devidamente registrado no conselho profissional competente ou Certidão de Acervo Técnico (CAT), na qual fique comprovado que a licitante (pessoa jurídica) executou, a qualquer tempo e de modo satisfatório, obras ou serviços similares ou de complexidade equivalente ou superior às/aos do objeto deste Edital;

(c) Para efeito da comprovação técnico-operacional, não será admitida a apresentação de atestado ou certidão em nome de empresa subcontratada;

(d) Capacitação técnico-profissional: Comprovação da licitante possuir em seu corpo técnico, na data de abertura das propostas, profissional de nível superior legalmente habilitado, detentor de Certidão de Acervo Técnico (CAT), expedida pelo conselho profissional competente, comprovando sua responsabilidade técnica na execução de obras ou serviços de características semelhantes ao objeto deste Edital;

(e) Certidão de registro de pessoa física emitida pelo conselho profissional competente da jurisdição do domicílio do profissional responsável técnico da licitante, detentor da CAT apresentado;

(f) Comprovação de que o detentor da(s) referida(s) CAT(s) é vinculado à licitante, sendo feita mediante a apresentação dos seguintes documentos, conforme o caso: sócio: cópia do contrato social e sua última alteração, devidamente registrados no órgão competente; diretor: cópia do Contrato Social, em se tratando de firma individual ou limitada ou cópia do

estatuto social e ata de eleição devidamente publicada na imprensa, em se tratando de sociedade anônima; empregado permanente da empresa: cópia do contrato de trabalho por tempo indeterminado ou qualquer documento comprobatório de vínculo empregatício previsto na legislação de regência da matéria; responsável técnico: cópia da certidão de registro de pessoa jurídica no conselho profissional competente da sede ou filial, constando o registro do profissional como Responsável Técnico; profissional contratado: cópia do contrato de prestação de serviços, celebrado entre o profissional e a licitante, de acordo com a legislação civil comum.

Após a abertura dos envelopes contendo os documentos de habilitação das empresas participantes do certame, são analisados os critérios de aceitabilidade, sendo que, após a análise da Comissão Permanente de Licitações, são declaradas as empresas habilitadas, procedendo-se para a etapa de abertura dos envelopes contendo as propostas de preço. Na fase de classificação e julgamento das propostas, serão abertos somente os envelopes de propostas dos licitantes que estiverem devidamente habilitados, sendo examinados e rubricados por todos os presentes.

Depois disso, é dado início ao julgamento das propostas observando os critérios estabelecidos no edital, julgando a proposta mais vantajosa para a administração. Após a abertura dos envelopes das propostas de preço, são analisados os critérios de aceitabilidade, e, após análise da Comissão Permanente de

Licitações, é constatado que a empresa atendeu ou não às exigências do edital, sendo assim classificada ou não sua proposta.

Após o julgamento da proposta vem a fase de Adjudicação e Homologação ao vencedor, na qual a autoridade competente, no uso de suas atribuições, homologa a Tomada de Preço e adjudica o objeto licitado ao vencedor.

Depois de homologado e adjudicado, a administração elabora o contrato entre licitante e licitado, dentro dos termos da Lei, e respeitando as exigências do edital. Após a assinatura, é feito o extrato do contrato e publicado no mural da Prefeitura.

Os procedimentos finais do processo são dados pela impressão do contrato e ordem de serviço, para que façam parte integrante do processo, sendo, então, numerados, paginados e rubricados.

Por fim, o contrato é cadastrado no sistema de informação da Prefeitura, constando o vencedor do certame, o valor do contrato, o item licitado, a dotação e a vigência, de modo a atender aos relatórios de auditoria interna e externa.

4.2.2 Análise e julgamento das propostas

O julgamento das propostas consiste na comparação dos lances, classificação das propostas e determinação do vencedor, a quem deverá ser adjudicado e homologado o objeto da licitação, observando sempre os critérios de julgamentos

estabelecidos no edital, que são efetuados pela Comissão de Licitação (ALEXANDRINO; PAULO, 2011).

O Artigo 45, § 1º, da Lei 8.666/93, diz que o julgamento das propostas será objetivo, devendo a Comissão de licitação ou o responsável realizá-lo em conformidade com os tipos de licitação, os critérios previamente estabelecidos no edital e os fatores exclusivamente nele mencionado, de maneira a possibilitar sua aferição pelos licitantes e pelos órgãos de controle, sendo constituído pelos seguintes tipos de licitação, exceto na modalidade concurso:

- I – a de menor preço;
- II – a de melhor técnica;
- III – a de técnica e preço;
- IV – a de maior lance ou oferta, nos casos de alienação de bens ou concessão de direito real de uso.

O critério de julgamento será definido pela Administração, e de acordo com o objeto licitado. Na modalidade Tomada de Preço, os critérios mais utilizados para o julgamento das propostas são: o de menor preço, o de melhor técnica e o de técnica e preço.

O tipo menor preço é aplicado quando a proposta mais vantajosa for a que tiver o menor preço. A Lei 8.666/93, Artigo 45 § 1º, inciso I, estabelece que o tipo menor preço aconteça “quando o critério de seleção da proposta mais vantajosa para a Administração determinar que seja vencedor o licitante que

apresentar a proposta de acordo com as especificações do edital e ofertar o menor preço”. O tipo menor preço nada mais é que um julgamento das propostas com base somente nos preços ofertados, ficando em primeiro lugar o licitante que apresentar o menor preço.

O tipo melhor técnica é utilizado quando a Administração busca a proposta mais vantajosa com base em elementos de ordem técnica.

É utilizado exclusivamente para serviços de natureza predominante intelectual, em especial na elaboração de projetos, cálculos, fiscalização, supervisão e gerenciamento e de engenharia consultiva em geral e, em particular, para a elaboração de estudos técnicos preliminares e projetos básicos e executivos (BRASIL, 1993).

O instrumento convocatório fixará o preço máximo que a Administração se propõe a pagar, além de determinar os critérios de avaliação e classificação das propostas de acordo com o objeto licitado, considerando a capacitação e a experiência do proponente, a qualidade técnica da proposta e a qualificação das equipes técnicas a serem usadas na execução do objeto licitado (BRASIL, 1993).

Depois de classificadas as propostas técnicas, são abertos os envelopes dos preços. Estes terão como referência a proposta de menor preço dentre os participantes classificados, e como base os orçamentos apresentados e os respectivos preços unitários.

O tipo técnica e preço aplica-se para os mesmos serviços, relacionados à melhor técnica. As propostas também

serão avaliadas conforme os critérios do tipo melhor técnica, como a capacitação e experiência do proponente, a qualidade técnica da proposta e a qualificação das equipes técnicas, sendo classificadas de acordo com a média ponderada das valorizações das propostas técnica e de preços, de acordo com os pesos estabelecidos no instrumento convocatório.

Durante a pesquisa realizada no Setor de Licitações da Prefeitura Municipal em questão, foram analisados os processos licitatórios na modalidade Tomada de Preço, no ano de 2018, sendo constatado que o critério de julgamento mais usado nessa modalidade foi o de “menor preço”. Constatou-se, ainda, que o objeto das licitações nesta modalidade é, em sua maioria, usado para selecionar a proposta mais vantajosa na contratação de obras e serviços de engenharia, pois seu valor para esse tipo pode ser até R\$ 3.300.000,00 (três milhões e trezentos mil reais).

4.2.3 As Implicações e penalidades

O terceiro objetivo específico trata das implicações e penalidades às empresas vencedoras no processo licitatório no descumprimento das exigências constantes no certame. Como forma de cumprir esse objetivo, buscou-se, através de consultas em processos licitatórios da Prefeitura Municipal estudada, durante o ano de 2018, auxílio da Lei de Licitações e pesquisas em livros.

Está previsto nos termos contratuais analisados que as licitantes vencedoras deverão manter as mesmas condições de habilitação durante toda a vigência contratual, bem como todas as demais exigências contidas no Edital.

Em concordância com o estabelecido nos artigos 86 e 87 da Lei Federal N° 8.666/93 e alterações, a empresa vencedora devidamente adjudicada que descumprir as exigências do edital ou contrato estará sujeita às sanções contratuais. Para tanto, caberá ao órgão licitante promover o pertinente processo administrativo, garantindo a prévia defesa, por meio de recursos, para a posterior aplicação das respectivas penalidades.

O processo administrativo formalizado para apurar as sanções administrativas relacionadas ao atraso sem justificativa na execução do contrato, ou inexecução total ou parcial nos termos dos artigos 86, 87 e 88 da Lei de Licitações, sujeitará à contratada: a advertência, a multa, a suspensão temporária e a declaração de inidoneidade.

Niebuhr (2008) diz que a advertência nada mais é que um comunicado da Administração ao contratado, com o intuito de fazê-lo atender às disposições ou fatos editalícios, contratual ou legal, para que se evite a lesão definitiva e irreversível ao órgão público. Sendo assim, a Prefeitura Municipal em estudo traz em seu edital de Tomada de Preço n° 02/2018-PM, no que se refere ao processo licitatório N° 26/2018, a seguinte cláusula:

- (a) Advertência verbal ou escrita: quando houver qualquer paralisação não autorizada ou quando houver descumprimento de qualquer cláusula do Contrato e/ou faltas leves que não acarretem

prejuízos de monta à execução do contrato, não eximindo o advertido das demais sanções ou multas.

A multa moratória é aquela que decorre do atrasado no cumprimento do contrato, já a multa compensatória é aplicada no descumprimento das obrigações contratuais. Elas devem estar devidamente previstas e instituídas no instrumento convocatório ou no contrato, dispondo dos fatos que possibilitam a aplicação de uma ou outra, além de seus respectivos valores. As multas somente não poderão ser aplicadas caso não estejam determinadas no edital ou contrato (NIEBUHR, 2008).

Sendo assim, o edital de Tomada de Preço nº 02/2018-PM, relativo ao processo licitatório nº 26/2018, traz as seguintes cláusulas referentes a multas de mora e compensatória:

- (a) Multa equivalente a 10% (dez por cento) do valor total da proposta, para o caso de ocorrer recusa injustificada ou desinteresse para assinatura do contrato;
- (b) Multa equivalente a 10% (dez por cento) do valor da fatura, relativa aos serviços executados em atraso, quando as obras não tiverem o andamento previsto no cronograma. Caso haja recuperação ou entrega das obras no prazo previsto, os valores dessas multas serão devolvidos à licitante contratada mediante requerimento;

- (c) Multa equivalente a 0,3% (três décimos por cento) do valor do contrato por dia que exceder o prazo para início das obras;
- (d) Multa equivalente a 0,3% (três décimos por cento) do valor do contrato atualizado por dia que exceder o prazo para conclusão das obras;
- (e) A multa que se refere o subitem c será devolvida à contratada desde que ela termine os serviços rigorosamente dentro do prazo estipulado;
- (f) As penalidades estabelecidas nos itens “c” e “d” poderão ser aplicadas isoladas ou cumulativamente, nos termos do art. 87, da Lei Nº 8.666/93, e alterações subsequentes;
- (g) Multa equivalente a 10% (dez por cento) sobre o valor do saldo do contrato, em caso de rescisão motivada pela contratada ou por iniciativa desta (sem justo motivo);
- (h) Pela inexecução parcial ou total do contrato, o órgão competente do Município poderá, garantindo-se o direito do contraditório e de ampla defesa, no prazo de 05 (cinco) dias úteis, aplicar as seguintes sanções, com base em processo administrativo:
 - (i) Multa na ordem de 5% (cinco por cento) sobre o valor não executado do contrato pela inexecução parcial e na ordem 10% (dez por cento) sobre o valor do contrato pela inexecução total;
 - (j) Multa na ordem de 2% (dois por cento) do valor do contrato, a critério do órgão competente do Município quando os serviços não forem executados perfeitamente de acordo com as Especificações Técnicas aplicáveis no caso, e quando a administração ou a fiscalização for erroneamente informada.

Outra penalidade prevista em Lei e constante nos editais dos processos licitatórios estudados é a suspensão temporária e a declaração de inidoneidade, que são penalidades mais graves.

A inexecução de um contrato pode causar responsabilidades civil e administrativa, assim como as sanções de suspensão temporária. A suspensão temporária diz que, em razão da inexecução total ou parcial do contrato, este fica impedido de participar de licitação e de contratar com a Administração no prazo inferior a 2 (dois) anos (BRASIL, 1993).

E, por fim, sobre a Declaração de idoneidade, o inciso IV, do art. 86, guarda o seguinte texto:

[...] declaração de inidoneidade para licitar ou contratar com a Administração Pública enquanto perdurarem os motivos determinantes da punição ou até que seja promovida a reabilitação perante a própria autoridade que aplicou a penalidade, que será concedida sempre que o contratado ressarcir a Administração pelos prejuízos resultantes e após decorrido o prazo da sanção aplicada com base no inciso anterior.

O edital de Tomada de Preço nº 02/2018-PM, alusivo ao processo licitatório nº 26/2018, da Prefeitura Municipal, que é objeto de estudo desta pesquisa, ainda traz as seguintes cláusulas:

- (a) Na aplicação destas penalidades serão admitidos os recursos previstos em lei;

- (b) A aplicação das penalidades estabelecidas no Contrato são de competência exclusiva do Senhor Prefeito Municipal;
- (c) Não serão aplicadas as multas decorrentes de "casos fortuitos" ou "força maior", devidamente comprovados;
- (d) Sem prejuízo da aplicação ao inadimplemento das sanções que lhe couberem, o órgão competente da Administração recorrerá às garantias constituídas, se for necessário ressarcir os prejuízos que lhe tenha acarretado a contratada, podendo ainda reter créditos decorrentes do contrato e promover a cobrança judicial, por perdas e danos;
- (e) Na hipótese de não correção pela contratada, de anormalidade verificada nas obras pela Comissão de Vistoria e atestadas no Termo de Recebimento Provisório, o órgão competente da Administração descontará da garantia contratual as importâncias correspondentes àqueles serviços, a ser providenciada pelos responsáveis pela execução;
- (f) Da aplicação das multas, a contratada terá o direito ao prazo máximo de 10 (dez) dias corridos, a partir da notificação, para o recolhimento dos valores junto à tesouraria da Secretaria da Fazenda do Município;
- (g) Nenhum pagamento será feito à contratada que tenha sido multada, antes de paga ou relevada a multa.

Durante as fases do processo administrativo para aplicar as penalidades, é garantido às empresas a ampla defesa através de recursos administrativos, que nada mais são que uma forma

de impugnação de uma decisão, tanto judicial quanto administrativa, ou seja, são meios utilizados a fim de provocar uma nova revisão da decisão da Administração Pública.

Esgotada a fase do recurso, as penalidades serão aplicadas, sendo a máxima a impossibilidade de contratar com o Poder Público pelo período de dois anos, conforme já mencionado.

Entretanto, é muito comum que o descumprimento das exigências contratuais, antes mesmo da aplicação das sanções, traga grandes prejuízos aos órgãos licitantes, prejudicando suas atividades e, conseqüentemente, o interesse público, pois os serviços contratados incorrerão, muitas vezes, em prejuízos financeiros e na interrupção das atividades dos serviços prestados à comunidade.

Apesar de ser uma obrigação da Administração combater tais condutas, aplicando as medidas previstas em Lei, punindo assim aos contratados ausentes, foi possível perceber, durante o período em que foi realizado o estágio, que em muitos casos o ente público não toma as providências cabíveis e não aplica as devidas penalidades. Desta forma, acaba disseminando o pensamento de impunidade, incentivando novas violações ao poder público.

Como no Município em questão não existe Regulamentação específica sobre os processos administrativos necessários para aplicação das respectivas penalidades, sugerimos para que o ente adote os seguintes procedimentos: a) instaurar processo administrativo formalmente; b) notificar o licitante ou contratado para que este, em um prazo determinado

possa oferecer defesa, produzir provas ou manifestar-se sobre ela; d) analisar e emitir parecer com a decisão motivada sobre a aplicação da penalidade ou não; e) notificar o licitante com prazo para que este interponha recurso, se for o caso.

4.3 Visão sistêmica aplicada ao caso

Para uma análise precisa sobre a visão sistêmica aplicada neste estudo, torna-se necessário o registro de que a Contabilidade consiste em um dos conhecimentos mais antigos da humanidade, que se manifestou em função da necessidade do ser humano em controlar seu patrimônio.

Segundo Franco (2000), a contabilidade é a ciência que estuda, controla e pratica os fatos ocorridos no patrimônio das entidades, por meio do registro desses fatos com o desejo de fornecer informações sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico resultante da gestão da riqueza econômica.

Em meio a inúmeras ramificações da Contabilidade, destaca-se neste estudo o ramo da ciência denominada de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Esta foi definida por Kohama (2014) como uma das divisões da Ciência Contábil que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução dos órgãos públicos; o patrimônio público e suas variações, sendo um dos ramos mais complexos da ciência contábil, que tem por objetivo interpretar os fenômenos que afetam as

situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades públicas.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público apresenta inúmeros temas que podem ser abordados na esfera municipal, e dentre eles se destaca a execução da despesa orçamentária e suas fases, dentre elas a Licitação.

Administrar um órgão público requer muita dedicação e responsabilidade de todos os funcionários, pois toda a população espera por um bom trabalho e resultados. O Processo de Licitação é um procedimento no qual a administração visa à aquisição de um bem ou serviço de forma mais vantajosa e transparente, acontecendo sempre de forma pública e respeitando o direito de publicidade. O Processo Licitatório é regulamentado pela Lei 8.666/93 e demais alterações.

Assim, o estudo destaca todas as fases do processo licitatório, além dos critérios de julgamento das propostas e as implicações e penalidades aplicáveis e as empresas vencedoras no descumprimento das exigências impostas no certame.

O tema guarda estreita relação com o aprendizado adquirido durante o estágio supervisionado, assim como com o curso de Ciências Contábeis da Faculdade Capivari (FUCAP), especialmente nas disciplinas de Contabilidade Geral e Contabilidade Aplicada ao Setor Público I e II.

Espera-se que o estudo possa servir como referência não somente para a Prefeitura Municipal escolhida para a pesquisa, mas também aos órgãos Contábeis e de Gestão das demais Prefeituras.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A atual pesquisa realizou um estudo no Departamento de Licitações de uma Prefeitura Municipal. O estudo foi elaborado por meio de memorandos, relatórios contábeis, orçamento, editais e pareceres jurídicos e contábeis presentes nos processos licitatórios, a fim de analisar as implicações e penalidades aplicáveis às empresas vencedoras no descumprimento das exigências impostas no certame.

Desta maneira, a pesquisa alcançou os objetivos específicos, uma vez que tratou todas as fases do processo licitatório na modalidade de tomada de preço, desde sua fase interna, quando surge a necessidade da contratação, até a fase externa, com base na Lei de Licitações 8.666/93 e suas alterações.

Outro importante objetivo específico alcançado foi a apresentação das análises do julgamento das propostas, quando são feitas a comparação dos lances, a classificação das propostas e a determinação do vencedor, sendo um processo objetivo e realizado em conformidade com o tipo de licitação e critério estabelecidos no ato convocatório.

Sendo assim, a pergunta de pesquisa e o terceiro objetivo específico, que são as principais implicações e penalidades aplicáveis às empresas vencedoras no processo licitatório, no descumprimento das exigências constantes no certame, são:

- (a) Advertência verbal ou escrita;

- (b) Multa moratória e multa compensatória;
- (c) Suspensão temporária de contratação; e
- (d) Declaração de inidoneidade.

Conclui-se que o estudo cumpriu com o objetivo proposto, indo além deste ao apresentar as formas que o Poder Público tem de punir os contratados ausentes que descumprem suas obrigações, buscando assim evitar que tais condutas tragam prejuízos aos órgãos públicos, bem como para toda a população que tem seus serviços interrompidos.

Diante do exposto e da constatação de que embora os editais e termos contratuais versem sobre as penalidades impostas às licitantes, poucas são as aplicações efetivas das respectivas sanções, de um lado a precariedade nos recursos humanos existentes, diante da complexidade das atividades cotidianas do serviço público, de outro, a dificuldade burocrática encontrada, visto que, qualquer processo administrativo deverá ser precedido de comissão específica para avaliar cada situação, a qual muitas vezes não possui conhecimento técnico para julgar.

Sendo assim após a análise realizada mediante este estudo, é possível que grande parte dessas situações ocorrem porque a Lei de Licitações não trata com clareza sobre os processos administrativos necessários para a aplicação das penalidades, o que provocou a busca de esclarecimentos em doutrinas específicas na área de licitação pública e contratos administrativos para poder sugerir com segurança os procedimentos legais e formais para a Administração Pública.

Segundo Niebuhr (2008), os órgãos federais devem seguir o que é previsto na Lei nº 9.784/99, que rege sobre o processo administrativo federal, já os estados, Distrito Federal e Municípios deverão seguir os procedimentos que estão previstos em suas próprias legislações sobre processo administrativo, possibilitando utilizar o diploma federal como caráter de referência ou parâmetro. Como no Município estudado não existe Regulamentação específica sobre os processos administrativos necessários para aplicação das respectivas multas, sugerimos para que o ente adote os seguintes procedimentos: a) instaurar processo administrativo formalmente; b) notificar o licitante ou contratado para que este, em um prazo determinado possa oferecer defesa, produzir provas ou manifestar-se sobre ela; d) analisar e emitir parecer com a decisão motivada sobre a aplicação da penalidade ou não; e) notificar o licitante com prazo para que este interponha recurso, se for o caso.

Espera-se que este estudo possa contribuir com os entes contratantes e contratados, esclarecendo acerca das penalidades e implicações no descumprimento das obrigações contratuais e dos respectivos editais. Atuando de forma mais efetiva, elaborando os processos administrativos pertinentes, os quais irão garantir que os proponentes façam sua defesa ao mesmo tempo que possibilita ao Poder Público o cumprimento das disposições legais impedindo assim que os licitantes habituados a descumprirem as exigências e continuem a contratar com o Poder Público sem penalidades.

Para os autores, o desenvolvimento do trabalho trouxe uma importante experiência, tanto no lado profissional, quanto pessoal. O estudo deu ainda, a oportunidade de colocar em prática alguns conhecimentos obtidos durante o curso, podendo assim conciliar teoria e prática.

Acredita-se ainda que o estudo sirva de parâmetro não apenas para o município objeto desse estudo, mas também para outros municípios do país, sendo que muitos destes passam pelos mesmos problemas.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo, PAULO, Vicente. **Direito administrativo descomplicado**. 19. ed. São Paulo: Método, 2011.

ANDRADE, Maria Margarida. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ARAÚJO, Inaldo, ARRUDA, Daniel. **Contabilidade pública da teoria à prática**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade aplicada ao setor público: abordagem simples e objetiva**. São Paulo: Atlas, 2014.

BRASIL. Lei nº 8.666 de 21 de Junho de 1993. **Institui Normas Para Licitações e Contratos da Administração Pública.** Brasília, 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/18666cons.htm. Acesso em: 05 ago. 2018.

BRASIL. Lei nº 10.520 de 17 de Julho de 2002. **Institui Pregão como Modalidade de Licitação, Contemplando as Demais Modalidades Elencadas na Lei 8.666/93.** Brasília, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10520.htm. Acesso em: 05 ago. 2018

BRASIL. Lei nº 4.320 de 17 de Março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro Para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios, e do Distrito Federal.** Brasília, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/14320.htm. Acesso em: 05 ago. 2018.

BRASIL. Decreto nº 5.450 de 31 de Maio de 2005. **Regulamenta o Pregão, na Forma Eletrônica, para Aquisição de Bens e Serviços Comuns, e dá Outras Providências.** Brasília, 2005. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5450.htm. Acesso em: 05 ago. 2018.

BRASIL. **Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.** Brasília, 1988. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 08 ago. 2018.

BRASIL. Decreto nº 9.142, de 18 de Junho de 2018. **Atualização dos Valores das Modalidades de Licitação.** Brasília, 2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/>

ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9412.htm. Acesso em: 10 ago. 2018.

BRASIL. Art. 35 (ADCT). **Ato das Disposições Constitucionais Transitórias**. Brasília, 1988. Disponível em: https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/ADC1988_15.12.2016/art_35_.asp. Acesso em: 10 ago. 2018.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JCDADDA. **Licitações (Lei 8.666/93, Lei 8.987/95, Lei 10.520/02, Lei 11.079/05 e o Decreto 123/06)**. Disponível em: <http://jcdiario.blogspot.com.br/2011/12/licitacoes-lei-866693-lei-898795-lei.html>. Acesso em: 01 ago. 2018.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MARCONI, Maria de Andrade, LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MEIRELES, Hely Lopes. **Licitação e contrato administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 17. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

MOTA, Francisco Glauber Limas. **Contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília: Cidade, 2009.

MEZZAROBA, Orides. MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de metodologia da pesquisa no direito.** São Paulo: Saraiva, 2003.

NIEBUHR, Joel de Menezes. **Licitação pública e contrato administrativo.** São Paulo: Zênite, 2008.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito administrativo.** 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

REZENDE, D. A.; CASTOR, B. V. J. **Planejamento estratégico municipal: empreendedorismo participativo nas cidades, prefeituras e organizações públicas.** 2. ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2006.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico.** 23. ed. São Paulo: Cortez, 2008.

SILVA, Valmir Leôncio da. **A nova contabilidade aplicada ao setor público.** São Paulo: Atlas, 2012.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

PLANEJAMENTO FINANCEIRO E FLUXO DE CAIXA: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DO RAMO ALIMENTÍCIO MERCADO GAMA LTDA.

*Fernanda Camilo Barreto
Fernando Pacheco*

RESUMO

O planejamento financeiro é fundamental para alcançar as metas almejadas pelas organizações e é por meio de um fluxo de caixa adequado que consegue-se mensurar suas entradas e saídas com eficácia. Nesse sentido, o objetivo geral da pesquisa é identificar o modelo adequado para o controle do fluxo de caixa no Mercado Gama Ltda. Para atender o objetivo geral foram necessários os seguintes objetivos específicos: Identificar o controle de fluxo de caixa utilizado pelo Mercado Gama Ltda. atualmente; Buscar, perante a literatura, os modelos de fluxo de caixa existentes; Levantar os dados do primeiro semestre de 2018 da empresa estudada; Apresentar um modelo de fluxo de caixa adequado apontando os pontos fortes e negativos, com relação ao modelo proposto. A coleta de dados da empresa foi de forma exploratória, com natureza teórica e prática, tratando-se de pesquisa dedutiva com dados secundários, com aspectos qualitativos e alguns aspectos quantitativos, a característica quanto ao resultado da pesquisa foi aplicada, utilizando como conhecimentos técnicos a pesquisa bibliográfica, em seguida executando o estudo de caso. O trabalho foi desenvolvido no

Mercado Gama localizado em Tubarão SC, voltado para o setor financeiro a fim de detectar a situação atual da empresa e auxiliar por meio de sugestões de melhoria, no qual os proprietários serão capazes de planejar e controlar melhor seus recursos, com propósito de alcançar informações financeiras seguras para tomada de decisão. O estudo revelou que a empresa é ineficiente na administração de seus recursos, resultante de desconhecimento de técnicas gerenciais financeiras. Como proposta de melhoria para uma melhor sustentação de controles atualizados e eficientes foi apontado um modelo de fluxo de caixa diário e algumas recomendações de melhoria.

Palavras-chave: Controle financeiro. Fluxo de caixa. Planejamento.

1 INTRODUÇÃO

O planejamento financeiro pode-se dizer que é a execução de um plano financeiro para se obter um controle adequado das entradas e saídas de caixa durante um determinado período de tempo seja ele de curto, médio ou longo prazo, que auxiliará o gestor financeiro na tomada de decisões.

O papel da contabilidade no planejamento financeiro tem como finalidade apresentar aos gestores, administradores, empresários e afins, os resultados para que sua empresa possua facilidade de transformar ativo em caixa, cumprindo com suas obrigações e compromissos financeiros para que suas operações tenham prosseguimento, em consequência gerar lucro, conforme foi bastante expressado em sala de aula pelos professores.

Atualmente, a gestão dos fluxos financeiros é tão necessária quanto à capacidade de produção e de vendas da empresa.

De acordo com Gitman (2010), o fluxo de caixa é o sangue que corre na veia da empresa, sendo o principal foco do gestor financeiro, seja na gestão das finanças rotineiras, seja no planejamento e na tomada de decisões.

atualmente seria o modelo ideal para controle de suas finanças, para o controle do fluxo de caixa da empresa.

Nesse sentido a pergunta dessa pesquisa é: Qual o modelo adequado para o controle de fluxo de caixa no ramo do comércio alimentício?

Para responder a pergunta de pesquisa o objetivo geral é identificar o modelo adequado para o controle do fluxo de caixa no Mercado Gama Ltda. localizado em Tubarão SC.

Para alcançar o objetivo geral tem-se como objetivo específico: Identificar o controle de fluxo de caixa utilizado pelo Mercado Gama Ltda. atualmente; Buscar, perante a literatura, os modelos de fluxo de caixa existentes; Levantar os dados do primeiro semestre de 2018 da empresa estudada; Apresentar um modelo de fluxo de caixa adequado apontando os pontos fortes e negativos, com relação ao modelo proposto.

Importante destacar que, como forma de preservar a identidade da empresa estudada, o nome que consta na pesquisa foi alterado para um nome fictício de Mercado Gama.

Com o avanço da crise no Brasil, os empresários, gestores, administradores, e afins, estão se redobrando para manter sua empresa no mercado de trabalho. Com um controle financeiro oportuno, sua chance de crescimento será maior.

No meio acadêmico fica claro que um bom planejamento faz com que a empresa progrida, pois se aprende a analisar, demonstrar e apresentar os resultados de acordo com cada ramo de atividade.

No meio profissional, o contador ou contabilista, terá uma base para aplicação dos recursos e métodos de controle nas empresas, sejam na indústria, comércio ou prestação de serviços.

Para a sociedade, o tema influenciará de forma positiva, pois se o cenário econômico da empresa for estável ela permanecerá no mercado de trabalho, contribuindo para o crescimento de ambos.

Será realizado estudo referente ao primeiro semestre de 2018, no qual identificará qual será o modelo de fluxo de caixa que vai atender da melhor forma a empresa.

A estrutura será organizada do seguinte modo: introdução, referencial teórico, métodos e técnicas da pesquisa, apresentação de resultados e considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção tem-se, o referencial teórico que norteia a pesquisa, apresentando-se da seguinte forma: Relação da contabilidade com o planejamento financeiro; Apresentação da demonstração do fluxo de Caixa; e, Modelos de controle dos fluxos de Caixa.

2.1 Relação da contabilidade com o planejamento financeiro

O planejamento empresarial compreende-se por um processo sistemático e contínuo da tomada de decisões no presente, com planos no alcance de objetivos característicos no futuro. Planejar é decidir entre várias opções, definir os objetivos que deseja alcançar, como será feito para desenvolver as ações, os meios físicos, tecnológicos e os recursos financeiros necessários, os prazos de execução e conclusão de cada etapa e os responsáveis pela execução de cada etapa do plano a ser realizado (BRAGA, 1992).

O planejamento financeiro contribui para que exista de certo modo um controle preciso de todas as entradas, saídas de caixa e equivalente de caixa. Assim relacionamos o controle do fluxo de caixa com a contabilidade.

De acordo com a Ibracon (1998), a utilização das demonstrações dos fluxos de caixa juntamente com as demais demonstrações contábeis proporciona informações que capacitam os usuários a mensurar as mudanças ocorridas nos ativos líquidos de uma empresa, na sua estrutura financeira e ainda verificar os prazos dos fluxos de caixa.

Sabe-se que a contabilidade surgiu pela necessidade do homem em obter informações econômicas e financeiras em relação aos seus negócios e tem como principal finalidade informar através dos resultados, sendo assim todos os fatos que são passíveis de expressão monetária, levando em conta uma visão sistêmica de toda a situação da empresa (PADOVEZE, 2002).

A contabilidade passou por vários métodos para se reformular. No passado a escrituração era manual, sem rasuras e ressalvas; depois passou pelo processo eletrônico, mecanizado, e se encontra no estágio da informatização. Os contadores precisaram conciliar às necessidades da profissão e passaram a aderir às mudanças além daquelas que se referem às legislações, tributos e seus compromissos. Também necessitou ampliar o conhecimento, no início a grande preocupação era que, a informática poderia substituir o trabalho humano, porém ela passou a contribuir para um trabalho de melhor qualidade, com maior agilidade no processamento dos dados e das informações (PADOVEZE, 2002).

Em relação à contabilidade com o planejamento financeiro Iudícibus (2007), relata que para o gestor é importante ter um controle preciso de suas finanças dentro da organização, pois é

através do mesmo que a sua empresa poderá honrar com seus compromissos contábeis e econômicos, ou seja, saberá o melhor momento para contrair um empréstimo ou para quando a inflação estiver em alta saber que não é aconselhável excesso de caixa. Então se a empresa tiver um bom controle de suas finanças à contabilidade através dos seus princípios tem grande relevância e participação.

Sobre o planejamento financeiro, Gitman (1997), escreve que o processo começa com a projeção de planos financeiros em longo prazo, ou estratégicos, no que lhe diz a respeito, conduzem a elaboração de planos e orçamentos operacionais em curto prazo. Para ele o planejamento financeiro é um dos aspectos importantes para funcionamento e base de uma empresa, pois fornece guias para dirigir, coordenar e controlar suas ações no alcance de seus objetivos.

Para Lemes Junior (2002), o planejamento financeiro encaminha a empresa e estabelece a forma pelo qual os objetivos financeiros podem ser atingidos. Um plano financeiro é, portanto, um certificado do que deve ser feito futuramente. Em sua maioria, as decisões numa empresa demoram muito tempo para serem executadas, com isso devem ser muito bem analisadas.

O planejamento financeiro compreende o roteiro avançado de todos os planos da administração financeira e a associação e gestão desses planos com os planos operacionais de todas as áreas da empresa (BRAGA, 1992).

Durante o processo de planejamento, os orçamentos são combinados. Com isso, os fluxos de caixa da empresa são

consolidados no orçamento de caixa, pois se possuir um acréscimo nas vendas e levar a uma diminuição na projeção de caixa, a administração da empresa pode acelerar as medidas que irá aderir para adquirir recursos com maior economia (WESTON, 2000).

Para que a companhia tenha um bom desempenho financeiro é preciso planejar, controlar, organizar, ter objetivos a alcançar, seja de médio ou longo prazo. Por meio do controle de caixa, do planejamento financeiro, juntamente com a contabilidade, a entidade terá um preparo para atingir suas metas e alcançar seus objetivos, gerando lucro que é o motivo dos empresários ao investirem na abertura do próprio negócio.

2.2 Apresentação da demonstração do fluxo de caixa

O conceito de caixa é simples, é uma ocorrência natural que faz parte da vida das pessoas, dinheiro entra e dinheiro sai do bolso e da conta bancária a todo o momento. Quando as empresas nascem à coisa com maior relevância na cabeça do novo empresário é o caixa, é o primeiro controle, que é realizado por meio do fluxo de caixa. Gradativamente a organização cresce e todo o seu sistema é atrelado às informações de natureza econômica, que se alinha às demandas da gestão (FREZATTI, 2014).

Fluxo de caixa é o que a empresa realmente tem em caixa em curto prazo, é todas as entradas e saídas de dinheiro propriamente dito.

Segundo Ribeiro (2008), demonstração do fluxo de caixa (DFC) é um relatório contábil que tem por fim tornar claras as operações ocorridas em determinado período e que causam variações na conta caixa. Trata-se de uma demonstração resumida dos fatos administrativos que envolvem fluxos de dinheiro ocorrido durante um determinado período, propriamente registrados a débito (entradas) e a crédito (saídas) da conta caixa.

De acordo com Ching (2010) a demonstração do fluxo de caixa, passou a ser obrigatório no Brasil a partir da Lei 11.638/07, em substituição à demonstração de origem e aplicação de recursos.

A demonstração dos fluxos de caixas (DFC) passou a ser um demonstrativo obrigatório para todas as sociedades anônimas e as demais empresas de grande porte. A empresa que no exercício social anterior tiver ativo total Superior a R\$ 240.000.000,00 ou receita bruta anual Superior a R\$ 300.000.000,00. Essa obrigação foi definida na Lei nº 11.638, de 28.12.2007, norma que altera dispositivos da Lei nº 6.404/76. Disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras (QUINTANA, 2012).

O fluxo de caixa é de grande responsabilidade do setor financeiro, raramente é elaborado pelo setor da contabilidade, assim sendo, o acompanhamento diário é de grande importância operacional para empresas de pequeno, médio ou grande porte, na realização dos pagamentos e recebimentos. Dessa maneira, o lançamento das movimentações bancárias, de caixa e aplicações bancárias e financeiras, pode ser feito diretamente no sistema de

informação contábil, possibilitando uma integração perfeita da contabilidade com a tesouraria, com um custo/benefício favorável. O fluxo de caixa mensal é fundamental para acompanhamento e controle dos recursos da empresa, juntamente com o Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados. Os fluxos de caixa são demonstrados por meio dos dados analisados das três demonstrações contábeis; Demonstração de Resultados (receitas e despesas), demonstrativos contábeis básicos e o sistema de informação contábil e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (PADOVEZE, 2002).

Para Salazar (2012), a teoria de finanças empresariais refere-se ao estudo dos fluxos de caixa empresariais, os quais são classificados em três categorias, que são os fluxos de caixa de operações, de investimentos e de financiamentos.

As atividades operacionais são os dados resultantes da demonstração de resultados. São os gastos e receitas das atividades de industrialização e comercialização dos produtos ou serviços ou empresa. As atividades de investimento apresentam os dados do ativo permanente ou do realizável em longo prazo, destacando o conceito como ativo de aplicações de recursos. As atividades de financiamentos levam-nos aos dados do exigível em longo prazo e do patrimônio líquido com enfoque no conceito de passivo como fontes de recursos. Adiciona-se os dados dos empréstimos, financiamentos, eventuais integralizações de capital, os valores de saídas referentes à amortização dos empréstimos, eventuais pagamentos a título de devolução de capital, e os valores de pagamentos de

remuneração aos acionistas e sócios, a títulos de dividendos, lucros distribuídos e participações nos lucros (PADOVEZE, 2004).

A objetividade e eficácia do controle do fluxo de caixa tendem a favorecer a empresa em suas atividades operacionais; podendo ser feito por meio de planilhas. O controle do fluxo de caixa ocorre a partir da equiparação entre o valor projetado e o realizado. O objetivo da empresa ao realizar o fluxo de caixa é contatar o motivo das variações do que foi projetado com o que foi realmente efetivado para que exista um apoio para o processamento de gestão financeira. Por esse motivo a DFC aparece como instrumento importante para o controle, servindo como um demonstrativo contábil juntamente com as demais demonstrações e servindo também como um instrumento de gestão (QUINTANA, 2012).

2.2.1 Diferenças entre lucro e caixa

Existem dois aspectos importantes no planejamento financeiro, que são o planejamento de caixa e de lucros, o primeiro envolve o planejamento do orçamento de caixa da empresa, o segundo, que é o planejamento de lucros é normalmente realizado por meio de demonstrativos financeiros projetados, os quais são úteis para fins de planejamento financeiro interno e também exigido pelos credores (GITMAN, 1997).

Lucro não é dinheiro em caixa, uma série de eventos ocorre entre o lucro e o caixa gerado ao final do período. A principal fonte de entrada de caixa em uma empresa é o lucro que ela realiza. Se ela não realiza lucro, não se sustenta a médio e em longo prazo. Não terá dinheiro para pagar suas obrigações e terá que pegar emprestado. Então se verifica o caixa da empresa e se realiza os cálculos necessários, analisa-se como a empresa conseguirá quitar o empréstimo, logo lucro é a fonte inicial da geração de caixa em uma empresa (CHING; MARQUES; PRADO, 2003).

Segundo Frezatti (1997) o caixa de uma empresa gera lucro à proporção que sua disponibilidade para aplicação possibilita o recebimento de juros. Desta forma a ausência de caixa atinge o resultado à medida que se pagam os encargos cobrados pelos recursos de terceiros.

As informações dos fluxos de caixas das empresas são utilizadas para avaliar a liquidez e a flexibilidade financeira. Liquidez refere-se disponibilidade de recursos para pagar obrigações. Flexibilidade financeira refere-se à habilidade de uma empresa financiar suas operações; avaliar as decisões gerenciais, pois decisões inteligentes levam a empresa a produzir lucro e gerar fluxos de caixa. Decisões errôneas podem levar a falência, também determinar a capacidade de pagar dividendos aos acionistas e empréstimos aos credores (CHING; MARQUES; PRADO, 2003).

2.2.2 Fluxo de caixa como instrumento tático e estratégico na gestão

A empresa em situação regular e com perspectiva de viver o princípio da continuidade importa-se fundamentalmente com a perspectiva econômica e dos resultados. Com a integração do Balanço Patrimonial, a Demonstração de Resultados e o Fluxo de caixa possibilitam situações de recíprocos entendimentos (FREZATTI, 2014).

Na abordagem tática o gestor discute a ação sobre o fluxo tático, ou seja, de curto prazo. Seria utilizar o fluxo de caixa como um instrumento de utilidade mais restringida e de acompanhamento, por exemplo, pode ser disposto em uma reunião semanal, quando o gestor debate sobre a situação do caixa da empresa e averigua alternativas para suspender pagamentos e antecipar entradas (FREZATTI, 2014).

Na abordagem estratégica o gestor decide sobre suas ações não somente em curto prazo, mas também em longo prazo, como por exemplo, utilizar o fluxo de caixa para discutir em reuniões na empresa sobre questões ligadas a novos projetos de investimentos, com a descrição clara quanto ao financiamento de suas operações, a tal empresa opta por comprar um terreno para um novo projeto quando percebe que existe sobra de caixa permanente (FREZATTI, 1997).

Contudo, observa-se que se faz necessário que a empresa tenha um bom controle de suas finanças para que a organização futuramente não venha à falência. É aconselhável a utilização de planilhas para acompanhamento e posteriormente transferir os valores para demonstrações financeiras, pois assim através do controle dos fluxos de caixa, o gestor consegue perceber o que

realmente tem em mãos para sua disponibilidade, decidindo como agir em diversas situações.

2.3 Modelos de controle do fluxo de caixa

Existem dois métodos muito conhecidos na literatura para auxiliar o controle do fluxo de caixa na organização, a demonstração do fluxo de caixa, DFC, que é representada pelo método direto e o método indireto.

O método direto é realizado pelo regime de caixa e o método indireto baseado no regime de competência. No método direto, listam-se todas as entradas e saídas físicas de caixas (recebimentos ou pagamentos). O método indireto é baseado no regime de competência, se inicia pelo lucro líquido e mostra a reconciliação do lucro líquido para o fluxo de caixa operacional. Ambos os métodos terão o mesmo resultado quanto ao fluxo final de caixa (CHING; MARQUES; PRADO, 2003).

O método direto é elaborado pela conta caixa/equivalente que normalmente manifesta uma variação entre o início e o fim do período e tem como finalidade segregar todas as entradas (origens) e saídas (aplicações) para justificar a variação de numerários encontrados nesta conta (AZEVEDO, 2008).

A DFC pelo método direto se assemelha ao método indireto, a diferença entre os dois é a forma de apresentação das atividades operacionais. No método indireto, os recursos resultantes das atividades operacionais são indicados a partir do resultado do exercício ajustado antes das deduções CSLL e IR

(Lucro ou Prejuízo). No método direto, os recursos são resultantes das operações, a partir dos recebimentos e pagamentos decorrentes das operações normais concluído durante o ano (RIBEIRO, 2014).

De acordo com o item 20A da NBC TG 03, quando a empresa optar pelo método direto, precisará divulgar impreterivelmente uma conciliação entre o lucro líquido e o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais. A conciliação deve expor, separadamente, por categoria, os principais itens a serem conciliados, à semelhança do que deve fazer com a empresa que utiliza o método indireto em relação aos ajustes do lucro líquido ou prejuízo para apurar o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

A elaboração da DFC pelo método direto identifica-se representada pelo quadro 01:

Quadro 01- Modelo da demonstração dos fluxos de caixa pelo método direto.

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA	20X8	20X9
Fluxos de caixa das atividades operacionais:		
(+) Recebimentos de clientes		
(-) Pagamento de fornecedores		
(-) Pagamento de empregados		
(-) Pagamento de seguros		
(-) Pagamento de impostos e outras despesas legais		
(-) Pagamentos de Salários		
(+) Recebimento de seguros		
(=) Caixa Líquido Proveniente das Atividades Operacionais		
Fluxos de caixa das atividades investimento:		
(+) Recebimentos por venda de imobilizado ou		

intangível		
(-) Pagamento por aquisição de imobilizado		
(-) Pagamento por aquisição de outras empresas		
(=) Caixa líquido usado nas atividades de investimento		
Fluxos de Caixa das atividades de financiamento:		
(+) Recebimentos por empréstimos obtidos		
(+) Recebimento por emissão de ações		
(-) Pagamento por aquisição de ações próprias		
(=) Caixa líquido resultante das atividades de financiamento		
(=) Aumento/diminuição do líquido de caixa e equivalente de caixa		
Caixa e equivalente de caixa no início do ano		
Caixa e equivalente de caixa ao fim do ano		

Fonte: Adaptado de Quintana (2012)

Pelo método direto, as atividades operacionais são classificadas por intermédio dos fundamentais grupos de recebimentos brutos e pagamentos brutos, de acordo com a Alínea a do item 18 da NBC TG 03 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

Já o método indireto é identificado na conta caixa/equivalente de caixa geralmente apresenta valor no começo e fim do período, inicia no lucro líquido do exercício, no regime de competência, realizando alguns ajustes de valores, para explicar a variação encontrada na conta caixa e equivalente. As vantagens deste método é o baixo custo, porque opera com dois balanços patrimoniais (o do início e do final do período), a demonstração de resultados e outras informações contábeis complementares; concilia o lucro contábil com (pelo regime de competência) com o fluxo de caixa Operacional líquido (regime

de caixa), indicando como ocorre a diferença. A desvantagem pode-se dizer que é o tempo gasto para gerar as informações pelo regime de competência e somente depois transformar em regime de caixa; se houver inferência da legislação fiscal na contabilidade oficial, tiver cuidado para eliminar os seus efeitos (AZEVEDO, 2008).

O método indireto, o lucro líquido ou o prejuízo é ajustado pelos efeitos de transações que não envolvem caixa, em decorrência de quaisquer consentimentos ou apropriações por competência sobre recebimentos de caixa ou pagamentos em caixa operacionais passados ou futuros, em resultados de itens de receita ou despesa associados com fluxos de caixa das atividades de investimento ou de financiamento, destaca a alínea b do item 18 da NBC TG 03 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

Segundo Hernandez e Begalli (2009) o método parte do resultado das operações sociais, ou seja, o lucro líquido do período, ajustado através das receitas e despesas que não intervêm diretamente no caixa ou disponibilidades da empresa, assim como as depreciações, amortizações, exaustões. A elaboração da DFC pelo método indireto identifica-se representada pelo quadro 02:

Quadro 02- Modelo da demonstração dos fluxos de caixa pelo método indireto. (continua)

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXAS – MÉTODO INDIRETO	20X8	20X9
Fluxos de caixa das atividades operacionais:		
Lucro líquido antes do imposto de renda e da		

contribuição social		
Ajustes:		
(+) Depreciação e amortização		
(+) Provisão para devedores duvidosos		
(+/-) Aumento e diminuição em fornecedores		
(+/-) Aumento e diminuição em contas a pagar		
(+/-) Aumento e diminuição em clientes		

(conclusão)

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXAS – MÉTODO INDIRETO	20X8	20X9
Fluxos de caixa das atividades operacionais:		
(+/-) Aumento e diminuição em estoques		
(-) Imposto de renda e contribuição social pagos		
(=) Caixa líquido resultante das atividades operacionais		
Fluxos de caixa das atividades de investimento:		
(+) Recebimento por venda de imobilizado ou intangível		
(-) Pagamento por aquisição de imobilizado ou intangível		
(-) Pagamento por aquisição de outras empresas		
(=) Caixa líquido resultante das atividades de investimento		
Fluxos de caixa das atividades de financiamento:		
(+) Recebimento por empréstimos obtidos		
(+) Recebimento por emissão de ações		
(-) Pagamento por aquisição de ações próprias		
(=) Caixa líquido resultante das atividades de financiamento		
Aumento/diminuição do líquido de caixa e equivalente de caixa		
Caixa e equivalente de caixa no início do ano		
Caixa e equivalente de caixa ao final do ano		

Fonte: Adaptado de Quintana (2012).

A CVM, por meio do Ofício-Circular CVM/SNC/SEP n° 1/2005, esclarece que a entidade pode usar o método direto ou indireto para retratar o fluxo de caixa das atividades operacionais; sendo preferível o método direto, dado que ele proporciona informações que podem ser úteis para estimular futuros fluxos de caixa, que não estão disponíveis com a utilização do método indireto (AZEVEDO, 2008).

Além desses dois métodos de demonstrações de fluxos de caixa apresentados, tem-se ainda um modelo de fluxo de caixa financeiro adequado que contempla as necessidades do gestor financeiro.

Este fluxo pode ser diário, mensal, semestral e anual, trazendo componentes de projeção ou estimativa, importante instrumento de gestão financeira e tomada de decisão. Será exposto um exemplo de fluxo de caixa diário, que é de grande valia para o gestor ter uma visão ampliada das entradas e saídas.

Assim ele pode analisar facilmente as movimentações financeiras e fazer um planejamento adequado para o futuro, a fim de inibir riscos e proteger seu patrimônio.

A elaboração do fluxo de caixa financeiro diário identifica-se representada pelo quadro 03:

Quadro 03 - Modelo de fluxo de caixa financeiro para acompanhamento diário.

FLUXO DE CAIXA DIÁRIO						
ENTRADAS	ANTERIOR	01/08/18	02/08/18	03/08/18	04/08/18	05/08/18
VENDAS A VISTA	30.000,00	9.125,00	15.100,00	10.300,00	8.450,00	6.000,00
DUPLICATAS A RECEBER	1.000,00	2.000,00	2.300,00	2.600,00	1.500,00	2.400,00
RENDIMENTO	200,00	250,00	260,00	270,00	310,00	300,00
TOTAL DE ENTRADAS	31.200,00	11.375,00	17.660,00	13.170,00	10.260,00	8.700,00
SAÍDAS	ANTERIOR	01/08/18	02/08/18	03/08/18	04/08/18	05/08/18
SALÁRIOS	10.000,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00
ENCARGOS	8.800,00	1.800,00	1.800,00	1.800,00	1.800,00	1.800,00
CONTAS A PAGAR	500,00	1.100,00	1.200,00	700,00	1.300,00	550,00
DESPESAS BANCÁRIAS	104,00	70,00	70,00	70,00	70,00	70,00
ENERGIA ELÉTRICA	210,00	300,00	300,00	300,00	320,00	320,00
ÁGUA	115,00	60,00	60,00	60,00	60,00	60,00
TELEFONES	800,00	800,00	800,00	800,00	800,00	800,00
SEGUROS	466,00	120,00	120,00	120,00	120,00	120,00
PLANO DE SAÚDE	223,00	500,00	500,00	500,00	500,00	500,00
IMPOSTOS	67,00	300,00	310,00	325,00	330,00	340,00
TOTAL DE SAÍDAS	21.285,00	7.550,00	7.660,00	7.175,00	7.800,00	7.060,00
SALDO DO DIA	9.915,00	3.825,00	10.000,00	5.995,00	2.460,00	1.640,00
SALDO ANTERIOR	2.000,00	2.000,00	7.500,00	12.000,00	20.200,00	22.500,00
SALDO ATUAL	11.915,00	5.825,00	17.500,00	17.995,00	22.660,00	24.140,00

Fonte: Jmind. Tecnologia & Negócios (2018).

O fluxo de caixa no quadro 03 é um exemplo que caracteriza os lançamentos dos fatos acontecidos dentro da empresa diariamente.

3 MÉTODOS E TÉCNICAS DA PESQUISA

Esta seção trata dos métodos e técnicas da pesquisa considerando o enquadramento metodológico e os procedimentos de coleta e análise dos dados.

3.1 Enquadramento metodológico

Quanto à natureza do objetivo a pesquisa é exploratória, pois produz conhecimento sobre o planejamento financeiro e o controle do fluxo de caixa, a partir de um estudo de caso na empresa do ramo alimentício Mercado Gama Ltda. A caracterização do estudo como pesquisa exploratória geralmente acontece quando não existe muito conhecimento referente ao assunto abordado. Através do estudo exploratório, pode-se aprofundar o conhecimento do assunto, de forma que o torne mais claro ou de modo que possa compor questões relevantes para contribuir com a pesquisa (BEUREN, 2004).

No que diz respeito à natureza do artigo trata-se de uma pesquisa teórica e prática. Teórico por ter um embasamento que combinam os estudos de conceitos baseados em livros e artigos científicos da área. Para Oliveira (1998) o objetivo da pesquisa teórica é aumentar vulgarização, estabelecer leis mais amplas, estruturais, sistemas e modelos teóricos, relacionar e aglomerar hipóteses através da dedução lógica, que impõe síntese e reflexão. A pesquisa se denomina prática, pois investiga em profundidade um único objeto de estudo, a empresa concedente

do estágio. No entanto, Demo (1994) diz que o estudo prático é a recompor novas idéias, torna-as comentadas perante a sociedade, e faz com que se compartilhe mais sobre os assuntos sugeridos durante o aprendizado.

A lógica da pesquisa é dedutiva, pois testa a teoria pela observação empírica que se destina do geral ao específico. Segundo Marconi e Lakatos (2008) a pesquisa dedutiva traz como finalidade a explicação das premissas como todo argumento dedutivo ele refaz ou expões de forma explícita a informação, já contidas nas premissas.

Tem-se a coleta a partir de dados secundários. Os dados secundários levaram a coleta de informações através de consulta em documentos e planilhas de controle disponibilizadas pela empresa estudada. Marconi e Lakatos (2002) relatam que as fontes secundárias proporcionam não só a resolução dos problemas existentes como também a exploração de áreas onde ainda os problemas não foram consolidados.

A pesquisa é predominantemente qualitativa refletindo sobre as percepções e sobre os resultados sem utilização de cálculos estatísticos. De acordo com Gonçalves (2014) na abordagem qualitativa, não utiliza de uso de dados estatísticos na análise do problema, revelando que não pretende enumerar ou medir unidades.

Em relação ao resultado a pesquisa é aplicada, pois gera conhecimento em resposta a solução de problemas específicos. Ruiz (2002) relata que a pesquisa aplicada sustenta algumas leis e teorias mais abrangentes como ponto inicial, e seu objetivo é

investigar, comprovar ou rejeitar hipóteses que são apontadas pelos modelos teóricos.

Em relação aos conhecimentos técnicos trata-se de uma pesquisa bibliográfica e um estudo de caso. A pesquisa bibliográfica seria quando elaborada a partir de materiais publicados em livros, revistas, etc. A pesquisa bibliográfica é fundamental nos cursos de graduação, pois constitui os primeiros passos para as atividades acadêmicas, através de apresentações em seminários, painéis, debates, resumos críticos e monografia (ANDRADE, 2010). Já o estudo de caso envolve estudo de profundo em um objeto permitindo amplo conhecimento. Para Gil (1999) o estudo de caso é evidenciado pelo estudo aprofundado e árduo de um ou de alguns objetos, para que se alcance um conhecimento minucioso do mesmo.

Os instrumentos utilizados para coleta de dados foram os documentos e observação. Para Lakatos e Marconi (2008) constitui-se de observar, ouvir e analisar os fatos se utilizando da razão para alcançar alguma feição da realidade.

3.2 Procedimentos de coleta de dados e análise dos dados

Os procedimentos e análise para a coleta de dados foram elaborados de acordo com os objetivos específicos. No primeiro momento foi identificado o controle do fluxo de caixa utilizado atualmente pelo Mercado Gama.

No segundo momento buscaram-se perante a literatura os modelos existentes de fluxos de caixa.

No terceiro momento foi feito o levantamento dos dados do primeiro semestre de 2018 da empresa estudada.

Na última etapa foi apresentado um modelo de fluxo de caixa adequado apontando os pontos fortes e negativos, com relação ao modelo proposto.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Essa seção trata da apresentação dos resultados da pesquisa destacando a caracterização da empresa objeto desse estudo, a análise e discussão dos resultados encontrados e a visão sistêmica aplicada ao caso no que se refere à ciência contábil.

4.1. Caracterização do objeto de estudo

Em 2007 foi estabelecido o Mercado Gama e em alguns anos depois, em 2012, foi inaugurada a segunda loja em um bairro vizinho. A empresa vem crescendo a cada dia e atualmente conta com trinta e dois funcionários ao todo. Com o projeto da implantação da padaria nas lojas, visa o aumento do número de funcionários e, portanto, já é denominada empresa de médio porte com a tributação pelo lucro real.

O estudo de caso será realizado com foco no fluxo de caixa da organização, que terá a oportunidade de aprimorar e dividir conhecimento sobre a administração da parte financeira do Mercado Gama.

A gestão se divide entre os sócios, Sócio 1 que se encarrega da parte financeira, gestão de pessoas e manutenção em geral e Sócio 2 que é o responsável da parte comercial e marketing.

O Sócio 1 relata que tudo começou com o seu sonho de se tornar empreendedor, até sua grande conquista que foi a aquisição do Mercado Gama.

A princípio ele e o sócio 2 tinham a ideia de abrir uma locadora de filmes, mas com o avanço da tecnologia este sonho se tornou um pouco distante, porém aguardavam a oportunidade certa.

Certo dia o sócio 1 foi até um supermercado de seu bairro e observou que havia muitos produtos na promoção, toda a loja praticamente, estranhou e curioso perguntou para a dona o motivo de tantas promoções. Ela informou que fecharia o mercado, então foi quando surgiu à oportunidade de realizar o sonho de ser um empreendedor. Ligou para Sócio 2 e logo os dois foram até o mercado para fazer uma proposta para a proprietária e ela prontamente aceitou.

Naquela época não foi nada fácil, pois tiveram que se desfazer de alguns bens materiais e pedir um empréstimo para mãe de Sócio 2 para conseguir capital de giro e realizar os investimentos necessários.

O pai do sócio 1 inicialmente ficou contra a idéia, pois o garoto tinha um bom emprego, porém logo não houve alternativa a não ser apoiá-lo.

Com o tempo a loja foi ganhando espaço e despertando a concorrência, a cada dia que passa o destaque é notável, suas

vendas estavam superando as expectativas dos gestores. A qualidade e o preço justo despertaram o interesse dos clientes.

A missão da empresa é atualmente “Prestar atendimento de qualidade, através do respeito aos colaboradores, fornecedores e comunidade, oferecendo ambiente agradável, gerando resultados com preço justo”.

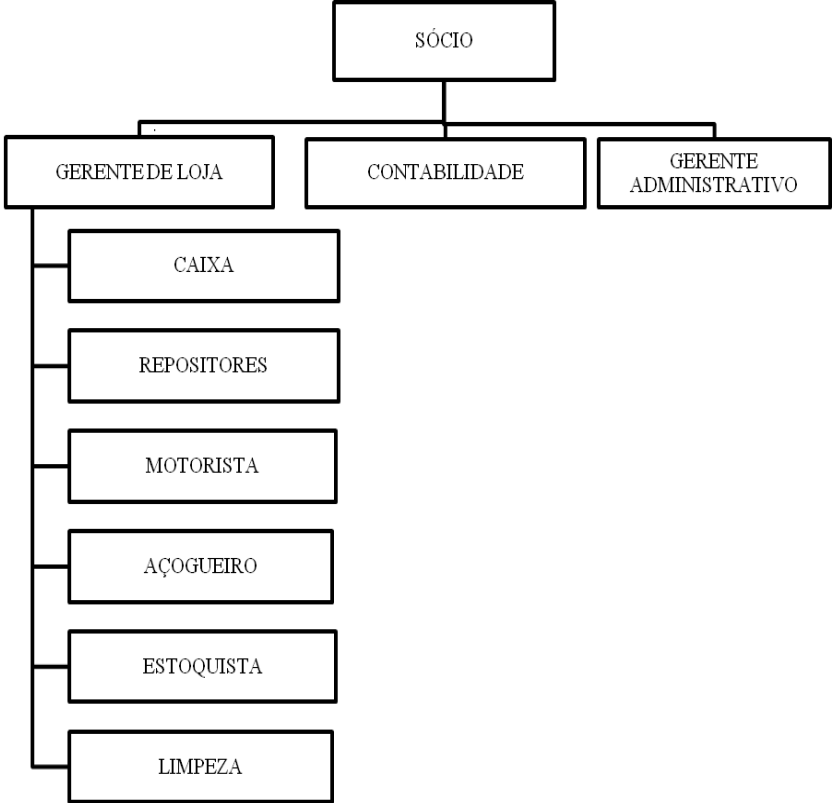
Logo no início, quando a empresa estava dando lucro e se expandindo, contratou um escritório de contabilidade de sua confiança para cuidar de suas finanças, sendo sua contabilidade externa, o contador realiza suas reuniões durante o mês para apresentação dos resultados.

Sempre que necessário o motoboy se desloca até o mercado para recolher os documentos.

O Mercado Gama implantou e continua aprimorando técnicas de gestão para garantir a qualidade de seus serviços, agregando valor através de serviços complementares como o correspondente bancário o CAIXA AQUI, que é disponibilizado para comodidade dos seus clientes, tornando-se seus principais clientes os moradores próximos ao bairro e famílias próximas a região. Já seus principais fornecedores são Unicer Bebidas e Frigorífico Zanella, que contribuem para o sucesso do mercado.

A hierarquia é classificada conforme a figura 01:

Figura 01- Organograma do Mercado Gama Ltda.



Fonte: Elaborado pela autora (2018).

4.2 Análise e discussão dos resultados

O Mercado Gama recentemente trocou sistema gerencial Samb@net, que era um sistema com armazenamento em nuvem da empresa Getway, localizada em Campinas SP, para o sistema Automalog que é um Sistema Integrado de Gestão Empresarial,

localizado em Criciúma SC, para melhor atender as demandas da loja matriz e filial, realizando as transações de controle das entradas e saídas de dinheiro, estoque, entre outras atividades. As compras de mercadorias para revenda geralmente são feitas para trinta e sessenta dias, quando o valor é baixo o pagamento é realizado à vista.

O fluxo de caixa de ambas as lojas é feito de forma unificada através de planilhas de controle no *Excel*. As planilhas auxiliam no controle interno das operações realizadas das quais são empregadas e analisadas mensalmente. Essas planilhas são a planilha de fluxo de caixa financeiro, a de demonstrações de resultados por regime de caixa e regime de competência, controle de contas a pagar e receber, entre outras.

Os responsáveis pelos lançamentos destes controles são: o Assistente Administrativo e o Assistente Financeiro, sob a supervisão do sócio 1 que é Gestor Financeiro da empresa, que desempenha toda a parte de gestão desses lançamentos.

O controle do fluxo de caixa financeiro mensal foi implantado na empresa em agosto de 2017. Os colaboradores lançam as despesas diariamente e a receita no primeiro dia do mês subsequente para apurar o fechamento mensal. Há alguns meses, percebe-se que as entradas e saídas não fecham. Sendo assim existe a inevitabilidade de verificar qual o problema que persiste em gerar diferenças de valores. Para isso será apresentado ao gestor um fluxo diário para acompanhamento da movimentação do caixa da empresa dia a dia e também algumas sugestões a fim de ajudá-los neste aspecto.

É possível verificar o fluxo de caixa do Mercado Gama do primeiro semestre de 2018 representado pelo quadro 05:

Quadro 05- Fluxo de Caixa primeiro semestre de 2018 do Mercado Gama Ltda.

REAL	JAN.	FEV.	MAR.	ABRIL	MAIO	JUNHO
Mês Anterior	69.688,92	60.051,14	91.041,91	106.280,69	102.391,74	153.920,85
RECEITAS	625.800,50	550.605,70	635.692,49	645.856,20	681.146,14	636.529,61
VendaS	-	-	484.688,85	418.376,51	565.062,15	437.549,81
Recebimentos	436.458,67	550.605,70	80.291,13	15.191,65	116.083,99	198.979,80
Compensados	189.341,83	-	70.712,51	212.288,04	-	-
DESPESAS	634.704,84	533.279,71	620.269,64	574.319,43	612.500,88	652.325,40
Salários e ordenados	53.439,82	59.256,87	50.379,83	53.146,48	35.192,37	40.160,00
Encargos	15.713,05	11.878,58	9.491,40	8.843,97	12.919,57	10.851,03
Benefícios	3.289,72	3.230,09	2.768,45	2.478,28	2.933,60	4.671,89
Treinamento	1.029,42	1.957,32	899,24	1.837,32	1.807,42	1.462,60
Ocupação	15.371,43	20.441,96	57.855,14	29.233,87	27.270,52	36.120,69
Expediente	2.742,37	4.064,35	4.395,94	3.882,86	6.955,46	3.946,62
Serviço de Terceiros	1.454,89	430,00	1.742,00	694,30	330,00	949,40
Consultoria	774,86	171,50	3.890,83	4.546,02	168,36	146,96
Informática	3.407,78	3.946,33	-	636,00	5.266,78	4.481,80
Despesas Gerais	528.003,85	409.413,10	488.630,81	468.112,89	516.656,80	546.534,41
Despesas Financeiras	9.477,65	18.489,61	216,00	907,44	3.000,00	3.000,00
Lucro/prejuízo	8.904,34)	17.325,99	15.422,85	71.536,77	68.645,26	15.795,79
ACUMULADO	60.784,58	77.377,13	106.464,76	177.817,46	171.037,00	169.716,64
Último dia do mês	60.051,14	91.041,91	106.280,69	102.391,74	153.920,85	161.804,29

Fonte: Mercado Gama Ltda (2018).

Analisando o fluxo de caixa do Mercado Gama nota-se que existe uma diferença entre o acumulado e o último dia do mês, que representa o que realmente a empresa teria disponível no último dia do mês, os valores deveriam ser exatos. A partir de então se constata que a empresa exige de um controle mais assertivo e eficaz.

A planilha de controle do fluxo de caixa financeiro utilizada atualmente pela empresa é uma planilha bem concisa, porém é indispensável localizar o motivo pelo qual vem ocorrendo essas divergências nos resultados e para isso é indicado à planilha diária de caixa com os lançamentos das receitas com as datas das entradas e as despesas com as datas de vencimentos.

Diante da situação exposta, será proposto um modelo de fluxo de caixa financeiro para que sejam realizadas as transações diariamente e com a obtenção de um resultado mais oportuno e assertivo que identifique a falha entre a demonstração de apuração do resultado e o fluxo de caixa. Este modelo é apresentado no Anexo A, no presente artigo.

O ponto forte do modelo proposto é que estimula um melhor acompanhamento das transações com lançamentos diários dos movimentos dentro da empresa. Será possível analisar as contas e onde foi aplicado o dinheiro com maior clareza. Será menor a chance de erros ocasionados pelo esquecimento de um lançamento. Este modelo é importante para um controle interno mais eficaz e que seja adequado para gestão dos negócios.

Uma das dificuldades com relação ao modelo proposto é que o gestor ou responsável pelo financeiro terá que dedicar um tempo especialmente para os lançamentos todo dia, pois se sugere a alimentação diária na planilha. É indicada uma pessoa com experiência nesta área para fazer os lançamentos, evitando erros desnecessários por divisão desta tarefa, podendo ter um *Backup* para cobri-lo nos dias de folga.

Nota-se que a grande maioria das empresas, geralmente as de pequeno porte são as que mais necessitam se regradar e acostumar a controlar seus recursos de maneira assertiva, para que se desenvolvam com maior agilidade, pois na mesma velocidade com que se comprometem, elas tendem a crescer.

Uma observação importante é que além do fluxo de caixa diário recomenda-se fazer um controle manual em papel para anotações das saídas e entradas de dinheiro e posteriormente projetar na planilha do fluxo diário, pois o lançamento do dia atual é feito no dia seguinte.

Para muitos empresários pode parecer insignificante ter este cuidado, apesar disso é de suma importância que seja aplicado este controle.

É possível verificar um exemplo de modelo para controle manual representado pelo quadro 06:

Quadro 06-modelo manual para controle de entradas e saídas

DATA	ENTRADAS	SAÍDAS	SALDO

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Sendo assim, para que diminuam os erros que possam ocasionar riscos financeiros é indicado que sejam utilizados esses controles de forma a auxiliar na captação das informações e obtenção de seus resultados. O controle diário é uma

ferramenta que faz com que a entidade verifique com exatidão seus movimentos financeiros servindo para auxiliar na gestão, podendo ser analisado com frequência e efetuado projeções de todo seu fluxo ajudando a reduzir seus riscos.

É indicado ao Mercado Gama que efetue ajustes referentes ao seu fluxo de caixa. Hoje é feito o fluxo de caixa das duas lojas em uma única planilha de controle, a proposta é que o acompanhamento do fluxo de caixa de cada loja, matriz e filial sejam feitos separadamente, cada loja com a sua planilha de controle e após isso consolidar seus resultados. Será uma maneira de acompanhar as lojas de forma individual e conseguir verificar o possível erro de informações de forma segregada.

Outro ponto relevante que pode ser observado dentro da empresa para ajudar na identificação do possível erro quando efetuado o fechamento do fluxo de caixa é o sistema, foi trocado recentemente, porém por ser um sistema novo, ainda não está sendo utilizado o módulo da tesouraria. A empresa está em evolução pela implantação de padaria interna que está em andamento, em decorrência disso, aumentando o número de colaboradores. É interessante que a empresa comece a utilizá-lo, visto que o sistema compila e integra as informações para maior comodidade e segurança, por que as informações dos caixas virão para o sistema da tesouraria trazendo maior exatidão e facilidade de percepção dos eventuais erros que possam estar ocorrendo.

É importante o investimento não só no módulo da tesouraria, mas sim na parametrização do fluxo de caixa no sistema ERP (*Enterprise Resource Planning*), que é um

software de gestão empresarial, com ele os processos são automatizados e suas atividades integradas.

Para que as sugestões possuam resultado positivo é recomendado que o Mercado Gama se molde para gerar políticas de regras e padrões de forma que possa vir a conquistar seus objetivos planejado com eficácia, tanto para cumprimento de suas metas, como cumprimento dos prazos tempestivamente, agindo sobre as planilhas de controle, criando manuais para agilizar os processos, para que funcionem de forma padronizada, ou seja, de igual forma para as duas lojas.

4.3 Visão sistêmica aplicada ao caso

Segundo Marion (2008), a contabilidade é o instrumento que tem como finalidade fornecer maior quantidade de informações para colaborar na tomada de decisões, pois as movimentações monetárias são lançadas por ela e logo reduz os dados em forma de relatórios e demonstrações contábeis que apóia os interessados.

O planejamento financeiro é fundamental para auxiliar os interessados na tomada de decisão. Um planejamento adequado faz com que o empresário perceba se o seu negócio está gerando lucro ou prejuízo em um determinado período.

Por isso as demonstrações contábeis são ferramentas essenciais para ajudá-lo nesta conclusão, e o fluxo de caixa contribui demonstrando ao gestor financeiro, o que tem disponível em seu caixa e equivalente de caixa.

O fluxo de caixa corrobora para que a empresa consiga visualizar seu patrimônio financeiro, através de análises das demonstrações contábeis, contribuindo no gerenciamento de suas finanças e na geração de lucro.

A análise de Fluxo de Caixa viabiliza que a empresa localize problemas financeiros que possam ocorrer no futuro da empresa e que trabalhem medidas essenciais para o seu progresso (SÁ, 2012).

A saúde da empresa é de suma importância então por meio das demonstrações contábeis, os gestores financeiros, empresários, sócios e demais interessados conseguem informações para subsidiar suas decisões, zelando para mantê-la saudável.

Contudo a relação da contabilidade com o fluxo de caixa é muito forte, pois não importa o ramo de atividade e o porte da empresa, um controle assertivo de seus recursos e com um sistema integrado que facilite a obtenção das informações, faz com que ela gere resultados positivos, possibilitando a visão de como está à gestão dos negócios em curto, médio e longo prazo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

De acordo com o conteúdo apresentado neste artigo, considera-se o encerramento do estudo de caso realizado no Mercado Gama, sabendo que é de suma importância que a empresa elabore um plano financeiro adequado para suprir suas necessidades, utilizando-se de um fluxo de caixa que controle as

entradas e saídas de caixa e equivalente de caixa de forma assertiva, inibindo os riscos que possam vir a surgir.

Para responder à pergunta de pesquisa sobre qual o modelo adequado para o controle de fluxo de caixa no ramo do comércio alimentício, foi à recomendação da implantação do fluxo de caixa diário para um melhor controle das transações por meio dos lançamentos diários, possibilitando a compreensão dos fatos ocorridos e facilitando a identificação de erros.

O objetivo geral deste estudo foi identificar o modelo adequado para o controle de fluxo de caixa no Mercado Gama Ltda, no qual foi alcançado com sucesso, atingido seu resultado final, contribuindo para o alcance dos resultados positivos e com menor chance de erro com o lançamento das informações diariamente conforme a planilha indicada.

Foram apresentadas algumas sugestões de melhoria, entre elas, a utilização do módulo da tesouraria para acudir o controle das entradas e saídas diárias com um sistema satisfatório, a apresentação de um modelo para anotações manuais das retiradas, que é fundamental embora aparentemente insignificante. Também foi sugerida a parametrização do fluxo de caixa com o sistema atual do mercado para que facilite a análise financeira e futuras projeções.

Quanto aos objetivos específicos evidenciados no trabalho, pode-se observar que foram alcançados, resultando na comprovação que o fluxo de caixa seja ele diário, mensal, trimestral ou semestral é uma ferramenta indispensável na gestão financeira, basta saber qual é o fluxo de caixa adequado para cada empresa.

Este trabalho foi importante para a autora e de grande utilidade para os sócios da empresa objeto deste estudo, à vista disso verificou-se que com algumas sugestões de melhoria o mercado vai conseguir tomar suas decisões baseados na realidade dos fatos, confiando na sua veracidade.

Para pesquisas futuras, fica como sugestão analisar a situação da entidade e verificar se o tipo de fluxo de caixa utilizado é capaz de atender as necessidades dela ou pode-se alterar para ter maior veracidade das informações. É importante o investimento em um sistema ERP, com *software* que integre todas as informações da empresa e com uma parametrização eficiente. Ter um controle assertivo faz com que os interessados tomem suas decisões baseado na realidade dos fatos, colaborando para uma gestão eficaz com uma visão geral da situação do negócio, rumo ao seu crescimento.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico:** elaboração dos trabalhos na graduação. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

AZEVEDO, Osmar Reis. **DFC e DVA:** demonstração dos fluxos de caixa e do valor adicionado. São Paulo: IOB, 2008.

BRAGA, Roberto. **Fundamentos e técnicas de administração financeira.** São Paulo: Atlas, 1992.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL. Lei 6.404, de dezembro de 1976. **Lei das Sociedades Anônimas**. Publicada no diário oficial da união em 17 de dezembro de 1976. Brasília, DF.

BRASIL. Lei 11.638, de dezembro de 2007. **Lei das Sociedades Anônimas**. Publicada no diário oficial da união em 28 de dezembro de 2007. Brasília, DF.

CHING, Hong Yuh, MARQUES, Fernando, PRADO, Lucilene. **Contabilidade e finanças para não especialistas**. São Paulo: Prendice Hall, 2003.

CHING, hong Yuh. **Gestão de caixa e capital de giro**. Curitiba: Juruá, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.374/11, de 22 de dezembro de 2016. NBC TG 03 - Demonstração dos Fluxos de Caixa**.
<http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-completas/>. Acesso em: 27/05/2018.

DEMO, Pedro. **Pesquisa e construção do conhecimento: metodologia científica no caminho de Habermas**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1994.

FREZATTI, Fábio. **Gestão do fluxo de caixa diário: como dispor de um instrumento fundamental para o gerenciamento do negócio**. São Paulo: Atlas, 1997.

FREZATTI, Fábio. **Gestão do fluxo de caixa**: perspectivas estratégicas e táticas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GITMAN, Lauwrence. J. **Princípios da administração financeira**. 12. ed. São Paulo: Pearson, 2010.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios da administração financeira**. São Paulo: Habra, 1997.

GONÇALVES, Hortência de Abreu. **Manual da metodologia da pesquisa científica**. 2. ed. São Paulo: Avercamp, 2014.

HERNANDEZ, José Perez Junior, BEGALLI, Glaucos Antonio. **Elaboração e análise das demonstrações contábeis**. São Paulo: Atlas, 2009.

IBRACON, Instituto Brasileiros de Contadores. **Normas internacionais de contabilidade**. São Paulo: IBRACON/CFC, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARION, José Carlos. **Contabilidade comercial**: atualizado conforme o novo código civil. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

JMIND. Tecnologias e negócios. Tubarão. 2018. Disponível em: http://www.jmind.com.br/jbusiness/jbus_excel_fcx_dia.php. Acesso em: 17/08/2018.

LEMES JUNIOR, Antonio Barbosa, CHEROBIM, Ana Paula, RIGO, Cláudio Miessa. **Administração financeira: princípios, fundamentos e práticas brasileiras.** Rio de Janeiro: Campus, 2002.

MARCONI, Marina de Andrade, LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARCONI, Marina de Andrade, LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica.** 8 ed. São Paulo: ATLAS, 2008.

OLIVEIRA, Sílvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses.** São Paulo: Pioneira, 1998.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PADOVEZE, Clovis Luiz. **Sistema de informações contábeis: fundamentos e análise.** 3. ed. Atlas: São Paulo, 2002.

QUINTANA, Alexandre Costa. **Fluxo de caixa: demonstrações contábeis de acordo com a lei 11.638/07.** 2. ed. Curitiba: Juruá, 2012.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade básica fácil.** 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

RIBEIRO, Osni Moura. **Estrutura e análise de balanços fácil**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

RUIZ, João Álvaro. **Metodologia científica**: guia para eficiência nos estudos. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SÁ, Carlos Alexandre. **Fluxo de caixa**: a visão da tesouraria e da controladoria. 4. ed. São Paulo: ATLAS, 2012.

SALAZAR, German Torres. **Administração dos fluxos de caixa**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2012.

WESTON, J. Fred; Brigham, Eugene F. **Fundamentos da administração financeira**. São Paulo: Makron Books, 2000.

AUDITORIA OPERACIONAL: UMA ESTRATÉGIA RELEVANTE NO PROCESSO DE MELHORIA DA GESTÃO EMPRESARIAL

*Grasiela Claudino de Nobre
Maria Aparecida Cardozo*

RESUMO

Na contabilidade existem vários campos e ramos, dentre eles, a auditoria vem se destacando nos últimos anos com o objetivo de demonstrar a situação patrimonial e a saúde financeira das empresas. Dentre as auditorias convencionais, existem as auditorias operacionais paralelas, que ajudam no processo de melhoria da gestão e essa ferramenta auxilia a gestão na tomada de decisão. Nesse contexto, a pergunta dessa pesquisa é: Como a Auditoria Operacional contribui para as franquias da rede de uma empresa de cosméticos e perfumaria? O objetivo geral é identificar como a auditoria operacional contribui para as franquias da rede de uma empresa de cosméticos e perfumaria. Para tanto, os objetivos específicos são: Conhecer o processo de auditoria operacional atribuído pela literatura; Descrever os processos e consequências de auditoria da rede de uma empresa de cosméticos e perfumaria a partir do seu manual; Elaborar uma entrevista semiestruturada para aplicação, com a gerente da franquia 8283 que presenciou os auditores; e, analisar de forma comparativa os processos de auditoria operacional e sua contribuição para a empresa estudada à luz da opinião da gerente entrevistada. A metodologia utilizada foi a de um estudo

de caso exploratório, baseada em dados secundários, já que as informações foram obtidas através de relatórios internos da empresa estudada, identificada internamente pelo código 8283. Como resultado tem-se que a pontuação da franquia 8283 no pilar de certificação está dentro do padrão exigido pelas regras gerais do processo de auditoria operacional imposto pela franqueadora, cumprindo assim o objetivo geral e respondendo à pergunta de pesquisa do trabalho. Com esse resultado conclui-se o quanto são relevantes essas auditorias operacionais nas franquias da rede. A padronização do ponto de venda é um dos conceitos-chave do sistema *franchising*. Manter a rede padronizada garante que o consumidor reconheça a identidade da marca, em qualquer loja da rede que visite.

Palavras-chave: Auditoria Operacional. Gestão Empresarial. Franquias.

1 INTRODUÇÃO

A Auditoria Operacional é uma atividade que é exercida a fim de levantar dados de uma empresa, um processo de avaliação de desempenho, tanto para quem exerce a função dentro de uma organização, quanto para o desempenho da mesma.

Segundo Araújo (1998), a auditoria operacional consiste em revisões sistemáticas de programas, organizações, atividades ou segmentos operacionais dos setores públicos e privado, com a finalidade de avaliar e comunicar se os recursos da organização estão sendo usados eficientemente, bem como se estão sendo alcançados os objetivos operacionais. Daí entende-se que a auditoria operacional é o processo de avaliação do desempenho real, em confronto como esperado, o que leva, inevitavelmente, à apresentação de recomendações destinada a melhorar o desempenho e aumentar o êxito dos negócios empresariais.

É uma forma de auxiliar as empresas nos processos gerenciais, a fim de averiguar todos os dados da empresa no desempenho de suas funções e se as responsabilidades estão de acordo com o planejamento e com a execução do trabalho, avaliando a empresa, os setores, as atividades exercidas, os sistemas, as funções ou as operações, e se os objetivos da empresa estão sendo alcançados.

A Auditoria tem a missão de fiscalizar e melhorar a gestão, dando todo o suporte necessário, identificando as falhas e as irregularidades dentro da organização. Pode-se entender que

o objetivo da auditoria é dar todo o suporte que a empresa necessita na busca pela eficiência para atingir sua eficácia.

A Auditoria Operacional é muito procurada pelas empresas, pois é necessário saber se seus respectivos colaboradores estão exercendo suas funções de maneira correta e se a própria empresa está, de fato, fazendo o que é certo. Hoje, a contabilidade é uma grande aliada da auditoria, pois estão diretamente ligadas. Por exemplo, quando se relaciona auditoria externa com uma empresa, o foco será a contabilidade, pois é nela que se concentram todos os registros efetuados pela empresa.

A contabilidade tem como objetivo demonstrar a situação patrimonial de uma organização, com base nessas informações é que será analisada a saúde financeira das empresas. Além disso, os bancos e outras instituições analisam a possibilidade de fornecer financiamentos ou créditos para as empresas.

Os princípios e as normas de contabilidade existem para que as informações sejam divulgadas no mesmo padrão, e para que essas informações não sejam distorcidas ou mal-intencionadas, onde as empresas possam cometer crimes financeiros, caracterizando uma fraude. Por isso, a auditoria tem que ser eficaz ao detectar irregularidades que podem tanto ser provenientes de lançamentos equivocados ou criminosos.

As empresas estão cada vez mais preocupadas com a saúde financeira de suas organizações. Assim como a contabilidade sofre mudanças com bastante frequência, as outras áreas precisam se atualizar para acompanhar esses processos que

passam por novas atualizações. Na auditoria não é diferente, cada novo processo atualizado na contabilidade ou em outras áreas afins precisa estar conectado com essas novas informações, pois afeta diretamente os dados levantados e a sua relevância perante seu trabalho executado na organização.

O estudo de caso traz uma abordagem com o enfoque em auditoria operacional. Com base nesse contexto, formulou-se a seguinte pergunta de pesquisa: Como a Auditoria Operacional contribui para as franquias da rede de uma empresa de cosméticos e perfumaria? Dessa forma, o objetivo geral do estudo é: Identificar como a auditoria operacional contribui para as franquias da rede de uma empresa de cosméticos e perfumaria.

Com o intuito de alcançar o objetivo geral, propõem-se como objetivos específicos: (a) conhecer o processo de auditoria operacional atribuído pela literatura; (b) descrever os processos e consequências de auditoria da rede de uma empresa de cosméticos e perfumaria a partir do manual; (c) elaborar uma entrevista semiestruturada para aplicação, com a gerente da franquia 8283 que presenciou os auditores; (d) analisar de forma comparativa os processos de auditoria operacional e sua contribuição para a empresa estudada à luz da opinião da gerente entrevistada.

Como forma de preservar a identidade da empresa estudada, seu nome não foi divulgado sendo tratada somente como ‘rede de uma empresa de cosméticos e perfumarias’.

A auditoria operacional é uma análise mais ampla da administração, recursos técnicos e desempenho de uma

organização. A proposta dessa auditoria é verificar se as atividades dessas entidades estão alcançando seus objetivos.

As empresas buscam nos trabalhos de um auditor objetivos distintos, pois cada uma tem a sua finalidade, embora todas busquem por melhorias. A auditoria externa tem um perfil mais voltado para a segurança sobre os números contabilizados nas demonstrações financeiras e seus reflexos para atender acionistas, financiadores, estado, processo de compras e fusões de empresas. Já a auditoria interna, tem um perfil mais voltado para a segurança sobre as áreas operacionais e o desempenho da gestão, tendo como prioridade o atendimento aos acionistas, estratégias de investimentos relevantes em projetos, investigação de fraudes e revisão de processos.

O que se espera de um auditor é que, ao finalizar um trabalho, ele emita uma opinião isenta de falhas, pois, muitas vezes, os usuários de uma determinada informação se utilizam dos relatos da auditoria para a tomada de decisões.

Espera-se também que a auditoria possa auxiliar os membros da administração de uma empresa a executar de forma mais efetiva e produtiva suas responsabilidades, fornecendo assim, análises concretas e sugestões que serão úteis para as atividades exercidas pela empresa.

A empresa deve comparar os objetivos e a finalidade de cada auditoria operacional, como ela pode contribuir, e se será necessária uma auditoria externa ou interna. O auditor deve observar os mínimos detalhes e ser totalmente crítico com a eficiência e a eficácia na tomada de decisão e no que é realmente relevante para a empresa.

A empresa ou instituição, ao contratar uma auditoria, precisa entender as fases e, principalmente, reconhecer o que é relevante para sua organização. A auditoria, hoje em dia, é uma ferramenta indispensável e segura na tomada de decisão administrativa e gerencial das empresas.

2 EMBASAMENTO TEÓRICO

Para um melhor entendimento e direcionamento, serão utilizados os fundamentos bibliográficos dos pontos relevantes ao estudo proposto. Para tanto, essa seção aborda os aspectos fundamentais da auditoria, auditoria externa e interna, controle interno, auditoria operacional, procedimentos da auditoria operacional e franquias.

2.1 Aspectos fundamentais da auditoria

Segundo Sá (1998), a origem do termo auditoria vem do latim “audire” que significa (ouvir), mas para Attie (2006) a palavra auditoria é originada da palavra inglesa “audt” que significa examinar, corrigir, ajustar e certificar.

De acordo com Crepaldi (2002), a auditoria é uma técnica de avaliação, por revisão e análise, com o objetivo de opinar sobre a conduta patrimonial, sobre a gestão dos administradores e sobre a conduta das pessoas as quais se confiam bens e riquezas, sobre o destino de fundos e recursos.

Segundo Attie (1998), a auditoria é uma especialização contábil que tem por objetivo testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial da empresa e de expressar uma opinião sobre determinado dado. O exame de auditoria engloba a verificação documental, os livros e registros com características controladoras e a obtenção de evidências de informações de caráter interno ou externo que se relacionam com o controle patrimonial.

De acordo com Crepaldi (2013), de uma maneira simplificada, pode-se dizer que a definição de auditoria estuda a avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade. A auditoria das demonstrações contábeis é composta por um conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo emitir o parecer sobre sua adequação, conforme os princípios da contabilidade são pertinentes à legislação específica.

2.1.1 Auditoria externa

Para Franco e Marra (2011), a auditoria externa é aquela realizada por profissionais que atuam livremente, auditor independente, sem vínculo empregatício com a entidade auditada e que poderá ser contratado para auditoria permanente ou eventual.

Segundo Crepaldi (2013), a auditoria externa constitui-se de procedimentos técnicos que têm por objetivo a emissão do parecer sobre a adequação com que estes representam à posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do Patrimônio Líquido, a demonstração dos fluxos de caixa e a

demonstração do valor adicionado da entidade auditada, conforme as normas brasileiras de contabilidade.

2.1.2 Auditoria interna

Para Attie (1998), a auditoria interna é uma função independente de avaliação, criada dentro da empresa para examinar e avaliar as suas atividades, como um serviço a essa mesma organização. A proposta da auditoria interna é auxiliar os membros da administração a desincumbir-se eficazmente de suas responsabilidades. Para tanto, a auditoria interna lhes fornece análise, avaliações, recomendações, assessoria e informações relativas às atividades examinadas.

Para Franco e Marra (2011), a auditoria interna é aquela exercida por funcionário da própria empresa, em caráter permanente. Apesar do seu vínculo com a empresa, o auditor interno deve exercer sua função com absoluta independência profissional, preenchendo todas as condições necessárias ao auditor externo, mas também exigindo da empresa o cumprimento daquelas que lhe cabem. Ele deve exercer sua função com total obediência às normas de auditoria e o vínculo de emprego não lhe deve tirar a independência profissional, pois sua subordinação à administração da empresa deve ser apenas sob o aspecto funcional.

Segundo Crepaldi (2013), auditoria interna constitui-se de procedimentos que tem por objetivo examinar a integridade, a adequação e a eficácia dos controles internos e das informações físicas contábeis, financeiras e operacionais da entidade. A auditoria interna é uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, que se destina a revisar as operações, como um serviço prestado à administração.

2.2 Controle interno

Para Attie (1998), o controle interno inclui uma série de procedimentos bem definidos que, conjugados de forma adequada, asseguram a fluidez e a organização necessárias para a obtenção de algo palpável, e o mesmo tem significado e relevância somente quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo definido, quer seja administrativo ou gerencial. Dessa forma, o controle não é algo sem face ou sem forma, mas um dado físico que avalia uma função observável.

Para Franco e Marra (2011), entendem-se como controle interno todos os instrumentos destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir, ou governar os acontecimentos dentro da empresa e que produzam em seu patrimônio.

Para Almeida e Crepaldi (2012), o controle interno representa, em uma organização, o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

2.3 Auditorias operacionais

Segundo Haller (1986), a auditoria operacional obteve suas raízes em trabalhos efetuados nos setores privado e público, principalmente nos Estados Unidos. No setor público a auditoria operacional teve um crescimento pela demanda das entidades por informações úteis sobre a economia, a eficiência e a eficácia das operações governamentais. Entende-se que essas informações operacionais auxiliam nas tomadas de decisões

sobre orçamentos e medidas corretivas como meio de melhorar a prestação de contas perante o público.

De acordo com Sá (1998), a auditoria operacional é a auditoria que analisa o desempenho administrativo em cada aspecto do patrimônio em gestão.

Conforme Gil (1999), a auditoria operacional constitui-se em funções organizacionais de revisão, que avaliam e emitem opiniões ao ciclo administrativo que planeja, executa e controla todos os momentos e ambientes da empresa.

De acordo com Araújo (2008), a auditoria operacional é o conjunto de procedimentos que se aplica com base em normas profissionais, sobre qualquer processo administrativo com o objetivo de verificar se esses procedimentos foram realizados com observância aos princípios da economicidade, da eficiência, da eficácia e da efetividade.

Portanto, o auditor, ao executar uma auditoria operacional, deverá emitir um relatório com seus comentários, relatando se os resultados propostos pela administração foram alcançados. Mostra-se relevante conceituar os princípios, tendo em vista serem componentes básicos à aplicação da auditoria operacional, dessa forma Araújo (2008), define:

Economicidade – é a capacidade de fazer, gastando pouco. É executar uma atividade ao menor custo possível.

Eficiência – é a capacidade de fazer as coisas de maneira correta. É apresentar um desempenho satisfatório.

Eficácia – é a capacidade de fazer as coisas certas. É alcançar os objetivos, as metas previstas.

Efetividade – é a capacidade de avaliar os impactos provocados pelas ações desenvolvidas.

Segundo Jung (2006), a auditoria operacional tem a finalidade de aplicar exames em diversos setores a serem avaliados, com isso, observa se as empresas ou as organizações desenvolvem suas atividades adequadamente. A auditoria operacional deve seguir o planejamento das atividades e operações das empresas, de acordo com a extensão dos exames a serem aplicados de forma ampla e analítica.

2.4 Procedimentos da auditoria operacional

A auditoria operacional é executada de maneira diferente das auditorias tradicionais, que, na maioria dos casos, são feitas sobre as demonstrações contábeis. A auditoria operacional exige um profissional qualificado nos aspectos administrativos, pois se trata da aplicação de conhecimentos práticos da estrutura organizacional e do negócio em que será executado o trabalho.

Para Araújo (2004), a auditoria operacional consiste em avaliar o desempenho e a eficácia das operações, os sistemas de informação e de organização, os métodos de administração, a propriedade e o cumprimento das políticas administrativas, a adequação e a oportunidades das decisões estratégicas.

O foco da auditoria operacional é o processo de gestão nos seus múltiplos aspectos de planejamento, de organização, de procedimentos e de acompanhamento gerencial, inclusive quanto aos seus resultados em termos de metas alcançadas.

Para Cordeiro (2011), a auditoria se posiciona como uma técnica que utiliza procedimentos específicos ou peculiares, aplicados no exame de registros, documentos e inspeções, obtendo-se informações e confirmações que estabeleçam condições para o controle de uma entidade. O grande foco da auditoria é assegurar que a empresa está em conformidade com

os princípios e normas, no que for relevante, para os controles específicos de cada organização.

As abordagens na auditoria operacional consistem em três parâmetros: análise da estratégia organizacional, análise da gestão e análise dos procedimentos operacionais.

Análise da Estratégia Organizacional: a) Cumprimento da missão da gerência; b) A adequação dos objetivos estratégicos às prioridades da direção; c) A identificação dos principais produtos, indicadores de desempenho e metas da gerência; d) A identificação dos pontos fortes e pontos fracos da organização e das oportunidades e ameaças ao desenvolvimento organizacional; e) A existência de superposição e duplicação de funções.

Análise da Gestão: a) A adequação da estrutura organizacional aos objetivos da organização; b) A existência de sistemas de controles adequados destinados a monitorar, com base em indicadores de desempenho válidos e confiáveis, aspectos ligados à economia, à eficiência e à eficácia; c) O uso adequado dos recursos humanos, instalações e equipamentos voltados para a produção e prestação de serviços na proporção, qualidade e prazos requeridos; d) A extensão do cumprimento das metas previstas pela direção ou legislação pertinente.

Análise dos Procedimentos Operacionais: a) A existência de rotinas e procedimentos de trabalho documentados e atualizados; b) Cumprimento das práticas recomendadas pela legislação para aquisição de bens ou serviços; c) A adequação das aquisições no que se refere aos prazos, à quantidade, ao tipo, à qualidade e aos preços; d) A guarda e manutenção dos bens movem e imóveis.

Segundo Araújo (2004), a auditoria operacional é a análise e avaliação do desempenho de uma organização, no todo ou em partes, com o objetivo de recomendar e orientar, para um

melhor desempenho nos aspectos da economia, eficiência e eficácia.

O Auditor operacional necessita também de conhecimento e de técnicas sobre os controles operacionais existentes nos departamentos, divisão ou setor da empresa ou da organização.

O quadro 01 apresenta um modelo ilustrativo com os procedimentos de uma auditoria operacional e suas respectivas descrições. Os procedimentos, baseado em Lisboa (2013) são: inspeção física, confirmação externa, conferência de cálculos, entrevistas e Exames de documentos originais e registros auxiliares.

Quadro 01 – Procedimentos e descrição de uma auditoria operacional.

Procedimentos	Descrição
Inspeção Física	Procedimento necessário para a confirmação da existência e exatidão do patrimônio, de acordo com a situação qualitativa e quantitativa. Necessário também para as verificações sobre os bens – se estão sendo utilizados de forma adequada, eficiente e econômica.
Confirmação externa	Obter com a fonte externa informações com clientes, expressas por meio de cartas dirigidas às empresas ou pessoas com as quais mantém relação de negócios.
Conferência de cálculos	Consiste na revisão dos valores discriminados nos documentos e notas fiscais de compras ou vendas, conferindo as quantidades envolvidas em cada transação ou etapa do processo e também os respectivos

Procedimentos	Descrição
	somatórios.
Entrevistas	Aplicar entrevistas estruturadas para obter informações de funcionários quanto ao funcionamento da área auditada, captando dados sobre o nível de qualificação técnica dos funcionários envolvidos na operacionalização e gerenciamento da área auditada e sugerir melhorias operacionais e inovações tecnológicas.
Exames de documentos originais e registros auxiliares	Examinar a documentação pertinente a essa auditoria com vista a assegurar o cumprimento dos objetivos, atentando também para a autenticidade, normalidade e aprovação. Os procedimentos têm como norte o comportamento perante o mercado, a produção e a movimentação financeira. Eles iniciam-se com familiarização com a atividade operacional e com os respectivos problemas, seguindo análise e apreciação dos controles administrativos do departamento operacional para assegurar que são adequados para proteger o negócio.

Fonte: Lisboa (2013).

2.5 Franquias

Para Cherto (2006), *franchising* são estratégias das quais qualquer organização pode usar para expandir seus negócios e seus resultados, tornando ideal ao longo de sua existência,

coabrindo o mercado e fluindo de forma eficaz seus produtos ou seus serviços. Para o franqueado, pode ser muito relevante a alternativa de diversificação de sua empresa.

Segundo Rabello (2006), o sistema de *franchising* tem sido favoravelmente utilizado como uma ferramenta de crescimento, devido às grandes oportunidades que o sistema oferece aos empreendedores com baixa tecnologia empresarial e administrativa.

Cherto (2006) destaca ainda que, franqueador e franqueado, possuem papéis diferentes de atuação, beneficiam-se de vantagens e se deparam com desafios em *franchising*. Com relação à *franchising*: (a) o franqueador transfere parte do controle de seu negócio ao franqueado, que passa a exercer um controle indireto à unidade de negócio e, em contrapartida, (b) o franqueado abre mão da independência administrativa que normalmente é vivenciada no empreendimento de um negócio independente.

3 MÉTODOS E TÉCNICAS DA PESQUISA

Essa seção trata do enquadramento e procedimento metodológico da pesquisa. Segundo Gil (2008), a investigação científica depende de um conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos, e tem como objetivo fundamental checar a veracidade dos fatos, determinando assim os métodos relevantes que possibilitam chegar a esse conhecimento.

Com base nesse contexto, serão utilizadas as ferramentas vivenciadas no decorrer do estágio.

3.1 Enquadramentos metodológicos

Relativo ao enquadramento metodológico, a natureza do objetivo da pesquisa está relacionada como exploratória, segundo Gil (2010), a pesquisa exploratória consiste na iniciativa de qualquer investigação, contribuindo assim com o alcance do fundamento para decorrentes pesquisas, pelo conhecimento e recurso que conduz.

Quanto à natureza da pesquisa, refere-se a um estudo teórico, sendo que os aspectos teóricos ficam por conta das informações, dos conceitos e das teorias de livros, revistas, artigos científicos, endereço eletrônico e demais publicações que contribuem para o estudo. De acordo com Cervo (1983), entende-se por pesquisa um resumo de um determinado assunto, ou seja, texto que reúne, analisa e discute conhecimentos e informações que já foram publicadas.

A lógica da pesquisa aborda de forma dedutiva esses processos, com base nas informações, gera conclusões para se chegar a um resultado final. Segundo Gil (2010), é o método que parte do geral, a seguir, desce ao particular.

A coleta de dados foi baseada em dados secundários, já que as informações foram obtidas através de relatórios internos. De acordo com John (2007), a coleta de dados engloba estabelecer as fronteiras para o estudo, coletar informações através de observações e entrevistas semiestruturadas, documentos e materiais visuais, bem como estabelecer o protocolo para registrar informações.

Em relação à abordagem da pesquisa, o estudo está relacionado como qualitativo, levando em consideração que não serão abordados cálculos estatísticos, para que o resultado seja alcançado. Para Beuren (2003), na pesquisa qualitativa desenvolvem-se análises em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A pesquisa qualitativa é um método investigativo, que foca no caráter do objeto analisado, estudando

suas particularidades e experiências. Vale destacar que alguns aspectos quantitativos devem ser levados em consideração, pois alguns desses dados serão relevantes para o estudo.

Quanto ao resultado da pesquisa pode-se afirmar que se trata de um estudo aplicado, pois gera conhecimento em relação à pergunta de pesquisa: Como a Auditoria Operacional contribui para as franquias da rede de uma empresa de cosméticos e perfumaria?

De acordo com Gil (2010), a pesquisa aplicada está relacionada para adquirir conhecimento diante de uma aplicação em uma situação específica.

O procedimento técnico utilizado foi o estudo de caso, onde, segundo Yin (2002), permite uma investigação para se preservar as características que buscam entendimento significativo dos eventos da vida real, processos organizacionais, administrativos, mudanças e a maturação de alguns setores.

Como instrumentos para a coleta de dados, perguntas semiestruturadas foram utilizadas com questões fechadas e mistas.

3.2 Procedimentos para a coleta e análise dos dados

A pesquisa iniciou-se com a coleta de dados da empresa, para a caracterização do objeto de estudo, através de site da empresa, observações no decorrer do estágio e entrevistas informais com o responsável pela supervisão do estágio.

Na análise e discussão dos resultados a pesquisa foi conhecer o processo de auditoria operacional atribuído na literatura e também entender os procedimentos da auditoria operacional descritos no Manual de Auditoria da Rede, para

descrever os processos e consequências dessas auditorias operacionais a partir do manual. Vale ressaltar que o manual utilizado foi extremamente relevante para dar continuidade nos objetivos desta pesquisa, sendo assim, elaborar entrevistas semiestruturadas com a gerente, consultora e operadora de caixa para saber a opinião das entrevistadas com relação à auditoria operacional nas suas franquias.

Após a entrevista com a gerente da franquia, foi feita uma análise comparando os processos de auditoria operacional e sua contribuição para a empresa estudada.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Esta seção trata dos resultados da pesquisa, abordando a caracterização do objeto de estudo, a análise e discussão dos resultados e a visão sistêmica do caso.

4.1 Caracterização do objeto de estudo¹

A empresa de cosméticos estudada abriu as portas no dia 22 de março de 1977 no estado do Paraná. A ideia surgiu depois de um curso em Porto Alegre, em que o fundador participou e onde a manipulação artesanal de medicamentos começava a ser redescoberta, dando ao paciente uma opção de tratamento personalizada, principalmente dentro da dermatologia. Mais do

¹As informações dessa seção têm como fonte: site da empresa, observação no decorrer do estágio e entrevista informal com o responsável pela supervisão do estágio e outros funcionários.

que uma simples farmácia, teria de ser um local muito agradável, onde as pessoas se sentissem bem. Em vez dos balcões repletos de remédios, a loja era uma sala com tapetes, sofá, revistas e café para aqueles que quisessem aguardar pela preparação da sua receita. Era o início do atendimento especial que a marca mantém e aprimora até hoje.

Na farmácia de manipulação, onde começou a história da empresa, em lugar dos habituais ajudantes de farmácia, estavam, ao balcão, os próprios farmacêuticos e proprietários, transmitindo, assim, uma imagem de seriedade e confiança. Em pouco tempo, principalmente devido ao “boca a boca”, as pessoas passaram a ir até a farmácia à procura de produtos, que já eram sinônimos de qualidade.

Foi neste contexto que o proprietário partiu, depois da manipulação de receitas, para a produção de produtos de cosméticos. Começou por bater os cremes em uma batedeira que a irmã tinha ganhado a mais de presente de casamento, e assim nasceram os primeiros produtos – um creme hidratante, um shampoo e um banho de espuma à base de algas marinhas e a primeira colônia.

Em 1979, já com vários produtos da marca e com atendimento especial, abre a primeira loja exclusiva da marca no aeroporto de Curitiba e rapidamente se torna uma especialista em perfumaria e cosmética, desejada por todos os outros estados do Brasil e muito divulgada e transportada pelas tripulações que passavam por aquele aeroporto e se encantavam com aquela loja especial.

Em alguns anos, a pequena farmácia de outrora dá lugar à maior rede de Perfumaria e Cosmética do Mundo, com mais de 3.600 lojas no Brasil e cerca de 600 pontos de venda em outros países.

Em Setembro de 1986, a empresa abre a sua primeira loja em Portugal, no Centro Comercial das Amoreiras, tendo sido pioneiro em lojas exclusivas de perfumaria e cosmética e tornando-se, em pouco tempo, numa marca muito conhecida e querida dos portugueses, fazendo cada vez mais parte do seu dia a dia.

Hoje, 28 anos decorridos, a empresa tem 50 lojas em Portugal, mais de 200.000 fãs na sua página no *facebook* e a sua marca visivelmente reconhecida. É uma rede de franquias de cosméticos e perfumaria brasileira com as linhas feminina, masculina, infantil e para bebês. Seus principais produtos são fragrâncias, cremes e produtos para maquiagem.

Quanto à franquia objeto de estudo trata-se de uma empresa ativa no ramo de atividade e comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e higiene pessoal, de pequeno porte, com regime de tributação Lucro Presumido. Identificada internamente pelo código 8283.

Empresa familiar fundada em 30 de setembro de 2002, pelo então sócio administrador. Mais tarde, seu filho, assumiu a administração da empresa junto com sua esposa e deram sequência nas demais franquias que foram fundadas no mesmo município da primeira loja e em municípios vizinhos, hoje totalizando 11 franquias e mais um canal de Venda Direta.

Além das franquias, a empresa tem um escritório, onde conta com uma equipe extremamente competente, que serve de apoio para todas as lojas, contando com os setores de Recursos Humanos, Logística, Financeiro e Cobrança. Hoje a empresa tem um total de 89 colaboradores que trabalham em equipe para atingir os objetivos da empresa e principalmente atender seus clientes que são o público alvo da empresa.

4.2 Análise e discussão dos resultados

Esta seção trata da análise e discussão dos resultados da pesquisa com temas como o processo de auditoria, o manual de auditoria da rede próprio, uma entrevista semiestruturada e a análise comparativa dos processos da auditoria operacional e a sua contribuição para a empresa estudada, à luz da opinião da gerente entrevistada.

4.2.1 Processo de auditoria

O primeiro objetivo específico da pesquisa é conhecer o processo de auditoria operacional atribuído pela literatura.

Com base nesse contexto, o objetivo encontra-se atendido no capítulo que trata do referencial teórico. De forma resumida, pode-se dizer que o processo de auditoria operacional, de acordo com os autores pesquisados, consiste na avaliação, no desempenho, na eficácia das operações e nas oportunidades das decisões estratégicas.

A auditoria se posiciona com técnicas utilizadas em procedimentos específicos ou peculiares, aplicados no exame de registros, documentos e inspeções, adquirindo informações e confirmações que estabelecem condições para o controle das organizações.

O foco da auditoria é assegurar que a empresa está em conformidade com os princípios e normas para os controles específicos de cada organização. São funções organizacionais de revisão, que avalia e emite opiniões ao ciclo administrativo que planeja, executa e controla todos os momentos e ambientes das empresas, com o objetivo de examinar, corrigir, ajustar e certificar, conforme Araújo (2004), Cordeiro (2011) e Gil (1999).

Portanto, os demais objetivos específicos levam esses aspectos em consideração no decorrer da análise dos resultados. Cabe destacar que os processos de auditoria estabelecidos pela própria empresa estudada também são considerados.

4.2.2 Manual de auditoria da rede de uma empresa de cosméticos e perfumaria

O segundo objetivo específico trata de descrever os processos e consequências de auditoria da rede, a partir do manual. Esse manual está disponível para todos os franqueados, nele constam todas as informações necessárias para que cada franqueado entenda o processo da auditoria, como ela funciona,

quais as regras gerais do processo de auditoria e da avaliação do Instrumento de Avaliação de Franquias (IAF).

Com base nesse manual, o processo de como a auditoria é aplicada está bem detalhado. Também com ele, o franqueado fica ciente das obrigações que sua franquia precisa cumprir para evitar falhas e também para corrigi-las.

A padronização do ponto de venda é um dos conceitos-chave do sistema de *franchising*. Manter a rede padronizada garante que o consumidor reconheça a identidade da marca, em qualquer loja que visite.

Com o objetivo de garantir a padronização das lojas, a avaliação do Pilar Certificação do Padrão do IAF é realizada, através de auditorias de Ponto de Vendas (PDV), por meio de uma empresa terceirizada.

Cabe destacar que o IAF é composto por três pilares: resultados, certificação de padrão e de processos, que são utilizados para apuração de indicadores que permitem mensurar o desempenho de cada franquia. Quanto melhor o desempenho do CP no indicador, maior será sua pontuação.

Com base nesse contexto, identificam-se as regras gerais do processo de Auditoria de Ponto de Venda. As auditorias são realizadas de forma ininterruptas ao longo do ano, porém a pontuação do IAF é composta pelas visitas realizadas durante o seu período de avaliação. Por exemplo, para o IAF 2017/2018 serão consideradas as auditorias realizadas entre julho/17 a junho/18. As visitas realizadas a partir de julho/18 serão consideradas somente no próximo IAF (2018-2019). Todos os Códigos Pai (CPs) sofrerão auditoria em um ou mais PDVs do seu grupo de franquias, e um PDV pode ser visitado mais de uma vez durante o período do IAF. Os PDVs serão selecionados

aleatoriamente e poderão receber o auditor a qualquer momento, sem a necessidade de agendamento prévio.

A pontuação do Pilar Certificação do Padrão será composta pela média das visitas realizadas nos PDVs do CP. Durante a visita, o auditor irá avaliar os seguintes temas: ARQUITETURA, VISUAL MERCHANDISING, EXPOSIÇÃO DE PRODUTOS, EMBALAGENS, UNIFORME E RÁDIO.

Os indicadores avaliados pela auditoria em cada ciclo de avaliação do IAF serão divulgados através de canais oficiais (*extranet* e/ou neste manual) antes das auditorias.

O PDV que apresentar inconsistência em um ou mais pilares avaliados, poderá sofrer as penalidades no contrato de franquia e demais normas reguladoras do sistema de franquia incluindo, mas não se limitando, a multa pelo inadimplemento contratual no valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

A franqueadora poderá avaliar cada caso, podendo ainda classificá-lo de acordo com a gravidade do descumprimento contratual. Confira as ações possíveis e alguns exemplos de inconsistências:

Correções imediatas: Inconsistências de gravidade LEVE, onde o próprio auditor poderá solicitar a correção no momento da visita: a) peça mal colocada/aplicada na vitrine; b) luzes apagadas em vitrine, totem, interno, etc.

Termo formal de correção: Inconsistência de gravidade MÉDIA, nos pilares que impactam o resultado do ciclo e/ou aparência da loja. O termo de correção será encaminhado via e-mail e será necessário retorno à loja, comprovando as devidas correções: a) peças de comunicação que não são da empresa; b) peças de outro ciclo que deveriam ter sido retiradas; c) uso de bexigas em ciclos indevidos; d) uso de

itens/equipamentos/mobiliário não autorizados; e) uniforme com desgaste aparente; f) fachadas, luminoso ou bandeira com avarias; g) iluminação colorida na loja; h) nicho de display quebrado ou faltando; i) Demonstradores de display em más condições de uso; j) ruptura no display de maquiagem, prateleira, mesa ou vitrine; l) rádio desligada; m) falta de precificação em prateleira, mesa ou vitrine.

Pedido de esclarecimento: Inconsistências consideradas GRAVES, com impacto à marca e à padronização da rede: a) Vitrine descaracterizada; b) uso de itens/equipamentos fora do padrão: mobiliário não autorizado, display de maquiagem, embalagens, uniformes, letreiro e/ou peças de comunicação – fora do padrão ou criados pela loja; c) peças de VM com imagem vencida, sob pena de arcar com todo e qualquer custo ou prejuízo suportado pela franqueadora face este descumprimento; d) empilhamento excessivo de caixas/embalagens – exceto loja *mass/standard* ou liberações para datas; e) produtos ou demonstradores com data de validade ilegível; f) loja sem nenhum aplicador descartável disponível.

Notificação Contratual: Inconsistências consideradas GRAVÍSSIMAS, com impacto à marca e à padronização da rede: a) ações promocionais ou de ativação não autorizadas; b) comercialização de produtos que não são da marca; c) Fachada sem letreiro; d) qualquer produto fora da validade exposto em loja.

Quanto mais grave a inconsistência identificada, mais pontos o CP perde no Pilar Certificação do Padrão. Os critérios e classificações de gravidade do descumprimento mencionado são meramente exemplificados e poderão sofrer alterações, a qualquer momento, sem aviso prévio.

Vale ressaltar que o disposto no presente manual não implica em novação das regras estabelecidas no Contrato de

Franquia e demais normas do sistema de franquias da marca, sendo permitido à franqueadora adotar, além do disposto no manual, as penalidades previstas nos referidos documentos.

O Pilar Resultados representa 50% da pontuação total e sua avaliação é realizada internamente, na franqueadora, através de informações extraídas de sistemas oficiais como o Prático Live, Gera e outros.

O Pilar de Certificação do Padrão representa 40% da pontuação e é avaliado através de auditorias realizadas em uma amostra de PDVs de cada CP. Um PDV pode ser visitado mais de uma vez no período de avaliação, neste caso, o resultado final será a média de todas as visitas realizadas.

A avaliação do IAF é composta por três pilares, conforme quadro 02:

Quadro 02 – Avaliação do IAF.

Pilar	Peso	Fonte de Informação
Resultados	50%	Informações extraídas de sistemas oficiais.
Certificação de Padrão (Auditoria)	40%	Visitas realizadas em uma amostra de PDVs de cada CP.
Processos	10%	Informações extraídas de sistemas oficiais e/ou disponibilizada pela CP.

Fonte: Empresa de cosméticos e perfumaria estudada (2018).

O Pilar de Processos representa 10% da pontuação e sua avaliação é realizada internamente através de informações

extraídas de sistemas oficiais e/ou através de informações disponibilizadas pelo CP.

Para apuração dos resultados, o IAF contempla duas metodologias: Quantitativa ou Binária.

A metodologia **Quantitativa** é utilizada para apuração de indicadores que permitem mensurar o seu desempenho através de informações numéricas, normalmente indicadoras de resultados. Quanto melhor o desempenho do CP no indicador, maior será sua pontuação.

A metodologia **Binária** é usada para apuração dos indicadores que são mensurados através das respostas *sim* ou *não*. Se o CP cumprir, o indicador ganhará a pontuação total, se não cumprir, não pontuará. Para indicadores que permitem resposta parcial, o CP recebe metade da pontuação do indicador.

Auditoria de Loja – na visita realizada, a auditoria contratada pela Franqueadora a empresa responsável Vidi, encontrou algumas inconsistências na franquia 8283, conforme quadro 03.

Quadro 03 – Inconsistências

Código da loja	Penalidade	Pilar	Área	Ocorrência	Indicador
8283	Média	Arquitetura	Fachada	Item da fachada danificado	Manutenção
8283	Média	Exposição	Mesa de Produtos de Lançamento	Ruptura (espaço de produtos vazio)	Preenchimento Ruptura

Código da loja	Penalidade	Pilar	Área	Ocorrência	Indicador
8283	Média	Visual Merchandising (VM)	Prateleira Nativa SPA	Falta de precificador	Precificação
8283	Média	VM	Prateleira Match	Falta de precificador	Precificação
8283	Média	VM	Prateleira Masculina	Peça de ciclo em local incorreto ou não correspondente à campanha	Peças de ciclo corretas
8283	Média	VM	Prateleira Cuide-se Bem	Peça de ciclo em local incorreto ou não correspondente à campanha	Peças de ciclo corretas
8283	Média	VM	Prateleira Feminina	Peça de ciclo em local incorreto ou não correspondente à campanha	Peças de ciclo corretas

Fonte: Empresa de cosméticos e perfumaria estudada (2018).

Algumas figuras com fotos da empresa são dispostas na versão original do Trabalho de Conclusão de Curso. No entanto, como forma de preservar a identidade da empresa nessa publicação, não foram disponibilizadas. Nos quadros 04, 05 e 06 constam os percentuais de inconsistência, resultado por pilar e pontuação por pilar, respectivamente.

Quadro 04 – Inconsistências x Gravidade

Quantidade Inconsistências x Gravidade
Leve -----0
Média -----7

Fonte: Empresa de cosméticos e perfumaria estudada (2018).

Quadro 05 – Resultado por pilar / Porcentagem 0% até 100%

Arquitetura -----95,9%
Embalagem -----100,0%
Exposição -----98,1%
Radio -----100,0%
Uniforme -----100,0%
VM -----96,0%

Fonte: Empresa de cosméticos e perfumaria estudada (2018).

Quadro 06 – Pontuação por Pilar x Indicador

Pontuação por Pilar x Indicador
Pontuação -----97,2%

Fonte: Empresa de cosméticos e perfumaria estudada (2018).

4.2.3 Visão dos colaboradores em relação à auditoria operacional na franquia

O terceiro objetivo específico é elaborar uma entrevista semiestruturada para aplicação, com a gerente da franquia 8283 que presenciou a visita dos auditores, onde se observam questões mistas e fechadas e a opinião da gerente, sobre a auditoria operacional na sua franquia.

Quadro 07 – Entrevista aplicada a gerente da franquia 8283

1 – Você concorda que a auditoria operacional contribui para a melhoria da sua franquia? <i>Sim</i>
--

2 – Os itens avaliados na auditoria, você acha que são relevantes para a sua franquia? <i>Sim</i>
3 – Você encontra alguma dificuldade para organizar sua franquia, para ser auditada, sabendo que a mesma acontece sem data marcada? <i>Não</i>
4 – No ponto de vista dos pilares avaliados pelos auditores, você teria algum item importante na sua franquia que não é avaliado pela mesma? <i>Não</i>
5 – Desde que as auditorias começaram a ser efetuadas em sua franquia, você consegue identificar o mesmo padrão das demais franquias do grupo? <i>Sim</i>
6 – Descreva com as suas palavras qual a importância da auditoria operacional para a sua franquia: É de extrema importância que haja auditoria nas lojas franqueadas, pois só assim podemos garantir o padrão exigido pela empresa. O fato dos auditores virem periodicamente, sem data prevista, é que nos exige cuidado constante e uma maior preocupação em sempre manter a loja padronizada. Por isso, todas as trocas de ciclos, Rao, nosso checklist, para podermos identificar possíveis irregularidades, e assim poder, em tempo hábil, organizar a loja. A padronização das franquias tem um impacto relevante nos clientes, pois seu primeiro contato com a marca é visual, e se não estivermos alinhados, conforme as exigências, isso poderá resultar negativamente nos negócios do franqueado.

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Com base nas respostas da gerente, observa-se que a mesma tem plena consciência da importância dessas auditorias na franquia, não encontra nenhuma dificuldade e consegue se adaptar de forma positiva a esse novo método imposto pela franqueadora.

O quadro 08 trata da entrevista aplicada à consultora de vendas da franquia 8282, onde se observam questões mistas e fechadas e a opinião da consultora, sobre a auditoria operacional na sua franquia.

Quadro 08 – Entrevista aplicada à consultora da franquia 8283

1 – Mesmo não tendo presenciado nenhuma auditoria, em sua opinião, a auditoria operacional contribui para a melhoria da franquia? Sim
2 – Você fica preocupada com a sua reação quando os auditores chegarem a sua franquia para fazer auditoria, por nunca ter vivenciado esse processo? Explique. Sim, pois a visita me geraria uma sensação de insegurança que me deixa nervosa, pois mesmo fazendo tudo corretamente sempre fica uma sensação de que algo pode estar faltando e isso me geraria um problema.
3 – Sabendo que os auditores podem chegar a qualquer momento na franquia 8283 para fazer auditoria, você encontra dificuldade para organizar sua seção? Não
4 – Os itens avaliados na auditoria, sendo que cada consultora é responsável por cada seção, vitrine ou ambientação (VM), geram algum desconforto, medo, insegurança? Sim
5 – Nas demais franquias do grupo, você consegue observar que elas estão no mesmo padrão da sua franquia? Sim
6 – Em sua opinião, essas auditorias operacionais são importantes para a sua franquia? É importante para manter a organização e o padrão, porém acredito que poderiam ser menos rígidos e deveria haver um número maior de visitas do consultor.

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

A entrevista realizada com a consultora tem o mesmo propósito das demais, o que muda é que a consultora ainda não teve a oportunidade de presenciar uma auditoria na franquia 8283, o que gera um sentimento de insegurança e preocupação, mas ainda assim, compreende a importância da realização dessas auditorias.

O quadro 09 trata da entrevista aplicada à operadora de caixa da franquia 8283, onde se observam questões mistas e fechadas e a opinião da operadora de caixa sobre a auditoria operacional na sua franquia.

Quadro 09 – Entrevista aplicada à operadora de caixa da franquia 8283.

1 - Em sua opinião, a auditoria operacional realizada na franquia 8283 contribui para a melhoria da franquia? <i>Sim</i>
2 – Qual sua reação quando os auditores chegam a sua franquia para fazer auditoria? Sinto-me incomodada, apreensiva, pois como sabemos, o auditor examina todos os detalhes, sempre tem aquele medo de estar faltando algum produto no lugar x ou próximo da validade, não me sinto à vontade.
3 – Sabendo que os auditores podem chegar a qualquer momento na sua franquia 8283, para fazer auditoria, você encontra alguma dificuldade para organizar sua seção? <i>Não</i>
4 – Os itens avaliados na auditoria, sendo que a caixa é responsável por sua seção, vitrine ou ambientação (VM), gera algum desconforto, medo, insegurança? <i>Sim</i>
5 – Nas demais franquias do grupo, você consegue observar que elas estão no mesmo padrão da sua franquia? <i>Sim</i>
6 – Em sua opinião, essas auditorias operacionais são importantes para a sua franquia? São importantes sim, por serem franquias temos que seguir alguns padrões. Com os auditores, as lojas acabam ficando mais organizadas, mais bonitas visualmente, mas pensando por outro lado (interno), nós acabamos ficando presas a um padrão, como por exemplo, nas datas comemorativas temos que seguir um cronograma que muitas vezes somos prejudicadas nas vendas.

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Na entrevista realizada com a caixa, observa-se que a mesma fica desconfortável com as auditorias realizadas na franquia.

A franquia 8283 já foi auditada duas vezes em períodos distintos, na última auditoria realizada, os resultados foram abordados nesta pesquisa, relatando algumas inconsistências detectadas na franquia 8283. Com base nessas informações, se justifica a preocupação da colaboradora, mas se observa também

pontos positivos com a sua opinião, de como essas auditorias são importantes para a franquia.

Analisando de forma comparativa as entrevistas dos quadros 07, 08 e 09, observa-se que a gerente tem a percepção da importância das auditorias realizadas na franquia, embora sinta algum desconforto perante os auditores. Na sua posição de representar a franquia e a sua equipe, a gerente se mostra confortável e confiante como o processo da auditoria na franquia.

Com relação à consultora de vendas e à caixa, elas entendem e compreendem a importância das auditorias, mas ao mesmo tempo fica visível a preocupação, a insegurança e o incômodo com esses procedimentos realizados durante as auditorias.

Toda avaliação gera um desconforto, independente de qual seja, as pessoas são resistentes às mudanças, o que é natural. Quando a consultora descreve que as auditorias são rígidas e a caixa relata que em alguns momentos se sentiu prejudicada em relação às vendas, por exemplo, elas querem justificar as mudanças desse novo padrão. Mas, em outros momentos, elas expressam o quão positivas essas auditorias são e os benefícios com os retornos positivos dessas auditorias realizadas na franquia 8283.

4.2.4 Atribuições da gerente e os processos da auditoria: uma análise comparativa

O quarto objetivo específico é analisar de forma comparativa os processos de auditoria operacional e sua contribuição para a empresa estudada à luz da opinião da gerente entrevistada. Com resultado tem-se que, com base no estudo da pesquisa e de todo conhecimento levantado em questão, observa-se o quanto esses processos de auditorias são relevantes para as empresas. Os benefícios e os retornos que as empresas recebem são de extrema importância para a contribuição de melhoria nas empresas, tanto para os seus colaboradores, quanto para a gestão. Diante desses processos de melhoria, a gerente tem que ter total entendimento e uma visão ampla no conhecimento desses processos, pois assim ela consegue contribuir de forma positiva para a sua franquia. No caso da gerente entrevistada, ela consegue identificar e colaborar com a franquia, pois está ciente de como esses processos são importantes, percebendo que a cada auditoria em sua franquia poderá identificar de forma positiva a padronização, para atender o público alvo e, conseqüentemente, ter um melhor resultado como gerente da franquia 8283.

4.3 Visão sistêmica aplicada ao caso

Nesse parâmetro de novos conceitos, a contabilidade e suas ferramentas de gestão têm se desenvolvido muito nos últimos anos. O conceito de gestão, qualidade e planejamento estratégico estão cada vez mais incorporados na prestação de serviços, onde os contadores, a cada dia que passa, contribuem

efetivamente para a tomada de decisões estratégicas das empresas.

Segundo Franco (1996), a contabilidade é a ciência que estuda e controla o patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração e a interpretação dos gastos nele ocorridos, com o fim de fornecer informações sobre sua composição e variações, bem como sobre o resultado econômico e decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

Existem vários tipos e ramos da contabilidade, dentre eles destacam-se: Contabilidade Financeira, Contabilidade Fiscal, Contabilidade Governamental, Contabilidade Rural, Contabilidade Internacional, Contabilidade Bancária, Contabilidade Imobiliária, Auditoria, Perícia, Contabilidade Social, Contabilidade Gerencial.

Neste contexto, pode-se explorar um ramo da contabilidade, que é a auditoria, demonstrando também a sua evolução com base em conceitos mais avançados, que permitem as organizações minimizarem os riscos relativos a sua administração presente e futura, garantindo a continuidade nos negócios das organizações.

Nos dias atuais, comenta-se muito sobre auditoria contábil, mas essas auditorias paralelas e com outras finalidades também causam impacto na gestão da empresa e, conseqüentemente, nos aspectos contábeis, financeiros e patrimoniais. Esse conjunto de procedimentos da auditoria operacional tem como base processos administrativos e operacionais e tem como objetivo examinar a eficiência dos

controles internos, das informações físicas contábeis, financeiras e operacionais da empresa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A auditoria operacional é uma ferramenta de fiscalização que enfatiza questões relativas ao desempenho organizacional, frente a uma nova realidade de um ambiente globalizado e a sua contribuição significativa para a gestão eficaz dos negócios.

O objetivo geral desta pesquisa foi identificar como a auditoria operacional contribui para as franquias da rede de uma empresa de cosméticos e perfumaria. Com intuito de alcançar a este objetivo foi utilizada como bases fundamentais para o estudo, além da literatura, o manual e relatórios internos, contribuindo de forma paralela para os objetivos específicos, como se pode identificar na análise e discussão dos resultados e nos quadros 07, 08 e 09.

Considerando o estudo de caso realizado, o objetivo geral da pesquisa foi alcançado, uma vez que os resultados apontados no quadro 03 foram positivos para a franquia 8283. Embora as inconsistências detectadas pelos auditores nos quadros 04 e 05, onde obtiveram sete inconsistências de gravidade média, os resultados estão dentro do padrão. Levando em consideração a pontuação do quadro 06, a nota no Pilar de Certificação do Padrão da franquia 8283 foi de 97,2%, o que significa que a franquia está atingindo os objetivos impostos por esse novo padrão exigido pela franqueadora.

As auditorias começaram no ano de 2016, e foi um grande desafio para os franqueados de todas as franquias se adaptarem a esse novo método. No início, acredita-se que, diante dessas novas circunstâncias, todos tiveram problemas significativos com essas auditorias em suas franquias. Adaptar-se a novos padrões às vezes causa certo impacto negativo, ainda mais que essas auditorias estariam incluídas no IAF, que avalia o desempenho das franquias.

Essas auditorias foram tão relevantes para o IAF, que no primeiro semestre de 2018 o peso da certificação do padrão passou de 30% para 40%, o que se entende que essas auditorias estão sendo cada vez mais relevantes para as franquias.

Hoje, a franquia 8283 tem como auxílio alguns procedimentos internos como suporte para detectar erros antes de receber a visita dos auditores.

Considerando o grau de importância dessas auditorias nas franquias, é provável que futuramente as franquias tenham um profissional disponível para acompanhar esses procedimentos nas franquias, auxiliando e contribuindo para um melhor desempenho das franquias, e assim continuar atingindo os objetivos do grupo na pontuação do IAF e na padronização do ponto de venda das franquias da rede de uma empresa de cosméticos e perfumaria.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à auditoria operacional**. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Atlas, 1998.

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

CERVO, Amado Luiz. **Metodologia científica: para uso dos estudantes universitários** [por] Amado Luiz Cervo [e] Pedro Alcino Bervian. 3. ed. São Paulo, McGraw-Hill do Brasil, 1983.

CORDEIRO, Claudio Marcelo Rodrigues. **Auditoria interna e operacional: fundamentos, conceitos e aplicações práticas**. São Paulo: Atlas, 2013.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.

EXATA, Gestão Contábil. **Conceito de contabilidade**. Disponível em: <http://www.exatabh.com.br/contabilidade/qual-o-conceito-de-contabilidade>. Acesso em: 19 de maio de 2018.

FERREIRA NETO. **A importância da auditoria operacional e de gestão para as instituições**. Disponível em: <http://www.ebah.com.br/content/ABAAAFtvsAF/artigo-a-importancia-auditoria-operacional-gestao-as-instituicoes-publicas-privadas?part=2/>. Acesso em: 12 de setembro de 2017.

FRANÇA, Valdinéia Silva. Semana Acadêmica. **Auditoria Operacional**. Disponível em: https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo_32.pdf/. Acesso em: 21 de outubro de 2017.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

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

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: ATLAS, 2008.

INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES. **Princípios contábeis, normas e procedimentos de auditoria**. São Paulo: ATLAS, 1988.

INSTITUTO FEDERAL. **AUDITORIA INTERNA**. Disponível em: <http://portal.ifrn.edu.br/institucional/auditoria-interna/>. Acesso em: 14 de outubro de 2017.

LISBOA, Ibraim. **Auditoria interna operacional: teoria e prática para execução eficaz**. São Paulo: Maph, 2013. *E-book*.

MATTAR, Fauze Nagib. **Pesquisa de marketing: metodologia, planejamento**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MAUTZ, Robert Kuhn. **Princípios de auditoria**. São Paulo: ATLAS, 1975.

PIANA, MC. **A construção do perfil do assistente social no cenário educacional [online]**. São Paulo: Editora UNESP; São Paulo: Cultura Acadêmica, 2009. 233 p. ISBN 978-85-7983-038-9.

PORTAL DA ADMINISTRAÇÃO. **Auditoria x auditoria**. Disponível em: <https://www.administradores.com.br/producao/auditoriaxauditoria/download/>. Acesso em: 04 de outubro de 2017.

PORTAL DA AUDITORIA. **Auditoria interna operacional**. Disponível em: <http://www.portaldeauditoria.com.br/auditoria-interna-operacional/auditoria-interna-operacional.htm/>. Acesso em: 15 de novembro de 2017.

PORTAL DA AUDITORIA. **Funções básicas da auditoria operacional**. Disponível em: <http://www.portaldeauditoria.com.br/sobreauditoria/Funcao-basica-da-auditoria-operacional.asp/>. Acesso em: 28 de outubro de 2017.

PORTAL DA AUDITORIA. **Procedimentos de auditoria interna operacional**. Disponível em: <http://www.portaldeauditoria.com.br/auditoria-interna-operacional/procedimentos-de-auditoria-interna-operacional.htm/>. Acesso em: 07 de abril de 2018.

UNISUL, portal de periódicos. **Cadernos acadêmicos**. Disponível em: <http://www.portaldeperiodicos.unisul.br/index.php/Een/article/view/531/572/>. Acesso em: 10 de abril de 2018.

A ROTINA CONTÁBIL DE UMA PREFEITURA MUNICIPAL: UM ENFOQUE PRÁTICO EM CONCILIAÇÃO BANCÁRIA

*Luana da Silva Goulart
Maria Aparecida Cardozo*

RESUMO

A conciliação bancária está presente na rotina contábil das Prefeituras Municipais. O desenvolvimento desta prática geralmente está diretamente ligado ao controle interno e ao subsistema financeiro da entidade. Tem por finalidade proporcionar a obtenção de informações e controle acerca da entidade, assim como a contabilidade pública, que registra, controla e demonstra a execução das contas públicas. Nesse sentido a pergunta dessa pesquisa é: qual o papel da conciliação bancária dentro da rotina contábil em uma prefeitura municipal? O estudo tem por objetivo geral demonstrar o papel da conciliação bancária dentro da rotina contábil em uma Prefeitura Municipal. Para atender ao objetivo geral os objetivos específicos são: apresentar a forma utilizada pela Prefeitura Municipal estudada para a conciliação bancária da conta movimento 187-2 do mês de novembro de 2017; descrever o registro dos lançamentos efetivados da entidade estudada; identificar os principais erros nos lançamentos efetivados pela

entidade objeto de estudo; e, propor formas de evitar erros no processo de lançamentos da conta movimento 187-2 do mês de novembro de 2017 da referida Prefeitura Municipal. Quanto à metodologia trata-se de uma pesquisa de caráter exploratório, teórica e prática, com lógica dedutiva. Por fim a informação necessária para o desenvolvimento desse estudo parte de uma pesquisa bibliográfica e um estudo de caso utilizando-se de dados secundários. Como resultado tem-se que o uso de um sistema de informação auxilia como um facilitador para o controle da entidade, porém os registros das informações devem ser elaborados de maneira correta e para isso deve-se sempre estar em uma constante busca para o melhoramento contínuo de melhorias para a qualidade do sistema.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Controle Interno. Conciliação Bancária.

1 INTRODUÇÃO

Acredita-se que o uso da conciliação bancária no controle interno garanta a exatidão do saldo que foi apurado em um determinado período. Ainda que algumas organizações abram mão dessa prática, a conciliação bancária está presente na rotina contábil na Prefeitura Municipal.

O desenvolvimento desta prática está diretamente ligado ao controle interno e ao subsistema financeiro da entidade, onde são registrados os fatos ocorridos no período, a fim de facilitar o controle de entradas e saídas de numerário juntamente ao fluxo de caixa.

Esse monitoramento nas movimentações das contas é constante e diário, mas não sofre mudanças que altere a metodologia usada para tal atividade, basicamente usada por planilhas ou sistema informatizado.

Seguindo o conceito de fluxo de caixa, logo foi percebido que suas variações devem ser conciliadas diariamente, ressaltando a omissão de erros comuns que podem ocorrer em uma transição podendo assim contradizer o saldo e o resultado (SÁ, 2012).

Ao abordar a conciliação bancária como forma de controle interno na entidade, pode-se afirmar ainda, que a contabilidade neste aspecto tem a finalidade de proporcionar a obtenção de informações e controle acerca da entidade, assim como a contabilidade pública, que registra, controla e demonstra a execução das contas públicas.

Nesse contexto, a pergunta dessa pesquisa é: qual o papel da conciliação bancária dentro da rotina contábil de uma prefeitura municipal?

Portanto esse estudo tem por objetivo geral demonstrar o papel da conciliação bancária dentro da rotina contábil em uma Prefeitura Municipal.

Para atender ao objetivo geral os objetivos específicos são: (i) apresentar a forma utilizada pela Prefeitura Municipal estudada para a conciliação bancária da conta movimento 187-2 do mês de novembro de 2017, (ii) descrever o registro dos lançamentos efetivados da entidade estudada; (iii) identificar os principais erros nos lançamentos efetivados pela entidade objeto de estudo; (iv) propor formas de evitar erros no processo de lançamentos da conta movimento 187-2 do mês de novembro de 2017 da Prefeitura Municipal.

A pesquisa tem como objeto de estudo uma prefeitura de um município específico. Contudo, como forma de preservar sua identidade este não foi identificado.

É necessário um controle diário para as movimentações de entradas e saídas, sendo relevante tal controle na área pública por sua complexidade nas variações das contas e recursos que existem dentro dessa rotina.

Demonstrar quanto à rotina da conciliação bancária, através de relatórios e planilhas, ressaltando inicialmente o controle mensal de uma determinada conta mostrando seu resultado final.

O estudo é diretamente ligado ao setor de gerência financeira no departamento de contabilidade, onde realiza a

escrituração das operações contábeis de natureza orçamentária, financeira e patrimonial, mantendo atualizadas todas as receitas e despesas efetivadas no período. As entradas e saídas de recursos tem um alto fluxo diário, sendo propenso a erros comuns que podem distorcer o resultado.

A conciliação bancária analisa todos os pagamentos efetuados, lançamentos contábeis de despesas e arrecadações de receitas, verificando o saldo bancário e financeiro, a omissão de lançamentos, erros de digitação ou lançamentos em duplicidade, é na identificação de tais erros através da conciliação que faz a correção dos lançamentos indevidos.

O artigo é estruturado da seguinte forma: essa introdução identificando objetivos e justificativas da pesquisa; o embasamento teórico tratando da gestão pública, contabilidade pública, controle, controle interno, fluxo de caixa e conciliação bancária; os métodos e técnicas da pesquisa com o seu enquadramento metodológico e os procedimentos para a coleta e análise dos dados; a apresentação dos resultados com a caracterização do objeto de estudo, a análise e discussão dos resultados finais do estudo e da visão sistêmica aplicado ao caso; por fim, tem-se as considerações finais dos achados da pesquisa.

2 EMBASAMENTO TEÓRICO

Nesta seção tem-se o referencial teórico que norteia a pesquisa, apresentando-se da seguinte forma: gestão pública,

contabilidade pública, controle, controle interno, fluxo de caixa e conciliação bancária.

2.1 Gestão pública

A gestão pública é um conjunto de organizações responsável pelo desenvolvimento municipal que atende a necessidade de se ajustar ao sistema completo da governança pública, não se limitando apenas os valores sociais, mas também políticos, buscando a necessidade de gerir uma interdependência organizativa e mediar entre eles para conduzir ações, onde agrega temas como democracia e responsabilidade para alcançar seus objetivos de forma econômica e eficiente no equilíbrio financeiro (CARNEIRO; MENICUCCI, 2013).

De acordo com a (Lei Complementar nº101/2000), art. 1º § 1º, que estabelece normas de finanças públicas ressalta que, 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.

Conforme abordado, a gestão pública tem como objetivo principal fazer uma boa administração dos recursos públicos, com planejamentos e projetos estratégicos como prioridades a serem executadas para o alcance dos seus objetivos de forma eficiente, visando sempre o equilíbrio financeiro do patrimônio público.

Dentro da opinião estabelecida por Lima (2006), para uma excelente gestão pública em que engloba o

desenvolvimento geral de uma cidade, estão os fundamentos que são alcançados com a publicidade dos recursos aplicados às políticas públicas, apresentadas como os princípios da moralidade e legalidade estabelecida diante da transparência realizada às benfeitorias à própria população e finalmente à excelência de toda a ação realizada devidamente direcionada aos cidadãos do município.

Conforme Coelho (2009), o desafio que se deparam os gestores públicos é o de criar e recriar constantemente os instrumentos adequados para garantir um equilíbrio mínimo entre as forças e princípios opostos existentes na sociedade, de modo a potencializar o bem-estar comunitário e assegurar a promoção da liberdade e autonomia dos cidadãos conforme os princípios que regem a Administração Pública brasileira pautada em sua Constituição Federal.

Juntamente a gestão pública, a contabilidade pública é um instrumento que proporciona à gestão pública as informações e controles necessários a melhor condução dos negócios públicos, estabelecendo assim informações sobre todo o processo de planejamento, orçamento, controle e o processo de divulgação da gestão realizada.

2.1.1 Contabilidade pública

A Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil que aplica na Administração Pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e elaborando

relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro (Lei n. 4.320/64).

Segundo Bezerra (2014), contabilidade aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica os princípios da contabilidade e a normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial de entidades do setor público.

O Conselho Federal de Contabilidade (2009), conceitua a contabilidade pública como o ramo da ciência contábil que aplica no processo de gerar informações de princípios e normas contábeis, além disso coleta, registra e controla os atos e fatos de natureza patrimonial, orçamentária e financeira do patrimônio público.

Diante desses conceitos pode-se dizer que a contabilidade registra todos os atos e fatos ocorrido no período no patrimônio público, onde gera informações nas variações e no resultado, faz o acompanhamento e verifica a situação da entidade, esse controle auxilia a gestão no desenvolvimento das metas e objetivos financeiros e sociais onde os recursos controlados pela contabilidade são derivados de recursos próprios ou de fontes externas, através de tributos e transferências legalmente estabelecidas.

O objetivo da contabilidade pública é o de fornecer informações de resultados alcançados em relação às contas de natureza orçamentária, econômica, financeira e física focado ao patrimônio público e suas variações.

Haddad e Mota (2010), reforçam essas afirmações mesmo de forma indireta, de que a contabilidade pública ou contabilidade aplicada à gestão pública é responsável pelo

controle e orçamento do patrimônio público, existente desde a antiguidade como base de organização dos governos.

Nesse contexto a contabilidade pública é classificada e se organiza sobre contas identificadas em sua natureza, por ordem de liquidez no lado do ativo, e pela ordem de exigibilidade do lado do passivo e aos subsistemas orçamentário, financeiro, patrimonial, custos e compensação além de registrar todos os fatos ocorridos no período através do Livro Diário e a razão, trazendo a informação o controle e a análise proporcionando um conhecimento para e evolução dos resultados e na tomada de decisão.

A contabilidade pública possui inúmeras ferramentas que possibilitam as tomadas de decisões e controle dentro do processo de gestão, da mesma forma, o controle na gestão pública, incluindo a contabilidade é um dos assuntos mais discutidos por pesquisadores, estudiosos e profissionais. Tal preocupação se dá especialmente pelo fato do controle ser um dos principais desafios dentro do setor público e, deste controle, depende diretamente o fracasso e o sucesso da gestão.

O controle na administração pública deve ser exercido de forma interna e externa, além disso, o controle no contexto da contabilidade servirá como base para tomadas de decisões.

2.2 Controle

O controle é uma das ferramentas de gestão importante para qualquer tipo de organização. Dentro da gestão pública não é diferente, como o advento da Lei complementar 101/2000, as

entidades públicas necessitam gerenciar seus recursos de forma mais adequada visando o cumprimento da legislação vigente, bem como buscar formas de gerenciar suas informações no intuito de deixá-las acessíveis e transparentes.

Diante do exposto Andrade (2007), define controle como, a aplicação dos métodos de acompanhamento e fiscalização dos atos, fatos e das demonstrações oriundas destes, buscando o aperfeiçoamento e a integridade da entidade.

Cochrane (2003), entende que a função do controle, é indispensável para, acompanhar a execução de programas e apontar suas falhas e desvios; velar pela boa utilização, manutenção e guarda dos bens patrimoniais; verificar a perfeita aplicação das normas e princípios adotados e a veracidade das operações realizadas.

Aprofundando essa linha de raciocínio, o controle é um instrumento primordial para a gestão pública, uma vez que os recursos oriundos do governo estão cada vez mais escassos devido à crise político-econômica em que o país enfrenta.

Segundo Cruz e Glock (2007), o controle é exercido pela conjugação da estrutura organizacional com os mecanismos de controle estabelecidos pela Administração, incluindo as normas internas que definem responsabilidades pelas tarefas, rotinas de trabalho e procedimentos para revisão, aprovação e registro das operações, envolvendo aspectos contábeis e administrativos.

Nesse sentido o controle destes recursos é alvo de inúmeros estudos a fim de que se possa cada vez mais o gerir de forma adequada sob o âmbito de cada poder.

Para Guerra (2005, p. 106), o “controle interno é todo aquele realizado pela instituição responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração”.

Assim, qualquer controle efetivado pelo Poder Executivo, realizado sobre os seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno também o controle realizado pelo Poder Legislativo e pelo Poder Judiciário, por seus órgãos de administração, sobre o seu pessoal e os seus atos administrativos.

2.2.1 Controle interno

Como argumentado anteriormente sobre a definição e a importância do controle, o controle interno é um mecanismo que auxilia efetivamente o gerenciamento dos recursos mencionados acima.

Segundo Crepaldi (2004), pode-se definir controle interno como um sistema que compreende o plano de organização, os deveres e responsabilidades e todos os métodos e medidas com algumas finalidades de verificar a exatidão e fidelidade dos dados e relatórios contábeis, comunicar e estimular o cumprimento das políticas, normas e procedimentos administrativos adotados.

Para Almeida (1996), o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos de produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

Portanto, verifica-se que o controle interno é muito relevante para saúde de qualquer empresa seja empresa pública ou privada, pois dessa maneira com um controle adequado sobre cada sistema operacional serão atingidos os resultados mais favoráveis.

O controle interno na administração pública municipal surgiu da necessidade de assegurar aos gestores o cumprimento das leis, normas e políticas vigentes, através do estabelecimento de mecanismos de controle que possibilitem informações à sociedade, impedindo a ocorrência de fraudes e desperdícios, servindo de instrumento que visa garantir a efetividade, a produtividade, a economicidade e a rapidez na prestação do serviço público (SOUZA, 2008).

A partir desta afirmação, pode-se perceber que o controle interno exerce forte papel tanto no desempenho de controle orçamentário e financeiro quanto para o cumprimento da legislação vigente, um eficiente sistema de controle interno no órgão de administração municipal contribui para uma gestão correta, responsável, planejada e de qualidade, à medida que proporciona o melhor domínio sobre os gastos públicos, garante aos cidadãos o destino seguro das suas contribuições e dos repasses financeiros governamentais.

O papel do controle interno na Administração Pública deve possibilitar ao cidadão, acesso as informações que confirmem a transparência da gestão da coisa pública. Assim sendo, o sistema integrado de controle interno deve servir como agente da transparência, da responsabilidade e prestação de contas de recursos públicos (FÊU, 2008).

Diante do exposto é correto afirmar que o controle interno seja estruturado com base ao princípio da moralidade e justiça social, onde o cidadão comum possa estar ciente do funcionamento da gestão pública.

Os controles internos são integrados pelo plano de organização e todos os métodos e medidas pelas quais uma organização exerce o controle de suas atividades, visando a assegurar a proteção do patrimônio, a exatidão dos dados contábeis e a eficiência operacional como meio para alcançar os objetivos globais da organização (CASAGRANDE; BRATTI; CASAGRANDE, 2015).

O controle interno é uma ferramenta fundamental para uma boa gestão, o controle do fluxo de caixa acompanha a mesma linha de raciocínio, sendo uma ferramenta primordial para o controle interno financeiro, seguindo a esse argumento abordado a seguir o controle do fluxo de caixa.

2.3 Fluxo de caixa

Considerando a importância que o controle tem na gestão pública, pode-se identificar o fluxo de caixa como um procedimento eficaz que contribui para o controle interno.

Na visão de Sá (2006), o fluxo de caixa é toda a movimentação que influencia o disponível e a sua devida apresentação como relatório para o devido entendimento e análise.

Já para Marques e Palmeira (2011), fluxo de caixa é o registro e o controle sobre a movimentação de caixa de qualquer

empresa, expressando as entradas e saídas de recursos financeiros, assumindo importante papel no planejamento financeiro da empresa

Nesse sentido, pode-se dizer que o fluxo de caixa é uma ferramenta que auxilia o administrador financeiro na tomada de decisões, pois prevê o que ocorrerá com as finanças, ou seja, que visa o acompanhamento da movimentação financeira de uma organização.

Uma administração organizada possibilita a essa ferramenta um conhecimento do grau de dependências de recursos externos, bem como na avaliação da capacidade de conhecer a expansão dos recursos próprios para implementar nas tomadas de decisões.

Os principais objetivos da demonstração do fluxo de caixa são de avaliar alternativas de investimento, avaliar e controlar ao longo do tempo as decisões importantes que são tomadas na empresa, com reflexos monetários; avaliar as situações presente e futura do caixa na empresa, posicionando-a para que não chegue a situações de liquidez; e certificar que os excessos momentâneos de caixa estão sendo devidamente aplicados (MATARAZZO, 1998).

Assim, o fluxo de caixa controla todas as operações financeiras que são realizadas no grupo do ativo que representam o grau de liquidez da empresa.

De acordo com Assaf Neto (1995), a atividade financeira de uma empresa requer acompanhamento permanente de seus resultados, de maneira a avaliar seu desempenho, bem como proceder aos ajustes e correções necessários.

Diante a essas argumentações, identifica-se a conciliação bancária como um objeto de auxílio para o controle do fluxo de caixa.

2.4 Conciliação bancária

A Conciliação Bancária se refere ao procedimento que visa comparar a movimentação financeira das contas e sua escrituração contábil, evidenciando de forma detalhada as possíveis diferenças existentes, informando quais registros deixaram de ser computados em um ou outro, para fins de controle e eventuais ajustes.

Para Sabóia (2013), a conciliação bancária é uma forma de controle administrativo e contábil em uso nas organizações bancárias, de seus saldos bancários em dinheiro mantidos em contas correntes de instituições financeiras ou bancos.

Em se tratando de um procedimento que assegurará o gerenciamento financeiro e o cumprimento dos princípios da oportunidade e fidedignidade das informações contábeis, deve ser elaborado com segregação de função, de forma contínua e ininterrupta.

Petry (2009, p. 39) esclarece que a Contabilidade deve ter o controle absoluto dos valores nela registrados, sem nenhuma exceção. A Contabilidade necessariamente deve manter o controle dos registros, até mesmo para não duplicar lançamentos, receitas, despesas ou apurar impostos incorretamente.

Nas movimentações de caixa são lançadas todas as movimentações ocorridas diariamente, tanto de entrada como de saída de recursos, o saldo é apurado tomando-se o valor do saldo anterior mais as entradas e subtraindo-se as saídas de recursos.

Entende-se, portanto, ainda para Sabóia (2013) que a conciliação contábil bancária é realizada através da confrontação de saldos, e para que se atinjam os objetivos é imprescindível que os aspectos gerais da mesma estejam em consonância com os objetivos da Controladoria, que entre estes podemos citar: o conhecimento da estrutura e as contas contábeis do plano de contas; apurar as inconsistências; verificar o documento/contrato que originou o lançamento, quanto a sua finalidade; promover a regularização através de complementação de valor ou conta, transferência ou estorno.

O controle bancário traz dados dos valores movimentados por meio das contas bancárias pertencentes à organização, através deste controle tem-se uma visão dos valores recebidos por meio de depósitos em conta, valores pagos por meio de cheques, valores transferidos para outras contas, saques de dinheiro, por isso é imprescindível que o setor de contabilidade mantenha todos os registros de transações financeiras atualizados.

Conforme Almeida (2007), o controle bancário é o conjunto de operações de registro, que tem por objetivos controlar o movimento financeiro da empresa, analisar e conferir, individualmente, as operações efetuadas junto aos estabelecimentos bancários.

Para Flores (2015), a conciliação bancária é um procedimento de controle interno que tem por finalidade evidenciar as diferenças entre o saldo do extrato de uma conta bancária e o saldo da razão contábil desta mesma conta.

Diante ao exposto, a conciliação bancária é a relação feita entre a movimentação diária de caixa e o controle bancário, é através da conciliação que faz a análise e apuração da diferença entre saldo contábil e o extrato bancário.

Em Contabilidade, conciliação corresponde à correlação dos saldos das contas patrimoniais com os saldos verificados em controles extra contábeis produzidos internamente ou em documentos externos, oficiais ou não oficiais.

A conciliação se distingue da análise de contas, na qual um analista confere a consistência dos lançamentos registrados, decompondo-os e identificando suas naturezas (TEIXEIRA, 2010).

A conciliação bancária é uma ferramenta importante para o controle interno e ao monitoramento do fluxo de caixa de uma empresa, que tem por objetivo evidenciar as diferenças entre saldo da razão contábil e o extrato de uma conta bancária dessa mesma conta, vale ressaltar que o processo da conciliação bancária é analisar e identificar se há qualquer divergência financeira.

Conforme Fernandes (2017), para uma conciliação eficiente é importante verificar informações e dados dos extratos e dos controles de contas a pagar e receber internos para verificar inconsistências.

Dessa forma a conciliação traz a exatidão do saldo em análise em uma determinada data, a utilização desta ferramenta é relevante nas entidades públicas uma vez que está ligado diretamente ao princípio contábil da oportunidade e do princípio legal e constitucional da transparência, portanto as entidades públicas têm o dever de publicar essas informações sobre a execução financeira.

A conciliação bancária está diretamente ligada ao sistema de controle interno, conforme nos termos da NBCT 16.8, item 6, onde refere-se que é de dever dos servidores manter o comprometimento com o sistema de controle interno.

Para o controle interno, os movimentos diários de tesouraria tornam-se de conferência da conciliação, onde controla as entradas e saídas de disponibilidades e sejam feitas a conferência e análise comparados com extratos bancários e se estão realmente corretos. Uma vez que, essas movimentações sejam diárias, o controle das correções da conciliação deve ser também, para que assim possam ser ajustados de forma temporal e transparente.

A conferência e correção dos saldos bancários diariamente é uma evolução em termos de procedimentos e está em sintonia com os princípios contábeis, constitucionais e legais da publicidade e transparência (FLORES, 2015).

A Lei de Responsabilidade Fiscal em seu, art. 48, parágrafo único, II, diz que: *todas as entidades públicas devem tornar disponíveis em sua imprensa oficial e portais transparência os seus balancetes com os saldos em caixa e equivalente de caixa.*

Diante do exposto, acredita-se que em sua transparência se mostre os reais saldos bancários e o reflexo de suas movimentações de entradas e saídas no patrimônio da entidade.

Esse procedimento assegura o gerenciamento financeiro e o cumprimento dos princípios contábeis da oportunidade e o da fidedignidade das informações, sendo feito de uma forma contínua e rotineira.

3 MÉTODOS E TÉCNICAS DA PESQUISA

Nesta seção serão abordados os métodos e técnicas utilizados para a elaboração do estudo destacando o enquadramento metodológico e os procedimentos de coleta e análise de dados.

3.1 Enquadramento metodológico

Quanto à natureza do objetivo da pesquisa é de caráter exploratório. Para Gil (2002), pesquisas exploratórias têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. Seguindo a essa afirmação buscou-se informações sobre como a conciliação bancária está inserida na contabilidade como um método de controle financeiro relevante para empresas com enfoque na área pública, e um levantamento bibliográfico de dados que possibilitem maior conhecimento com o problema pesquisado.

Quanto a natureza da pesquisa, é de caráter teórica e prática, teórica pois fundamenta-se em conceitos permitindo o desenvolvimento da metodologia e na obtenção de novos esclarecimentos. Em termos gerais, são consideradas pesquisas teóricas aquelas que têm por finalidade o conhecer ou aprofundar conhecimentos e discussões (BARROS; LEHFELD, 2000). Considera-se prática, pois a partir da fundamentação pesquisada buscou-se novos esclarecimentos para aplicação imediata de forma eficiente e eficaz.

A lógica da pesquisa parte do método dedutivo, ao buscar o registro dos fatos, levantamento de hipóteses e análise para se chegar a uma conclusão mais ampla dos dados obtidos. De acordo com Cervo e Bervian (2002) o procedimento dedutivo é o caminho das consequências, partindo do raciocínio geral para o particular, chegando a uma conclusão particular.

As informações necessárias para o desenvolvimento desse estudo foram feitas através da coleta de dados secundários. Conforme definido por Mattar (1996), dados secundários são aqueles que já foram coletados, tabulados, ordenados e que estão à disposição dos interessados. Os dados secundários foram obtidos por meio de documentos contábeis disponibilizados pela Prefeitura Municipal em questão, onde serão interpretados a partir de documentos anexados em imagens, trazendo informações fundamentais para a elaboração e desenvolvimento do estudo.

O processo da pesquisa foi desenvolvido com uma abordagem qualitativa. Segundo Creswell (2010), a pesquisa qualitativa é interpretativa, ou seja, o pesquisador analisa os

dados de um cenário para identificar temas e categorias e tirar suas conclusões sobre seu significado. Ainda para Creswell (2010), os procedimentos qualitativos baseiam-se em dados de texto e imagem, tem passos singulares na análise dos dados e se valem de diferentes estratégias de investigação. Portanto a pesquisa é qualitativa, pois a obtenção dos dados mostra de uma forma clara para que se possa exemplificar e categorizar cada lançamento contábil quanto a estrutura de uma conciliação bancária.

O resultado da pesquisa é aplicado, por trazer informações que norteiam o estudo ao propor formas adequadas de evitar erros no processo de lançamentos contábeis gerando um conhecimento maior e buscar a solução para o problema específico. De acordo com Barros e Lehfeld (2000, p. 78), a pesquisa aplicada tem como motivação a necessidade de produzir conhecimento para aplicação de seus resultados, com o objetivo de “contribuir para fins práticos, visando à solução mais ou menos imediata do problema encontrado na realidade”.

Trata-se de uma pesquisa bibliográfica, por trazer informações elaboradas a partir de um embasamento teórico detalhado da contabilidade pública e aprofundado sobre conciliação bancária, Para Marconi e Lakatos (2003), a pesquisa bibliográfica não é mera repetição do que já foi dito ou escrito sobre certo assunto, mas propicia o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem, chegando a conclusões inovadoras. Trata-se também de uma pesquisa documental uma vez que elaborada com base a partir de documentos contábeis obtidos na Prefeitura. E um estudo de caso pois permite um conhecimento

profundo do estudo da conciliação bancária da conta movimento 187-2 de uma Prefeitura Municipal. Seguindo a essas informações Gil (2010) e Ludwig (2015), descrevem que um estudo de caso diz a respeito a uma investigação de fenômenos bem delimitados, a pesquisa bibliográfica fundamenta-se em material elaborado por autores com o propósito específicos e a pesquisa documental busca informações a partir de documentos elaborados com finalidades diversas.

3.2 Procedimentos para a coleta e análise dos dados

Primeiramente com base no referencial teórico, buscou-se conceitos sobre a gestão pública, contabilidade pública, fluxo de caixa e por fim conciliação bancária aprofundando o estudo.

A coleta de dados se iniciou através da busca e análises de como a conciliação bancária está inserida no controle interno da rotina contábil da Prefeitura.

A partir desta análise buscou-se informações que relata a forma utilizada para elaboração da conciliação bancária através de documentos específicos que compõe: anexo mensal, razão analítico, extrato bancário.

Para um melhor entendimento a abordagem de imagens que mostram o sistema da prefeitura utilizado para elaboração da conciliação.

Através desta análise buscou-se um estudo aprofundado na conta movimento 187-2 no período de novembro de 2017, por haver uma maior movimentação diária de lançamentos com

base nas conciliações relacionadas durante os últimos períodos elaborados.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Este capítulo apresenta e descreve os resultados alcançados neste estudo. Para tanto, divide-se em três subcapítulos que abordam a caracterização do objeto de estudo identificando a Prefeitura Municipal em questão; a análise e discussão dos resultados, ponto crucial da pesquisa que segue o cumprimento dos objetivos específicos do estudo; e, por fim a visão sistêmica aplicada ao caso com o intuito de fazer uma relação da contabilidade com o papel do controle em entidades públicas.

4.1 Caracterização do objeto de estudo

Mesmo considerando a opção de não identificar o objeto de estudo, alguns pontos são importantes para o entendimento e a comparabilidade da pesquisa.

A Prefeitura Municipal escolhida para o estudo e cedente do estágio supervisionado obrigatório está dividida em departamentos, quais sejam: secretaria de gestão, recursos humanos, coordenação de informática, financeiro/contabilidade, compras e licitações, gabinete do prefeito, procuradoria geral e controladoria geral. A atual administração está aos cuidados do prefeito e do vice-prefeito sobre toda a gestão pública.

Um das características na gestão municipal é o portal da transparência, nesta área qualquer cidadão tem acesso a diversas informações relativas à gestão municipal, como as contas públicas compram de serviços e produtos (Licitações) e as leis municipais (Legislação).

O objeto do estudo é, especificamente, a Gerência Financeira, que é responsável por realizar os pagamentos, transferências de valores, em ações de sua competência. Já o Departamento de Contabilidade realiza a escrituração das operações contábeis de natureza orçamentária, financeira e patrimonial, mantendo-as atualizadas.

O responsável pela Gerência Financeira tem como atribuição gerenciar as informações contábeis e financeiras da atual administração. Este departamento, por sua vez, está subdividido entre os setores: recepção, sala de empenho, tributação, prestação de contas, sala dos contadores, conciliação, tesouraria e arquivo, segregando a cada um, atividades distintas.

Cabe a recepção orientar e receber todas as documentações inerentes a gerência. É na recepção que é analisada e encaminhada a cada responsável. A partir dessa análise, é dividido entre a sala de empenhos os lançamentos das documentações e a tributação. Cabe a tributação a análise da emissão das notas fiscais, bem como, a retenção dos impostos devidos ao município, sendo feita por um servidor.

Efetua-se essa análise, e é encaminhado a sala de empenho que compõe a 4 servidores responsável por cada fundação, onde são realizados os estágios de despesas como,

empenho, liquidação e ordem de pagamento para o devido lançamento e registro.

Em seguida, essas documentações contábeis são encaminhadas aos contadores que conta com 5 profissionais responsáveis por fundações existentes no município (prefeitura municipal, fundação municipal de educação e cultura, fundação municipal de saúde, fundação municipal de desenvolvimento social, fundação municipal de meio ambiente, fundação municipal de esporte e agência reguladora de saneamento), que dão ciência e assinatura, é também de atribuição dos contadores a aplicação correta da Lei nº 4.320, auxiliando o controle interno na elaboração e execução do orçamento público, levando as informações ao poder legislativo e ao tribunal de contas do estado.

É no setor de tesouraria que ficam contidas as ordens de pagamentos a fim de que se possam por meio de planejamento financeiro, efetuar o devido pagamento. É neste setor que também são lançadas e registradas as receitas arrecadadas do município, feita através de 3 servidores bem como, as despesas, ou seja, aquilo que foi pago no dia, constituindo assim, a movimentação e o controle diário de caixa.

O setor de prestação de contas conta com 2 servidores, como o próprio nome diz, analisa, regula e orientam os repasses efetuados as entidades públicas conveniadas com o município. Cabe a este setor, verificar a aplicação correta destes repasses. É de atribuição ainda, a análise do repasse de diárias e adiantamentos dos servidores; recursos os quais são destinados para a capacitação dos mesmos. Por fim, cabe ao setor, a análise

e encaminhamento dos processos de restituições e compensações dos impostos atribuídos ao município, tais como: Imposto Sobre Serviço (ISS), Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e outros.

Continuando a rotina de trabalho, é de atribuição do setor de conciliação verificar todos os lançamentos registrados na contabilidade e a movimentação bancária dos mesmos. A conciliação bancária é elaborada por 4 servidores. É de responsabilidade deste setor verificar possíveis discrepâncias que por ventura possam ocorrer dentro dos lançamentos contábeis e financeiros, na rotina contábil da Prefeitura.

Dentro do que foi abordado pode-se observar que a contabilidade se subdivide em 8 setores como mostra a figura 1, conta com 22 servidores para a elaboração, controle e registro do patrimônio.

Figura 1 – Organograma do setor de contabilidade.



Fonte: Elaborado pela autora (2018)

4.2 Análise e discussão dos resultados

Essa seção relata a análise e discussão dos resultados da pesquisa a partir do cumprimento dos objetivos específicos.

4.2.1 A conciliação através do Betha Sistemas

O primeiro objetivo específico do estudo é apresentar a forma utilizada por uma Prefeitura Municipal para a conciliação bancária da conta movimento 187-2 do mês de novembro de 2017. Como forma de cumprir esse objetivo a etapa inicial caracteriza-se pela busca dos documentos que são necessários para a elaboração da conciliação bancária da conta movimento 187-2, já que a mesma tem a maior movimentação diária e está mais propensa a erros.

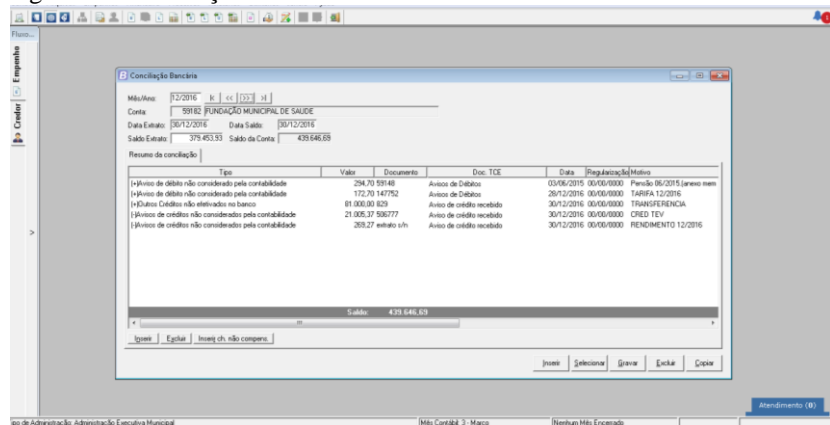
A prefeitura inclui na sua rotina contábil diária, a conciliação bancária como forma de controle interno no setor de contabilidade, esse controle é feito através do Betha Sistemas.

O Betha Sistemas é uma empresa brasileira desenvolvedora de [softwares](#) para gestão pública. O setor de contabilidade utiliza do modo Betha Sapo (Financeiro), que faz com que se tenha um acompanhamento completo e seguro da execução orçamentária e contábil do município, garantindo a consistência dos dados, agregado ao controle financeiro, planejamento e tesouraria.

Esse sistema é utilizado para todo o controle contábil. Através dele que são retiradas as informações necessárias para a

elaboração da conciliação individual das contas. A conta a ser objeto de estudo é a movimento 187-2 do mês de novembro de 2017, como mostra a Figura 2.

Figura 2 – conciliação bancária.



Fonte: Beta Sistemas (2017).

É através desta ferramenta existente no sistema, que se atualiza e identifica diariamente possíveis erros de lançamentos ou pendências a serem processadas até o final do período. A 187-2 é uma conta bancária onde o sistema identifica com a numeração (59182) chamado reduzido da conta contábil. Todas as contas bancárias têm um reduzido contábil possível de identificar no sistema ao serem cadastradas.

É de suma importância atualizar os saldos contábil e bancário diariamente, uma vez que as contas geram rendimentos e tarifas bancárias alterando seu saldo. Ao analisar a Figura 2, é possível verificar que o sistema traz em questão a forma que é

demonstrada as movimentações feitas durante o período, como por exemplo o rendimento que a conta obteve, sendo demonstrado da seguinte forma:

- (-) Avisos de créditos não considerados pela contabilidade.

Nesse caso a nomenclatura ‘aviso de crédito não considerado pela contabilidade’ caracteriza-se desta forma, pois o rendimento é uma receita que a conta obteve naquele período por haver saldo na conta aplicada. Porém esse valor identificado no extrato bancário ao ser confrontado com a razão contábil não foi efetivado o lançamento na contabilidade, ficando assim identificado no sistema o valor da pendência que existe a princípio até ser efetivado de fato nos registros contábeis.

Portanto, é possível identificar que essa ferramenta possibilita um controle maior de todos os movimentos feitos na conta durante todo o período, evitando erros e omissões nos lançamentos.

4.2.2 Registro dos lançamentos contábeis

O segundo objetivo específico do estudo é descrever o registro dos lançamentos efetivados da entidade estudada. Como forma de cumprir esse objetivo busca-se através de documentos pesquisados na entidade, apresentar em forma de quadros, os

relatórios necessários para o desenvolvimento da conciliação bancária.

Inicialmente com o Quadro 1 detalha-se a razão analítico da conta movimento 187-2, identificando lançamentos feitos durante o período. Logo após no Quadro 2, o extrato bancário com os mesmos lançamentos. Em seguida o Quadro 3, que detalha o extrato de investimento onde identifica o valor de rendimento que a conta possui. Por último o Quadro 4, detalhando razão analítico e extrato bancário no intuito de confrontá-los e verificar se todos os lançamentos foram efetivados corretamente.

Quadro 1 – Razão analítico

Razão analítico para Conciliação Bancária - Período de 01/11/2017 até 30/11/2017.		
Data	Histórico	Valor
17/11/2017	Pagamento do (a) O.P 5771.ANGAI DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS.	3.150,00 -
24/11/2017	Pagamento do (a) despesa extra IMPOSTO SOBRE SERVIÇO – ISS	285,75 -
30/11/2017	Lançamento contábil 590 Ref. Trans. Recebida da PMT.	200.000,00+
30/11/2017	Arrecadação 1362 (lote 142) da receita orçamentária 84 ref. Rendimento	36,37 -

Fonte: Prefeitura municipal estudada (2017).

Ao analisar o Quadro 1, pode-se verificar que a conta movimento 187-2 obteve lançamentos efetivados na contabilidade, uma vez que o razão analítico mostra

detalhadamente quais foram os lançamentos, a data que se efetivou e os valores dos mesmos, sendo eles:

- No dia 17/11/2017, foi feito o pagamento da Ordem de Pagamento (O.P) nº5771, para o fornecedor ANGAI DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS, no valor de R\$3.150,00.
Para conhecimento geral, a nomenclatura O.P é o documento gerado pelo sistema, após a autorização do pagamento da despesa de mercadoria ou serviço do respectivo fornecedor.
- No dia 24/11/2017, foi feito o pagamento da despesa extra sobre ISS, no valor de R\$285,75.
Seguindo a mesma lógica, a nomenclatura Despesa Extra (D.E), é o documento gerado pelo sistema após a autorização para o pagamento dos Impostos, classificados como uma despesa extra Imposto sobre Serviço – ISS.
- No dia 30/11/2017, foi feito um lançamento contábil referente a transferência recebida da PMT, no valor de R\$ 200.000,00.
Neste caso, a movimentação feita foi de uma transferência de valor entre contas distintas, das existentes na Prefeitura Municipal, efetivando o registro das mesmas através de um lançamento contábil.

- No dia 30/11/2017, o lançamento foi de Arrecadação da receita orçamentária referente a rendimento, no valor de R\$ 36,37.

A nomenclatura arrecadação de receita, é o lançamento para efetivar a receita que a conta obteve, neste caso o rendimento do saldo existente na conta movimento 187-2 no dia 30/11/2017.

É, portanto, através deste relatório que se identifica os lançamentos efetivados na contabilidade durante o período. O razão analítico é uma ferramenta disponível de consulta pelo sistema Betha, que demonstra em forma de relatório, para melhor desenvolvimento da conciliação bancária, ao confrontar com os lançamentos efetivados no banco.

Quadro 2 - Extrato bancário

Extrato das Contas Individuais. Conta: 187-2. Mês de Novembro de 2017.		
Data	Histórico	Valor
17/11/2017	TEV MESM T	3.150,00D
24/11/2017	PAG BOLETO	285,75D
30/11/2017	CRED TEV	200.000,00C

Fonte: Prefeitura municipal estudada (2017).

Ao analisar o Quadro 2, pode-se verificar através do extrato bancário, que houve movimentações na conta movimento 187-2 no período de novembro de 2017, esses lançamentos são por consequência dos pagamentos e receitas efetivadas na contabilidade possíveis de verificar através do Quadro 1.

A partir deste extrato que se faz o confronto de entradas e saídas da conta, sendo eles:

- No dia 17/11/2017, houve um TEV MESM T no valor de R\$3.150,00D.
A nomenclatura TEV MESM T é uma linguagem bancária que pode ser identificada como uma transferência entre contas, neste caso pode se verificar ainda que o valor mencionado mostra logo após a letra D, onde significa que foi debitado da conta 187-2 o respectivo valor.
- No dia 24/11/2017, houve um PAG BOLETO no valor de R\$285,75D.
Seguindo a mesma linha de raciocínio de linguagem bancária, houve o pagamento de um boleto, identificado como uma saída do respectivo valor na conta movimento 187-2.
- No dia 30/11/2017, houve o CRED TEV no valor de R\$ 200.000,00C.

A nomenclatura CRED TEV é identificado como uma transferência recebida entre contas, como pode-se verificar o valor consta com a letra C logo após, representado como uma receita, ou seja, um crédito que entrou somando no saldo da conta.

Estas movimentações, se confrontado com o razão analítico como mostra o Quadro 1, pode-se identificar que todos

os lançamentos foram efetivados de forma correta ao conciliar os mesmos, faltando apenas a identificação do lançamento da arrecadação de receita. Este lançamento em questão é exclusivo do extrato de investimento, por ser o valor de rendimento que a conta obteve sobre seu saldo, sendo mostrado no Quadro 3.


Quadro 3 - Extrato de investimento.

Extrato Fundo de Investimento Conta:187-2. Resumo de movimentação.	
Rendimento da Movimentação	Valor
Rendimento Bruto no Mês	36,37C

Fonte: Prefeitura municipal estudada (2017).

Logo após ser apresentado as movimentações efetivadas e os dados apresentados nos registros das movimentações feitas pela entidade, na conta movimento 187-2 durante o período, mostra-se no Quadro 4 o confronto entre razão analítico e extratos bancários, para obter um melhor entendimento e mostrar de forma clara como é feita a conciliação dos mesmos.

Quadro 4 – Razão analítico contra extrato bancário.

Razão analítico			X	Extrato Bancário		
Data	Histórico	Valor		Data	Histórico	Valor
17/11/2017	Pagamento do (a) O.P 5771.ANGAI DISTRIBUIDO- RA DE MEDICAMEN- TOS.	3150-		17/11/2017	TEV MESM T	3.150,00D

	Pagamento do (a) despesa extra IMPOSTO SOBRE SERVIÇO - ISS				
24/11/2017	SERVIÇO - ISS	285,75-		24/11/2017	PAG BOLETO 285,75D
	Lançamento contábil 590 Ref. Trans. Recebida da PMT.				
30/11/2017		200.000,00+		30/11/2017	CRED TEV 200.000,00C
	Arrecadação 1362 (lote 142) da receita orçamentária 84 ref. Rendimento				
30/11/2017		36,37-		30/11/2017	Rendimento Bruto no Mês 36,37C

Fonte: Prefeitura municipal estudada (2017).

4.2.3 Anexo mensal

O terceiro objetivo específico do estudo é identificar os principais erros nos lançamentos efetivados pela entidade objeto de estudo. Como forma de cumprir esse objetivo busca-se, mostrar através do anexo mensal que nada mais é do que o relatório final do período onde demonstra a situação da conta identificando se obteve pendência a serem resolvidas.

Através do anexo mensal demonstra-se a situação que se encontra a conta no período estudado, como mostra a Figura 3, pode-se identificar que a conta a ser detalhada é a 187-2 do mês de dezembro de 2017 da fundação municipal da saúde.

Através desse anexo é possível ainda identificar se a conta possui pendências a serem resolvidas tituladas a débito (+) ou a crédito (-), o tipo e a data de operação que tornou a pendência. Esse anexo é apresentado no final de cada mês

juntamente com o razão analítico e o extrato bancário que demonstram os lançamentos efetivados no período.

A conciliação traz então, o intuito de verificar se os lançamentos contábeis executados foram de fato efetivados no banco. Essa análise é feita confrontando os dados do razão contábil e do extrato bancário, ao final do mês que, conseqüentemente, tem o saldo contábil exatamente igual ao saldo bancário, detalhando assim se ocorreram erros ou omissões a serem resolvidas e retiradas da conciliação. Por fim, com o fechamento de saldos cabe aos responsáveis pela assinatura da conciliação.

Figura 3 – anexo mensal.

ESTADO DE SANTA CATARINA		Betha Sistemas	
FUNDAÇÃO MUNICIPAL DE SAUDE [REDACTED]		Exercício de 2017	
Conciliação Bancária		Mês de Novembro	
1.1.1.1.19.00.04.01.000003 (59182) - FUNDAÇÃO MUNICIPAL DE SAUDE			
Saldo conforme extrato bancário em: 30/11/2017		R\$ 27.509,03	
Data	Documento	Valor R\$	Motivo
Mais (+)			
(*)Aviso de débito não considerado pela contabilidade			
03/06/2015		294,70	Pensão 09/2015.(anexo mem 10/2016)
Total:		294,70	
Menos (-)			
(-)Outros débitos não realizados no banco			
29/11/2017		982,23	LANÇAMENTO CONTABIL 589
30/11/2017		17,30	TARIFA A MAIOR
Total:		979,53	
Saldo conforme nosso registro em: 30/11/2017		R\$ 26.824,20	

Fonte: Betha Sistemas (2017).

Ao analisar o anexo mensal, pode-se identificar que alguns lançamentos não foram efetivados pelo banco e

contabilidade sucessivamente, ficando assim pendências a serem resolvidas e assim retiradas da conciliação.

Como mostra a Figura 3, é possível verificar que ao fazer os lançamentos das tarifas bancárias durante o período, no dia 30/11/2017 ocasionou um lançamento a maior de tarifa bancária na contabilidade, esse fato pode acontecer eventualmente por duplicidade de lançamento, causando uma efetivação na contabilidade que não aconteceu no banco, ficando a pendência a ser resolvida.

Assim como a tarifa bancária, podem acontecer erros nas transferências de valores entre contas, como pode-se analisar na Figura 3. Esse fato acontece, pois, existem outras contas que são movimentadas durante todo o período. Essas contas são interligadas e contabilizadas pela tesouraria diariamente, como o trabalho de pagamento via banco e lançamento contábil são rotineiros, ocasionalmente alguns lançamentos de transferências ocorrem em contas diferentes, cabe a conciliação identificar o erro e informar a tesouraria para o ajuste do mesmo.

Diante do exposto, o anexo mensal traz como forma de assegurar que tais erros ou omissões nos lançamentos contábil e bancário sejam resolvidos e retirados da conciliação, no intuito de manter exatidão da conta.

4.2.4 Formas de evitar erros

O quarto e último objetivo específico do estudo é propor formas de evitar erros no processo de lançamentos da conta

movimento 187-2 do mês de novembro de 2017 de uma Prefeitura Municipal. Como forma de cumprir esse objetivo buscou-se informações através do estudo mais aprofundado na elaboração e análise das conciliações existentes na Prefeitura, com um foco maior na conta movimento 187-2 durante um período de tempo que o erro ou omissão de lançamento mais frequente identificado através do anexo mensal é o das tarifas bancária.

Ao analisar que a tarifa bancária sempre se mostra presente no anexo mensal como um erro que houve no período tornando uma pendência que deve ser resolvida, buscou-se um estudo mais aprofundado da rotina de lançamento de tarifas bancárias que acontecem diariamente na conta movimento 187-2.

As tarifas bancárias para conhecimento geral, são as cobranças estabelecidas pelos bancos para a prestação de seus serviços, como exemplo as tarifas cobradas para as operações de que são transferências de recursos entre bancos.

Através desta análise pode-se observar que como a 187-2 movimentada outras contas existentes na prefeitura, existe um grande fluxo diário de transferências de recursos entre contas e bancos, ocasionando várias tarifas. Como esse valor é gerado pelo banco recomenda-se fazer o lançamento de tarifas diariamente, gerando uma Ordem de Pagamento (O.P) para ser debitado da conta destino, mantendo a exatidão do saldo no fim de cada conciliação feita no dia. Neste caso é comum acontecer de fazer o lançamento de uma tarifa em duplicidade, ocasionando uma pendência na conciliação.

Sugere-se que a apuração das tarifas bancária, sejam destinadas para pagamento no final de cada período, para que assim seja feito apenas um lançamento contábil referente ao pagamento das mesmas. Ao gerar apenas uma ordem de pagamento é debitado todas as tarifas que ocorreram no período, possíveis de identificar através do extrato bancário. Através deste único lançamento contábil é possível que a contabilidade tenha uma maior chance de evitar erros, como o pagamento em duplicidade das tarifas bancária existentes na conta, mantendo a exatidão na conciliação bancária.

4.3 Visão sistêmica aplicada ao caso

De acordo com os estudos destacados no embasamento teórico, pode-se afirmar que a contabilidade tem por objetivo o estudo das variações patrimoniais da entidade e abrange um conjunto de técnicas para controlar o patrimônio das organizações, a contabilidade registra todas as movimentações existentes no patrimônio através de relatórios onde são analisados a situação da entidade auxiliando na tomada de decisão, é de atribuição da contabilidade a escrituração e apuração do lucro ou prejuízo no período.

Nesse contexto, a Contabilidade Pública é o ramo da contabilidade aplicado à administração pública com enfoque no controle do patrimônio público e suas variações, onde registra controle e demonstra a execução dos orçamentos. O objetivo da Contabilidade Pública é o de fornecer aos gestores informações

atualizadas e exatas para subsidiar as tomadas de decisões, aos órgãos de controle interno e externo para o cumprimento da legislação e às instituições governamentais.

Como mencionado pode-se observar o controle como papel primordial para a contabilidade tanto privada quanto a pública. Portanto, o controle interno está diretamente ligado a todas as funções do processo contábil sendo uma ferramenta fundamental para a contabilidade ao assegurar a fidedignidade e integridade dos registros contábeis, de maneira a prevenir erros e irregularidades, para a obtenção de resultados e continuação da empresa.

A conciliação bancária, por sua vez, é uma ferramenta de controle interno, essencial para o controle nas transações financeiras da entidade seja ela privada ou pública, sendo a conferência das contas bancárias com o controle financeiro interno, tem por objetivo de manter os saldos bancários registrados contabilmente refletindo com exatidão os valores disponíveis na conta e a movimentação das mesmas. A conciliação bancária é de suma importância para a saúde financeira da empresa, pois através dos saldos bancários demonstrados pela contabilidade os administradores tomarão decisões estratégicas na entidade.

Portanto, a partir dessa visão geral da relação da contabilidade com o papel da conciliação bancária como forma de controle interno na entidade, pode-se afirmar que a conciliação bancária pode ir além da comparação de saldos bancários e financeiros. O controle das movimentações pode

contribuir para orientação e acompanhamento de relatórios no processo de melhoria em seus resultados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral desse artigo é demonstrar o papel da conciliação bancária dentro da rotina contábil em uma Prefeitura Municipal. O estudo foi elaborado mediante de relatórios, imagens e quadros no sentido de analisar a importância de um controle interno para a identificação de erros de lançamentos efetuados durante o período.

Ao apresentar os resultados pode-se afirmar que a contabilidade da Prefeitura Municipal estudada executa seu controle interno através do Betha Sistemas, possibilitando uma maior facilidade na elaboração e controle do orçamento e patrimônio público

O Betha Sistemas aborda através de relatórios simplificados e de fácil entendimento para elaboração de uma conciliação bancária, método esse, essencial para o controle interno da entidade, tornando o estudo claro ao ser proposto formas de evitar erros, deixando assim os lançamentos contábeis exatos.

No que se diz respeito a vivência do estágio pode-se declarar que o conhecimento adquirido nesse tempo foi de que mesmo com um sistema informatizado existem falhas que ainda levam os lançamentos há possíveis erros, mas que os mesmos

são tratados que maneira eficiente e eficaz ao evitar que tais erros não se mantenham nas contas.

Ainda é possível afirmar que é indispensável o uso de um controle interno na área pública e que a contabilidade está primordialmente presente para a melhoria contínua de sua gestão.

Conclui-se que o estudo cumpriu com o objetivo proposto, indo além deste ao apresentar formas de evitar erros no lançamento de tarifas bancárias, para que assim a conciliação bancária como controle interno dentro da rotina contábil da Prefeitura Municipal mantenha a exatidão nos seus saldos.

Por fim, com o desenvolvimento do estudo, cabe salientar que o uso de um sistema de informação auxilia como um facilitador para o controle da entidade. Porém os registros das informações devem ser elaborados de maneira correta e para isso deve-se sempre estar em uma constante busca para o melhoramento contínuo de melhorias para a qualidade do sistema.

Como recomendação para trabalhos futuros, cabe sugerir um estudo mais aprofundado quanto as ferramentas disponíveis no uso do controle interno nas entidades públicas. No que diz respeito à conciliação bancária sugere-se uma pesquisa da importância e domínio que existe no uso da conciliação bancária como controle na rotina contábil de uma entidade privada.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Charles Dias de. **Apostila de Administração Financeira I**: ênfase em controles gerenciais, previsões e análises financeiras. Disponível em: <http://www.professores.unirg.edu.br/charles/admfin/Apostila1.pdf>. Acesso em 10 out. 2017.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. São Paulo: Atlas, 1996.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ASSAF NETO, A. e SILVA, César A. T. **Administração do capital de giro**. São Paulo: Atlas, 1995.

BARROS, A. J. S. e LEHFELD, N. A. S. Fundamentos de metodologia: um guia para a iniciação científica. 2. ed. São Paulo: Makron Books, 2000.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade aplicada ao setor público: abordagem simples e objetiva**. São Paulo: Atlas, 2014.

BRASIL. Congresso Nacional. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.html. Acesso em 27 out. 2017.

CARNEIRO, Ricardo; MENICUCCI, Telma Maria Gonçalves. Gestão pública no século XXI: as reformas pendentes. Disponível em: <http://books.scielo.org/id/895sg/pdf/noronha-9788581100159-06.pdf>. Acesso em 09 set. 2017.

CASAGRANDE, Maria Denize Henrique; BRATTI, Cláudia; CASAGRANDE, Jacir Leonir. Controle interno e formação dos profissionais que atuam nos municípios da Amures. **Revista da Faculdade de Administração e Economia**, São Paulo, v. 6, n. 2, 2015. Disponível em: <https://www.metodista.br/revistas/revistas-ims/index.php/ReFAE/article/viewFile/4699/4810>. Acesso em 14 nov. 2017.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

COCHRANE, Teresinha Maria Cavalcanti. **A importância do controle interno na administração pública brasileira e a contribuição da contabilidade como principal instrumento de controle na busca da eficiência da gestão pública**. Anais da IX Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2003. Disponível em <http://www.ccontabeis.com.br/conv/t22.pdf>. Acesso em 27 out. 2017.

COELHO, R. C. O público e o privado na gestão pública. Florianópolis: UFSC: Capes: UAB, 2009.

CONSELHO Federal de Contabilidade. **Manual de contabilidade do sistema CFC/CRCs**. Brasília: CFC, 2009. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/manual_cont.pdf. Acesso em 04 nov. 2017.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: atlas, 2004.

CRESWELL, Jonh W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativos, quantitativo e misto**. 3. ed. – Porto Alegre: Artmed, 2010.

CRUZ, Flávio da; GLOCK; José Osvaldo. **Controle interno nos municípios**: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FÊU, Carlos Henrique. **Controle interno na administração pública**: um eficaz instrumento de accountability. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 119, 31 out. 2003. Disponível em <http://jus2.uol.com/doutrina/texto.asp?id=4370/>. Acesso em 31. Out. 2017.

FLORES, Paulo César. **A conciliação bancária nas entidades públicas**: uma análise sob a ótica do princípio contábil da oportunidade e da transparência. Disponível em: <https://www.igam.com.br/gestaopublica/a-conciliacao-bancaria-nas-entidades-publicas-uma-analise-sob-a-otica-do-principio-contabil-da-oportunidade-e-da-transparencia/>. Acesso em 30 out. 2017.

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

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externos e internos da administração pública**. 2.ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

HADDAD, R. C.; MOTA, F. G. DE L. **Contabilidade pública**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Brasília: CAPES-UAB, 2010.

LEI Nº 4.320, DE 17 DE MARÇO DE 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.html. Acesso em 10 out. 2017.

LIMA, Paulo Daniel Barreto. **Excelência em gestão pública**. Recife: Fórum Nacional de Qualidade, 2006. Disponível em: http://www5.sefaz.mt.gov.br/documents/6071037/6412633/A_Excelencia_em_Gestao_Publica.pdf. Acesso em 04 nov. 2017.

LUDWIG, Antonio Carlos Will. **Fundamentos e prática de metodologia cinetífica**. 3.ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2015.

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

MARQUES, Joaquina Helena Vaz Langort; PALMEIRA, Eduardo Mauch. **Fluxo de caixa: ferramenta na administração financeira**. 2011. Disponível em: <http://www.eumed.net/ce/2011b/lmmp2.html>. Acesso em 10 out. 2017.

MATTAR, Fauze N. **Pesquisa de marketing: metodologia, planejamento**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise** financeira de balanços: abordagem básica e gerencial. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

PETRY, Sandro Luís de Barros. **Manual de orientação e de procedimentos para as organizações contábeis**. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre/RS. Dezembro de 2007. Disponível em: http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_manual_OrientProcedOC.pdf. Acesso em 14 nov. 2017.

SÁ, Carlos Alberto. **Fluxo de caixa: a** visão da tesouraria e da controladoria. São Paulo: Atlas, 2006.

SÁ, Carlos Alexandre. **Fluxo de caixa: a** visão da tesouraria e da controladoria. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SOUZA, Corine Sumski de. **O papel do controle interno na gestão dos gastos municipais**. Curitiba: FAE, 2008.

TEIXEIRA, Paulo Henrique. **A importância de uma boa contabilidade**. Disponível em <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/contabilidadesaudavel.html>. Acesso em 14 nov. 2017.

ZDANOWICZ, J. E. **Fluxo de caixa: uma** decisão de planejamento e controle financeiros. 5. ed. Porto Alegre: Sagra D. C. Luzzatto, 1992.

ANÁLISE DE CUSTOS: UM ESTUDO DOS SERVIÇOS PRESTADOS NA EMPRESA TRANSPORTES ALFA

Cleiton Pires Severino

Matheus Aleixer Fernandes Martini

Edilson Citadin Rabelo

RESUMO

O transporte rodoviário representa a forma mais utilizada de transporte de mercadorias no Brasil. São várias as estradas que ligam as mais diversas cidades do país, esse ramo faz a ligação entre indústria, comércio e cliente. Esta pesquisa tem como objetivo geral, apurar o custo do serviço prestado por uma transportadora entre as cidades de Sangão/SC a Itu/SP. Para atender o objetivo geral os específicos elaborados foram: i) Diferenciar os conceitos de custos e despesas atribuídos pela literatura; ii) Levantar os custos e despesas referente aos serviços prestados pela empresa durante o trajeto de Sangão/SC a Itu/SP durante o ano de 2017; iii) Calcular o custo total por viagem; iv) Analisar os resultados da empresa objeto de estudo por serviço prestado. A pesquisa se caracteriza como exploratória e se apresenta predominantemente de forma qualitativa. Abordou-se o período de janeiro a dezembro de 2017 e engloba dois veículos para efeito de comparação, onde durante esse período obtiveram-se os principais custos referente ao serviço prestado. Foram apresentados gastos com:

combustível, comissão, pedágio, tributos, FGTS e INSS, documento do veículo, manutenção e despesa administrativa. A partir dos dados coletados é possível verificar onde está alocado a maior parte do custo nesse serviço e comparar com os dois conjuntos que foram analisados. Sendo que ao final da pesquisa se chegou ao resultado de que o valor total do custo representa em média 56,41% do valor do frete.

Palavras-chave: Análise de custos; Prestação de serviço; Transportes.

1 INTRODUÇÃO

Atualmete, o mundo tem passado por diversar transformações econômicas, financeiras e sociais, sendo que esse fenômeno mais conhecido como globalização aumentou a competitividade entre as empresas dos mais diversificados ramos.

É então que entra o setor de transporte, um ramo de atividade que está ligado diretamente na transição entre indústria/comércio e cliente. Para manter a harmonia entre ambas as partes, é importante estar atualizado e agregado a novas formas de gerenciamento para suprir as necessidades do mercado.

O modal rodoviário é a principal área de transporte hoje atuante no país, todos os dias milhares de veículos rodam pelas estradas brasileiras em busca de atender as necessidades dos consumidores quanto à qualidade dos produtos, como os prazos de entrega no local e data estipulada. Com o enorme fluxo do transporte rodoviário, vê-se a necessidade de controlar e apurar os custos e despesas recorrentes durante a prestação de serviço.

Sendo que custos, uma área da contabilidade aplicada principalmente na contabilidade gerencial de uma empresa, com a missão de apurar o custo mais aproximado da realidade de um produto ou prestação de serviço, e com o intuito de auxiliar os gestores na tomada de decisão.

Para Crepaldi (2010), custos é um método de medir os gastos de um produto ou serviço, com o papel de gerar

informações rápidas e precisas para os gestores, a fim de auxiliar nas decisões.

Do mesmo modo Silva e Lins (2014), entendem que, os custos ou sistema de custeio mede, avalia e mensura os objetos de custos com o intuito de prestar informações, ou seja, fornecer meios confiáveis e de relevância para possibilitar melhor condução das suas decisões.

Para manter o nome real da empresa estudada em sigilo, será utilizado o nome fictício já destacado anteriormente.

Sendo considerado custos um tema relevante para manter o alto nível de desempenho no mercado de qualquer empresa e principalmente em transportadoras, leva-se a seguinte pergunta de pesquisa: Qual o custo dos serviços prestados de Sangão/SC a Itu/SP pela empresa do ramo de transportes do município de Sangão - SC durante o ano de 2017?

Para responder tal questionamento, o estudo tem como objetivo geral apurar o custo dos serviços prestados de Sangão/SC a Itu/SP, pela empresa Transportes Alfa durante o ano de 2017.

Os objetivos específicos do estudo são: (i) diferenciar os conceitos de custos e despesas atribuídos pela literatura; (ii) levantar os custos e despesas referente aos serviços prestados pela empresa durante o trajeto de Sangão/SC a Itu/SP durante o ano de 2017; (iii) calcular o custo total por viagem; (iv) analisar os resultados da empresa objeto de estudo por serviço prestado.

A importância desta pesquisa está em saber que atualmente o ramo de transportes está cada vez mais competitivo, por isso é essencial ter um sistema de transporte,

com controles mais precisos dos custos e despesas envolvidos no processo da prestação de serviço e ainda com melhor gerenciamento desses gastos faz com que a empresa esteja à frente de outras dentro do mercado, pode estar em competitividade e tendo benefícios que auxiliem tanto a empresa quanto o cliente para o crescimento e satisfação de ambos.

Atuante no município de Sangão – SC, a empresa Transportes Alfa tem operado no mercado por meio da prestação de serviços do transporte rodoviário por mais de cinco anos. Concentra principalmente sua rota no estado de São Paulo, distribuindo produtos em geral na capital e por todo interior do estado. Após a elaboração deste estudo e apuração dos resultados, será analisado se as receitas auferidas pela empresa estão sendo supridos todos os custos e geram uma margem de lucratividade.

O artigo está estruturado em cinco seções, sendo a primeira a introdução, onde é feita uma sucinta apresentação do tema em questão, a apresentação da pergunta de pesquisa, os objetivos gerais e específicos. Na segunda tem-se o embasamento teórico, no qual traz conceitos, tipos de custos e métodos de cálculos. A terceira é apresentada a metodologia. Sendo na quarta onde serão apresentados os resultados da pesquisa e por último na quinta as considerações finais.

2 EMBASAMENTO TEÓRICO

Nesta seção, será apresentado o referencial teórico que norteia a pesquisa, apresenta-se da seguinte forma: no primeiro subcapítulo será apresentada uma contextualização sobre o transporte e a legislação nele empregada no Brasil, a seguir no segundo e último subcapítulo é onde serão explanados alguns conceitos e considerações relevantes a contabilidade de custos, bem como suas terminologias e classificações.

2.1 Transporte e legislação no Brasil

O ramo da logística está ligado diretamente na transição dos produtos ou mercadorias entre indústria/ comércio e cliente, sendo a principal fonte para o escoamento da produção das indústrias, vendas e atacadistas em geral.

O modal rodoviário é a principal área de transporte hoje atuante no país, todos os dias milhares de veículos rodam pelas estradas brasileiras onde buscam atender as necessidades dos consumidores quanto à qualidade dos produtos, como os prazos de entrega no local e data estipulado (CNT, 2008).

De acordo com BIT (Banco de informações de mapas e transportes), o ramo de transportes é o principal meio de realizar as operações logísticas do Brasil, porém devido à alta dos custos e desvantagens perante os outros modais, este ramo vem perdendo força no país. Desta forma outros modais passam a

contribuir para a movimentação de passageiros e cargas no Brasil (BIT, 2007).

Atualmente no Brasil, o transporte rodoviário de cargas é realizado por empresas privadas, cooperativas ou transportadores autônomos, tendo casos que as próprias indústrias realizam o transporte e entrega de seus produtos. Neste modo não é considerado um serviço de transportes, mas sim transporte de cargas próprias, o que não é uma atividade regulamentada pelo governo federal (TEDESCO et al., 2011).

Quando o serviço de transporte é contratado e executado por terceiros, tem-se a determinação legal de que a empresa ou transportador autônomo possua uma habilitação para execução de tais serviços (TEDESCO et al., 2011).

A lei nº 11.442, de 5 de janeiro de 2007, dispõe sobre o transporte rodoviário de cargas no Brasil por conta de terceiros mediante remuneração. Considera que para uma transportadora privada ou transportador autônomo estar realizando o transporte de cargas, deve estar devidamente registrado no Registro Nacional de Transportadores Rodoviários de Cargas – RNTC regulamentado pela Agência Nacional de Transportes Terrestres (BRASIL, 2007).

2.2 Contabilidade de custos: conceito e considerações

A contabilidade de custos surgiu a partir da evolução da contabilidade financeira, partindo da Revolução Industrial, que foi quando as empresas começaram a adquirir matéria-prima

para confecção de seus produtos, então com a necessidade de maiores informações e controles mais precisos se tornaram peça fundamental para o gerenciamento das empresas (SCHIER, 2011).

É vista como um meio de controlar e identificar os custos inerentes aos produtos ou serviços prestados, por meio de planejamentos, organização e registros dos gastos gerados, buscando fornecer informações rápidas e precisas para os gestores das empresas (CREPALDI, 2010).

Pode ser definida também como uma técnica contábil empregada na identificação, no registro, no controle e na valoração, não apenas dos custos referentes à linha de produção, mas também os custos para aquisição de mercadorias para revenda (SCHIER, 2011).

Com o passar do tempo e crescimento exponencial das empresas, a contabilidade de custos deixou de ser utilizada somente para a mensuração e avaliação de estoques das indústrias, e passou a ter como novas funções o auxílio ao controle e à tomada de decisões (MARTINS, 2000; SCHIER, 2011).

Para compreender melhor a contabilidade de custos é necessário estar a par de algumas terminologias, como gastos, custos, despesas e investimentos. Além de apurar o significado dos custos fixos e variáveis e despesas fixas e variáveis.

2.2.1 Terminologias e classificação

Conforme Martins (2003), para que seja possível uma comunicação entre duas ou mais pessoas, é necessário dar aos objetos, conceitos e ideias o mesmo nome para que possa ser possível o entendimento entre ambas as partes.

2.2.1.1 Gastos

Um termo muito abrangente na contabilidade de custos que se aplica a todos os bens e serviços adquiridos, em outras palavras, é um processo no qual gera um tipo de sacrifício monetário onde constitui promessa de entrega de algum bem ou ativo, geralmente dinheiro, para a quitação da dívida (MARTINS, 2003).

Para Padoveze (2010), os gastos são todos os acontecimentos de recebimentos ou pagamentos de custos, despesas ou ativos, envolvidos no processo operacional, assim como receber os serviços e produtos utilizados para consumo dentro do sistema produtivo.

Seguindo a mesma linha de raciocínio Viceconti e Neves (2003), entende que gastos pode ser definido como o objetivo na obtenção de um bem ou serviço, assim a empresa deve renunciar algum bem ativo como forma de entrega ou promessa para o pagamento dos bens adquiridos.

O gasto é concretizado a partir do momento em que os bens ou serviços passam a ser propriedades da empresa, ou seja, só será válido assim que existir o reconhecimento contábil da

obrigação adquirida pela entidade (MARTINS, 2003; CREPALDI, 2010).

Sendo assim, gastos é o grande grupo onde se engloba as principais operações dentro do processo operacional de uma empresa, os custos, as despesas e os investimentos. No qual cada um irá ser realizado em determinado momento das operações.

2.2.1.2 Investimentos

Considera investimento o valor dos insumos adquiridos pela empresa não utilizados de imediato, mas que podem ser aplicados futuramente, ou seja, é um sacrifício feito pela empresa a fim de obter gastos que serão ativados em função de sua vida útil e ou de benefício que serão atribuídos a períodos futuros (BORNIA, 2009).

Classificado de acordo com sua função dentro da empresa, leva em consideração seu tempo de retorno como dinheiro, desta forma passa ser assim identificado como investimentos circulantes, representado principalmente pelas matérias-primas e mercadorias para revenda e os permanentes, o que corresponde às máquinas, equipamentos e instalações em geral (CREPALDI, 2010).

Em um primeiro momento a matéria-prima é considerada como um investimento, pois após sua compra será estocada e contabilizada na conta de estoques do ativo circulante, até que

seja requisitada pelo setor produtivo para geração de novos produtos (SILVA; LINS, 2014).

Já os gastos adquiridos na aquisição de máquinas e equipamentos em geral, são contabilizados como investimento permanente, de modo que os seus registros serão efetuados na conta de ativos imobilizados, pois sua utilização se dá ao longo do tempo por meio das suas operações decorrentes dentro da empresa (SANTOS; VEIGA, 2014).

Além desses investimentos também pode ser citado os gastos incorridos em aplicações financeiras feitas pela administração da empresa, por meio das sobras em seu capital de giro. Não se confundindo é claro com financiamentos feitos para aquisição de algum bem, pois estes representam uma despesa para a companhia (MARTINS, 2003).

2.2.1.3 Custos e despesas

O custo é um gasto relativo a bens ou serviços utilizados no processo produtivo de outros bens ou serviços, ou seja, também é considerado um gasto, porém após a produção ou execução do serviço é identificado como custo (CREPALDI, 2010).

Padoveze (2010) ressalta que os custos são considerados gastos, não investimentos, indispensáveis para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. Visto que estes gastos efetuados pela empresa, logo após passarem pelo processo produtivo gerarão os seus produtos a serem vendidos.

Representando os custos, surge a matéria-prima como um bom exemplo que logo após a compra é considerada como um investimento durante o processo de estocagem, estando registrada na conta estoque do ativo circulante. Assim que solicitada pela produção para ser envolvida no processo produtivo, é feito a baixa na conta do ativo e passando a ser considerada como um custo da mercadoria (NEVES; VICECONTI, 2003; MARTINS, 2003).

Em contrapartida, as despesas são qualquer tipo de bem ou serviço utilizado fora do meio produtivo com o intuito de gerar receita, provocando redução do patrimônio, podendo ser identificados na administração e financeira (CREPALDI, 2010).

De uma forma geral as despesas são gastos ligados às áreas administrativas e financeiras, necessários para execução da venda e envio das mercadorias para os clientes a fim de auferir receita para a empresa (PADOVEZE, 2010).

Pode-se destacar como exemplo de despesas, o gasto com a comissão do vendedor, o uso dos equipamentos utilizados, não só na produção, mas também em outros setores que será medido por meio da depreciação, além de energia elétrica consumida no escritório, gasto com combustíveis do pessoal de vendas, telefone, entre outros (MARTINS, 2010).

Todo produto que é vendido ou algum serviço prestado geram despesas, sendo assim é comum ser chamado de Custo do Produto Vendido no momento de lançamento na demonstração de resultado. Neste ponto, após todo o processo, todo item que fora custo anteriormente no momento da baixa é visto como despesa (MARTINS, 2010).

2.2.2 Custos diretos e indiretos

Os custos diretos são os gastos diretamente ligados a cada produto fabricado, ou seja, em cada bem produzido é de fácil identificação os gastos que nele está sendo empregado. Podendo ser apontado por meio de controles de produção como medições individuais ou fichas técnicas, sem a utilização de critérios de rateios para apropria-los em cada produto (WERNKE, 2005).

Do mesmo modo pensa Santos et al. (2006), que os gastos que são diretamente relacionados ao produto ou serviço, não necessitando de métodos de rateios, podendo ser identificados ao produto, são considerados como custos diretos.

Utilizando das palavras de Bruni e Famá (2004), dizem que os custos diretos ou custos primários, são aqueles que estão incluídos no cálculo dos produtos produzidos ou vendidos como a mão-de-obra e matéria-prima que possuem a propriedade para fácil mensuração.

Já os custos indiretos abrangem os itens de custos que se tem dificuldade de se identificar ou mesurar para cada unidade produzida. Sendo assim, se vê a necessidade da utilização de um critério de rateio para apropriar de maneira uniforme esses gastos que não podem ser medidos com precisão (WERNKE, 2005).

Os critérios de rateio são utilizados de acordo com a necessidade para apropriação dos custos indiretos de fabricação, onde podem ser empregados critérios como a mão-de-obra direta ou matéria-prima consumida (BRUNI; FAMÁ, 2004).

2.2.3 Custos fixos e variáveis

Os custos podem apresentar comportamentos de acordo com o volume de produção, permitindo analisar as variações nos custos totais e unitários em relação aos diferentes níveis do setor produtivo, dessa forma isolar os custos fixos dos variáveis passa a ajudar na tomada de decisão (BORNIA, 2009).

Os custos fixos são aqueles que os valores totais de um período tendem a permanecer constantes, ou seja, não mudam mesmo havendo alterações nos níveis de produção da empresa dentro daquele período, não possuindo ligação com o aumento ou redução dos volumes produzidos (CARIOCA, 2014).

Como exemplos de custos fixos, podem ser apresentados por meio dos gastos com aluguéis do prédio onde se encontra o setor produtivo da empresa ou o salário do gerente de produção, pois estes não iram alterar seus valores, permanecem estáticos mesmo a produção aumentando ou diminuindo (SILVA; LINS, 2014).

Já os custos variáveis têm seus valores diretamente ligados ao setor produtivo da empresa, ou seja, irão se alternar de acordo com o volume de produção, sendo assim, quanto maior a quantidade produzida, maior são os custos variáveis (BRUNI; FAMÁ, 2004).

Um exemplo clássico de custo variável é a matéria-prima, pois para se para produzir uma unidade gasta-se R\$ 50,00, ao produzir vinte unidades terá um gasto de R\$ 1000,00 e assim sucessivamente, quanto mais for aumentado a produção, maior serão os gastos variáveis (WERNKE, 2005).

2.3 Métodos de custeio

Os métodos de custeio têm impacto direto na formação do custo de um produto dentro da organização, dessa forma, definir o que melhor se adapta aos seus requisitos é de fundamental importância.

Martins (2003) diz que, os métodos de custeio tradicionais tiveram sua origem na necessidade de se avaliar os estoques na indústria nascente, após a Revolução Industrial por volta do século XVIII, que era uma tarefa mais simples, até então, na empresa tipicamente mercantilista por não haver tantas variáveis para serem avaliadas.

Conhecer os custos de suas atividades é condição básica para gerenciar qualquer empresa, sendo ela, comercial, industrial etc., de porte pequeno, médio ou grande, por isso novos métodos de custeio foram desenvolvidos como consequência de uma evolução natural: Custeio ABC, Custeio Meta, Custeio do Ciclo de Vida, Custeio Kaizen e outros, de forma a auxiliar na apuração dos custos de uma empresa (MEGLIORINI, 2001).

Já segundo Martins (2003), cada profissional utiliza o método de custeio que mais se adequar a sua área de atuação, ou seja, define os que vão gerar melhores informações ao gestor, dependendo assim da necessidade de informações de cada empresa. Existem vários métodos de custeio, dentre os quais: Custeio por Absorção, Custeio Direto, Custeio Padrão, ABC, Custeio Pleno e Custeio Meta.

2.3.1 Método de custeio direto

No entendimento de Berti (2002), o Custeio Direto possui várias vantagens em relação aos demais, devido ao impacto dos custos fixos nos resultados, a uma melhor visualização nos relatórios, facilitando o entendimento da gerência. Se adapta melhor aos instrumentos de controle da organização, tais como o custo-orçado e os orçamentos.

O lucro líquido não é afetado por mudanças de aumento ou diminuição de inventários, é totalmente integrado com o custo-padrão e com o orçamento flexível, possibilitando o correto controle de custos (BERTI, 2002).

Em uma definição mais simples, Crepaldi (2010) interpreta o custeio direto como um método que considera como custo de produção apenas os custos variáveis ocorridos no período, desconsiderando os custos fixos, pois estes têm o mesmo tratamento das despesas.

Partindo de um princípio que um produto é responsável pelos custos variáveis que ele gera, esses custos vão alterar de acordo com a produção e só vão existir se o produto existir e não em circunstância contrária, desse modo, o custo surge com o produto e desaparece com ele (SANTOS et al., 2006) Carioca (2014) e Crepaldi (2003) apontam como o principal alicerce do custeio variável, a apropriação aos estoques de produtos acabados somente os custos que podem ser precisamente quantificados em cada um dos produtos, dessa forma os custos que não foram apropriados ao estoque são denominados fixos e

lançados diretamente contra resultados, sem transitar pela conta estoque.

2.3.2 Método de custeio por absorção

Esse método de custeio se caracteriza pela apropriação de todos os custos aos produtos, sendo eles variáveis ou fixos. Como consequência se obtém um custo total do produto ou serviço, que somado a um resultado desejado pode apontar um preço de venda (SANTOS et al., 2006).

Para Maher (2001) e Crepaldi (2010), com relação ao método de custeio por absorção, é utilizado para calcular o valor de um estoque, de acordo com os princípios contábeis, utilizando os custos de produção variáveis, mais o rateio dos custos fixos de produção a cada unidade fabricada.

Assim como Maher (2001), Padoveze (2010) confirma que é o critério mais utilizado no Brasil por ser aceito pelo fisco, esse consiste em incorporar os custos fixos e indiretos da organização aos produtos por meio de um procedimento de rateio das despesas e alocado aos produtos e serviços.

Segundo Wernke (2001), esse método é o mais reconhecido no Brasil, pois opera em longo prazo, há simplicidade no processo de apuração e fácil visualização e fornecimento de dados aos gestores, assim como em qualquer processo há algumas vantagens e desvantagens para realização deste método.

2.3.3 Método de custeio ABC

De acordo com Silva e Lins (2014), esse método entende que os produtos consomem atividades e essas atividades quem são consumidoras dos custos. Desse modo, os custos são divididos para as atividades, após é verificado qual produto ou linha de produção consumiu mais as atividades, formando assim o custo do produto.

Wernke (2001), afirma que este método é utilizado como uma ferramenta gerencial produtora de informações de custos para uma variedade de objetivos gerenciais, entre eles o objetivo de geração de relatórios financeiros. Nessa metodologia supõe-se que serviços ou produtos consomem atividades e que são essas atividades os recursos.

Carioca (2014) defende como fundamento desse critério identificar, custear e correlacionar às diversas atividades que compõem o processo operacional, onde mesmo não sendo aceito pela legislação, produz dados muito importantes para o gerenciamento da organização, já que esse determina o custo de cada atividade, torna-se possível saber o valor que ela agrega para a organização.

No entendimento de Nakagawa (1995), este método busca rastrear os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos, onde são diretamente identificáveis com suas atividades mais relevantes, e destas mensuradas para os produtos ou serviços produzidos/executados.

No custeio ABC, Padoveze (2010) diz que este pode ser comparado com o custeio por absorção, deve apenas ser acrescentado o custo das atividades administrativas e comerciais por meio dos direcionadores desse método.

3 MÉTODOS E TÉCNICAS DA PESQUISA

Esta seção trata dos métodos e técnicas utilizadas na elaboração desta pesquisa. Para tanto, considera-se o enquadramento metodológico e os procedimentos para a coleta e análise dos dados.

3.1 Enquadramento metodológico

No que diz respeito à natureza do objetivo, a pesquisa se enquadra como exploratória, pois tem por base conhecer com maior profundidade o assunto, proporcionando uma compreensão maior sobre este tema (BEUREN, 2008). Como base, é utilizado informações bibliográficas para facilitar a delimitação do tema a ser estudado, de forma à auxiliar na definição dos objetivos (ANDRADE, 2006).

Com relação à natureza da pesquisa, trata-se de um estudo teórico e prático, pois combina o estudo de caso com a fundamentação teórica apoiada em pesquisas em livros e artigos científicos da área contábil e afins. Conforme descreve Lakatos (2010), é necessário um embasamento detalhado e amplamente fundamentado. A pesquisa teórica não muda a realidade do

trabalho, mas contribui com conhecimento conceitual. Ainda pode ser descrito como prático considerando que o estudo investiga a Empresa de transporte com profundidade, podendo chegar a uma intervenção, observando a veracidade das informações adquiridas (GIL, 2010).

A lógica da pesquisa é dedutiva, já que executa a teoria pela observação e investigação empírica, dessa maneira em campo de pesquisa se leva ao conhecimento verdadeiro dos argumentos, onde se analisa do geral para o particular apresentando uma conclusão (LAKATOS, 2010).

A coleta de dados que o estudo utiliza é feita por meio de fontes primárias e secundárias. Primárias devido aos quadros elaborados para os cálculos pertinentes ao estudo. Os secundários se dão onde a pesquisa sobre o tema estudado se ampara em dados pesquisados anteriormente, ou seja, dados que já foram coletados, tabulados, ordenados e, às vezes, até analisados, com outros propósitos (BEUREN, 2008).

Quanto à abordagem da pesquisa, o estudo se apresenta predominantemente qualitativo, já que faz uma análise descritiva após os cálculos. No entanto, os dados se apresentam de forma quantitativa, pois utiliza cálculos e considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las (LAKATOS, 2010).

Em relação ao resultado da pesquisa, se define como aplicada pelo fato de gerar conhecimento em resposta a solução de um problema específico, sendo assim, o objetivo da pesquisa é de proporcionar esclarecimento de como está o custo de uma

entrega específica da transportadora em questão, o que traz benefícios à tomada de decisões, avaliando todos os seus efeitos (GIL, 2010).

Baseado nos fundamentos de Lakatos (2010), os procedimentos técnicos ocorrem por meio da pesquisa documental, onde é realizada a coleta de dados e informações de forma a definir alguns custos; pesquisa bibliográfica considerando que foram utilizadas teorias publicadas em livros e revistas específicas; e como principal característica ser um estudo de caso, pois é fruto de um estágio supervisionado.

3.2 Procedimentos metodológicos

O primeiro passo para a realização da pesquisa foi a busca de embasamento teórico para nortear o processo, a partir de livros da área de custos para alcançar um melhor entendimento sobre o tema estudado.

Em seguida buscou identificar se a Empresa possui um controle de custos operante para detectar o processo de transporte que auxiliasse na tomada de decisões, além de constatar as operações desde a origem do carregamento, até a entrega das mercadorias no destinatário.

Logo após se realizou um estudo de caso de modo a apurar os valores inerentes aos gastos envolvidos nas operações dos serviços prestados pela empresa objeto de estudo, a fim de organizar e tabular para obtenção de resultados.

Posteriormente com os dados devidamente organizados foram realizadas as análises e avaliações com o intuito de identificar o real custo dos serviços prestados no trajeto estabelecido.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

A apresentação dos resultados visa buscar a resposta para a pergunta de pesquisa abordada na introdução do estudo, visto que também será exposta a visão sistêmica.

Sendo assim, serão apresentadas as características administrativas e operacionais da empresa objeto de estudo, bem como sua estrutura para realização de suas operações.

Deste modo, se realizou a coleta de dados dos custos envolvidos no transporte de Sangão – SC a Itu – SP, sendo comparados entre dois veículos da frota durante o mesmo período de tempo.

4.1 Caracterização do objeto de estudo

Como forma de preservar a imagem da empresa objeto de estudo, esta será tratada como Transportes Alfa, do mesmo modo a organização a qual é prestado os serviços será denominada como Ômega e por fim a empresa destino como Beta.

A empresa Transportes Alfa atua no município de Sangão – SC, operando suas atividades na prestação de serviços

de transportes rodoviário de cargas. Concentra suas forças principalmente no transporte de discos e tambores de freio para o estado de São Paulo, alcançando a capital paulista e todo seu interior.

Contando que seu principal código nacional de atividade econômica é transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, interestadual, intermunicipal, e internacional, possui para execução dos serviços uma frota composta por dez veículos, sendo eles seis carretas compostas de cavalo mais carroceria reboque e quatro caminhões bitruck.

Com sede própria, as funções internas são divididas por meio de três colaboradores, sendo primeiro o gerente administrativo, segundo o auxiliar administrativo e o por fim o terceiro auxiliar de manutenção (Figura 01).

Figura 01 - Organograma Transportadora Alfa



Fonte: Elaborado pelo autor, 2018.

O diretor é responsável direto pela tomada de decisão inerente ao funcionamento da empresa, além de coordenar as demais funções, por sua vez, o gerente administrativo é responsável, sobretudo pelo financeiro da empresa, tanto as

contas a pagar, quanto contas a receber, além de auxiliar o proprietário na tomada de decisões sobre questões de investimentos e novas formas de visar o crescimento da empresa.

Já na função de auxiliar administrativo, que visa cuidar de toda documentação para efeito de transportes das mercadorias, incluindo desde o manifesto das cargas até a averbação e procedimentos de seguro das cargas. E por fim, o auxiliar de manutenção tem como compromisso manter a mecânica dos veículos em pleno funcionamento, controlando a troca de óleo e rodízio de pneus.

A empresa pesquisada é enquadrada no regime de tributação do Simples Nacional, os compromissos com a contabilidade são executados por um terceiro, de forma que as devidas documentações são enviadas mensalmente para execução dos lançamentos contábeis e elaboração dos relatórios exigidos por lei.

A instituição possui bons controles envolvendo questões financeiras, administrativas e de manutenção. Tem certa base sobre o custo de suas operações, mas espera que com o estudo aplicado em cima de suas atividades possa ter com precisão o custo de seus serviços.

4.1.1 Processo de transporte da fábrica Ômega para a distribuidora de peças Beta

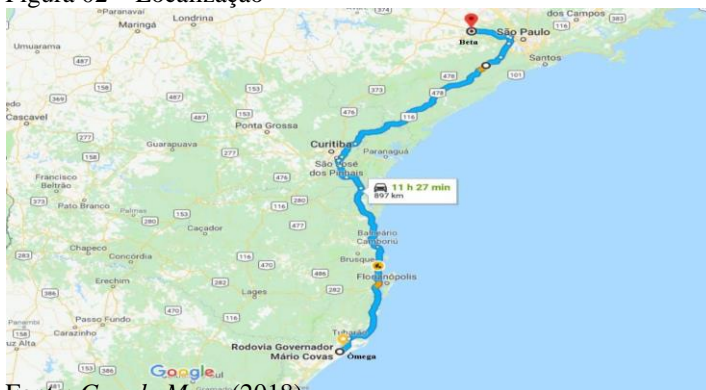
O processo de transporte de discos e tambores de freio da empresa Ômega para a distribuidora de peças Beta ocorre de segunda a sexta-feira, cinco dias por semana, sendo entregues duas cargas diariamente respeitando as janelas de horários pré-estabelecidos.

Para execução dos serviços a transportadora opera com seis conjuntos compostos por um cavalo mecânico, mais uma carreta vanderleia sider, que comporta um peso total de trinta e cinco toneladas.

As operações do serviço se iniciam após o carregamento na empresa Ômega e faturamento dos documentos fiscais exigidos pela legislação do transporte, sendo eles o conhecimento de transportes eletrônico e o manifesto de documentos fiscais.

O trajeto que liga Ômega à Beta totaliza 890 km, percurso que os motoristas levam cerca de quinze horas para cumprir, respeitando as paradas obrigatórias por lei.

Figura 02 – Localização



Fonte: Google Maps (2018)

Segundo a imagem exposta, figura 2, o trajeto dura dez horas e trinta e seis minutos, porém a ferramenta online considera que o veículo percorra esta rota a uma velocidade média de 100 km/h, ao contrário dos conjuntos da transportadora que rodam a uma velocidade média de 70 km/h, devido ao grau de exigência para evitar o uso exagerado de combustível, procurando sempre obter a melhor média de consumo por quilômetro rodado.

4.2 Análise e discussão dos resultados

Nesta seção serão elencados os principais custos pertinentes aos serviços prestados pela transportadora em realização ao trajeto de Sangão - SC a Itu-SP.

4.2.1 Controle de custos pertinentes ao traslado de Sangão/ Itu

O estudo de custos pertinente ao traslado da empresa Ômega em Sangão - SC a distribuidora de peças Beta em Itu-SP, foi baseado em valores apurados no ano de 2017, sendo elencados mês a mês, os gastos relacionados ao serviço prestado.

Deste modo, a pesquisa visou obter o resultado de qual foi a média mensal por viagem do traslado de Sangão à Itu, sendo considerado apenas a viagem de ida para análise dos valores em questão.

Para elaboração do estudo foram coletadas amostras dos valores envolvidos em dois conjuntos de veículos da empresa, modelo Volvo FH 440 mais carreta, Vanderléia Sider Fachini, placas cavalo mecânico MJS-0109 e MJS-0108 cavalo, os quais serão denominados como conjunto A e conjunto B para discriminação dos resultados.

Cabe ressaltar que não foram apurados gastos com energia, telefone e outras despesas administrativas, pois a transportadora possui um contrato firmado com a empresa Ômega onde pode executar suas atividades dentro de suas instalações e utilizar de seus meios de comunicações sem ter custo algum.

O principal gasto envolvendo a prestação de serviços de transporte da empresa objeto de estudo é o combustível, considerado um custo variável. Abaixo estão relacionados os gastos com combustíveis no ano de 2017.

Quadro 1 – Relação dos custos com combustível

VEÍCULO	CONJUNTO A			CONJUNTO B		
	QTD. DE VIAGENS NO MÊS	TOTAL COM COMB.	MÉDIA POR VIAGEM	QTD. DE VIAGENS NO MÊS	TOTAL COM COMB.	MÉDIA POR VIAGEM
JAN.	1	R\$ 1.122,46	R\$ 1.122,46	1	R\$ 1.051,47	R\$ 1.051,47
FEV.	5	R\$ 4.982,69	R\$ 996,54	6	R\$ 5.872,70	R\$ 978,78
MAR.	6	R\$ 5.907,60	R\$ 984,60	6	R\$ 5.843,69	R\$ 973,95
ABR.	6	R\$ 6.151,12	R\$ 1.025,19	5	R\$ 5.013,54	R\$ 1.002,71
MAI.	8	R\$ 8.176,57	R\$ 1.022,07	9	R\$ 7.541,08	R\$ 837,90
JUN.	5	R\$ 5.024,91	R\$ 1.004,98	3	R\$ 2.867,94	R\$ 955,98
JUL.	7	R\$ 6.669,34	R\$ 952,76	5	R\$ 4.793,12	R\$ 958,62
AGO.	6	R\$ 6.514,04	R\$ 1.085,67	6	R\$ 6.364,79	R\$ 1.060,80
SET.	5	R\$ 5.679,60	R\$ 1.135,92	6	R\$ 6.502,35	R\$ 1.083,73
OUT.	6	R\$ 6.322,88	R\$ 1.053,81	6	R\$ 6.060,77	R\$ 1.010,13
NOV.	6	R\$ 7.007,04	R\$ 1.167,84	5	R\$ 5.477,63	R\$ 1.095,53
DEZ.	4	R\$ 4.612,45	R\$ 1.153,11	2	R\$ 2.041,42	R\$ 1.020,71

Fonte: Elaborado pelo autor, 2018.

O quadro 1 apresenta os custos com combustível ocorridos no ano de 2017 elencados de janeiro a dezembro do mesmo ano. Para chegar ao valor do custo do combustível por viagem foram relacionados os números de viagens efetuadas no mês, divididas pelo valor total gasto com combustível, chega assim a uma média mensal de qual foi o custo por viagem.

Cabe ressaltar a variação constante nos valores apresentados na coluna média por viagem, isso se deve a oscilações no consumo do combustível por quilômetro rodado, pois houve trocas de motoristas no período e ainda a grande mudança de preço.

É notório o valor de R\$ 952,76 apresentado pelo conjunto A no mês de julho sendo o menor custo dentre todos os meses apresentados, em contrapartida foi em novembro que se obteve o maior valor de custos, ou seja, de R\$ 1.167,84.

Do mesmo modo, o conjunto B quantificou seu melhor desempenho no mês de maio com R\$ 837,90 e em novembro foi onde obteve o maior custo obtido com R\$ 1.095,53.

Quadro 2 – Relação dos custos com comissão motorista

VEÍCULO	CONJUNTO A			CONJUNTO B		
	QTD. DE VIAGENS NO MÊS	TOTAL COMISSÃO	MÉDIA POR VIAGEM	QTD. DE VIAGENS NO MÊS	TOTAL COMISSÃO	MÉDIA POR VIAGEM
JAN.	1	R\$ 396,00	R\$ 396,00	1	R\$ 468,00	R\$ 468,00
FEV.	5	R\$ 2.340,00	R\$ 468,00	6	R\$ 2.808,00	R\$ 468,00
MAR.	6	R\$ 2.772,00	R\$ 462,00	6	R\$ 2.808,00	R\$ 468,00
ABR.	6	R\$ 2.664,00	R\$ 444,00	5	R\$ 2.268,00	R\$ 453,60
MAL.	8	R\$ 3.492,00	R\$ 436,50	9	R\$ 3.744,00	R\$ 416,00
JUN.	5	R\$ 1.980,00	R\$ 396,00	3	R\$ 1.260,00	R\$ 420,00
JUL.	7	R\$ 2.952,00	R\$ 421,71	5	R\$ 2.052,00	R\$ 410,40
AGO.	6	R\$ 2.484,00	R\$ 414,00	6	R\$ 2.484,00	R\$ 414,00
SET.	5	R\$ 2.016,00	R\$ 403,20	6	R\$ 2.628,00	R\$ 438,00
OUT.	6	R\$ 2.520,00	R\$ 420,00	6	R\$ 2.700,00	R\$ 450,00
NOV.	6	R\$ 2.484,00	R\$ 414,00	5	R\$ 2.304,00	R\$ 460,80
DEZ.	4	R\$ 1.692,00	R\$ 423,00	2	R\$ 936,00	R\$ 468,00

Fonte: Elaborado pelo autor, 2018.

Na empresa objeto de estudo os salários dos motoristas são pagos mediante o acerto de comissão por viagem completada, onde os valores são calculados sobre valor do frete combinado. Desta forma, a comissão é um acerto entre empresa e motorista. Sendo assim, o cálculo traz a média por litros gastos com combustíveis durante a viagem.

Quadro 3 – Percentuais referente à comissão

COMISSÃO (%)	11%	12%	13%	FRETE COMBINADO
MÉDIA ESTIPULADA (KM)	2,3	2,4	2,5	R\$ 3.600,00

Fonte: Elaborado pelo autor, 2018.

A média estipulada pela empresa é de 2,4 km/l para que o motorista receba 12%, valor considerado padrão, caso contrário, consumos abaixo de 2,39 km/l será pago apenas 11% sobre o frete e médias de 2,5 km/l ou acima, o motorista recebe 13%.

O quadro 3 funciona como um incentivo para o profissional melhorar seu desempenho, colocado assim um objetivo para que o mesmo busque executar suas atividades da melhor forma possível, além de ter um maior controle sobre os gastos com combustível.

Deste modo, a comissão é considerada um custo variável em relação ao transporte, pois irá variar conforme a média km/l elaborada pelo motorista a cada viagem, sempre seguindo os percentuais estipulados pela empresa.

Para alcançar os valores apresentados no quadro 2, foi apurado por mês todas as comissões de cada viagem, sendo

somadas e divididas pela quantidade de vezes que o trajeto de Sangão e Itu for percorrido. Desta forma se obteve uma média mensal por viagem.

Quadro 4 - Relação de gastos com pedágio

VEÍCULO	CONJUNTO A			CONJUNTO B		
	QTD. DE VIAGENS NO MÊS	TOTAL GASTO C/ PEDÁGIO	MÉDIA POR VIAGEM	QTD. DE VIAGENS NO MÊS	TOTAL GASTO C/ PEDÁGIO	MÉDIA POR VIAGEM
JAN	1	R\$ 250,80	R\$ 250,80	1	R\$ 250,80	R\$ 250,80
FEV	5	R\$ 1.254,00	R\$ 250,80	6	R\$ 1.504,80	R\$ 250,80
MAR	6	R\$ 1.504,80	R\$ 250,80	6	R\$ 1.504,80	R\$ 250,80
ABR	6	R\$ 1.504,80	R\$ 250,80	5	R\$ 1.254,00	R\$ 250,80
MAI	8	R\$ 2.006,40	R\$ 250,80	9	R\$ 2.257,20	R\$ 250,80
JUN	5	R\$ 1.254,00	R\$ 250,80	3	R\$ 752,40	R\$ 250,80
JUL	7	R\$ 1.755,60	R\$ 250,80	5	R\$ 1.254,00	R\$ 250,80
AGO	6	R\$ 1.504,80	R\$ 250,80	6	R\$ 1.504,80	R\$ 250,80
SET	5	R\$ 1.254,00	R\$ 250,80	6	R\$ 1.504,80	R\$ 250,80
OUT	6	R\$ 1.504,80	R\$ 250,80	6	R\$ 1.504,80	R\$ 250,80
NOV	6	R\$ 1.504,80	R\$ 250,80	5	R\$ 254,00	R\$ 250,80
DEZ	4	R\$ 1.003,20	R\$ 250,80	2	R\$ 501,60	R\$ 250,80

Fonte: Elaborado pelo autor, 2018.

O pedágio é uma forma, em que o Estado faz uma licitação de determinada rodovia promovendo a concessão as concessionárias, onde essas são obrigadas a repassar determinado valor a União por meio de arrecadação.

Além disso, por meio dos valores arrecadados a mesma tem como principal objetivo realizar as manutenções necessárias a fim de manter as rodovias em boas condições de tráfego.

A cobrança para veículos de passeio é estabelecida uma taxa, já para veículos comerciais o valor do pedágio se dá mediante a quantidade de eixos que compõem o veículo, como por exemplo, os conjuntos A e B da empresa que são compostos de 6 eixos, 3 do cavalo mecânico e 3 do reboque.

Desta forma, conforme apresentado valores no quadro 4, para a realização do trajeto entre Sangão e Itu os veículos geram um custo fixo de R\$ 250,80 por viagem.

Quadro 5 – Cálculo dos tributos por viagem

CÁLCULO TRIBUTOS	
RECEITA	R\$ 4.550,00
ALÍQUOTA SIMPLES	12,01 %
TRIBUTOS A PAGAR	R\$ 546,46

Fonte: Elaborado pelo autor, 2018.

O valor gasto com tributos é considerado um custo fixo, pois é aplicado sobre o valor da receita, ou seja, a alíquota a qual a empresa está inserida é multiplicada pelo valor do frete de ida.

A lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, dispõe sobre a legislação referente ao enquadramento das empresas de micro e pequeno porte ao simples nacional. Sendo que, a empresa objeto de estudo está enquadrada no Anexo III – Tabela A referente a transportes intermunicipais e interestaduais de cargas sem substituição tributária, posicionada na linha oito com faturamento entre R\$ 1.440.000,01 a R\$ 1.620.000,00 anual, sendo aplicada sobre sua receita total a alíquota de 12,01% (BRASIL, 2006).

Quadro 6 – Relação de gastos com tributos

VEÍCULO	CONJUNTO A			CONJUNTO B		
	QTD. DE VIAGENS NO MÊS	TOTAL GASTO C/ TRIBUTOS	MÉDIA POR VIAGEM	QTD. DE VIAGENS NO MÊS	TOTAL GASTO C/ TRIBUTOS	MÉDIA POR VIAGEM
JAN.	1	R\$ 546,46	R\$ 546,46	1	R\$ 546,46	R\$ 546,46
FEV.	5	R\$ 2.732,28	R\$ 546,46	6	R\$ 3.278,73	R\$ 546,46
MAR.	6	R\$ 3.278,73	R\$ 546,46	6	R\$ 3.278,73	R\$ 546,46
ABR.	6	R\$ 3.278,73	R\$ 546,46	5	R\$ 2.732,28	R\$ 546,46
MAI.	8	R\$ 4.371,64	R\$ 546,46	9	R\$ 4.918,10	R\$ 546,46
JUN.	5	R\$ 2.732,28	R\$ 546,46	3	R\$ 1.639,37	R\$ 546,46
JUL.	7	R\$ 3.825,19	R\$ 546,46	5	R\$ 2.732,28	R\$ 546,46
AGO.	6	R\$ 3.278,73	R\$ 546,46	6	R\$ 3.278,73	R\$ 546,46
SET.	5	R\$ 2.732,28	R\$ 546,46	6	R\$ 3.278,73	R\$ 546,46
OUT.	6	R\$ 3.278,73	R\$ 546,46	6	R\$ 3.278,73	R\$ 546,46
NOV.	6	R\$ 3.278,73	R\$ 546,46	5	R\$ 2.732,28	R\$ 546,46
DEZ.	4	R\$ 2.185,82	R\$ 546,46	2	R\$ 1.092,91	R\$ 546,46

Fonte: Elaborado pelo autor, 2018.

O quadro 6 apresenta a relação de custo mensal com tributos, tendo como base o número de viagens efetuadas por mês, sendo aplicado ao valor fixo de R\$ 546,46 resultando no valor gasto por viagem.

Cabe ressaltar que ao analisar o quadro 6 nota-se uma constância nos valores expostos, devido a regularidade no faturamento da empresa de modo que a alíquota sobre o faturamento não sofre alteração.

Quadro 7 – Relação de custo com licenciamento anual

CONJUNTO A	PLACA	IPVA	LICENCIAMENTO	SEGURO DPVAT	LICENCIAMENTO ANUAL
CAVALO	MJS-0109	R\$1.528,90	R\$ 114,40	R\$ 47,66	R\$ 1.690,96
REBOQUE	QHI-6630	-	R\$ 114,40	-	R\$ 114,40
TOTAL					R\$ 1.805,36
CONJUNTO B	PLACA	IPVA	LICENCIAMENTO	SEGURO DPVAT	LICENCIAMENTO ANUAL
CAVALO	MJS-0109	R\$1.528,90	R\$ 114,40	R\$ 47,66	R\$ 1.690,96
REBOQUE	QHI-6630	-	R\$ 114,40	-	R\$ 114,40
TOTAL					R\$ 1.805,36

Fonte: Elaborado pelo autor, 2018.

O artigo 130 referente à lei número 9.503 do Código de Trânsito Brasileiro dispõe que todo veículo automotor, elétrico, articulado, reboque ou semi-reboque, para transitar na via, deverá ser licenciado anualmente pelo órgão executivo de trânsito do Estado, ou do Distrito Federal, onde estiver registrado o veículo (BRASIL, 1997).

Para isso, é necessário pagar o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), o Seguro Obrigatório de Danos Pessoais Causados por Veículos Automotores de Via Terrestre (DPVAT) e a taxa de licenciamento, além de eventuais multas atribuídas ao veículo.

De acordo com o quadro 7, é apontado a relação de custo anual de licenciamento dos conjuntos A e B da empresa Transportes Alfa, sendo do mesmo ano de fabricação, apresentam um gasto de R\$ 1.805,36.

Quadro 8 – Relação do custo com licenciamento por viagem

CONJUNTO	LICENCIAMENTO ANUAL		CUSTO P/ VIAGEM	
A	R\$	1.805,36	R\$	5,01
B	R\$	1.805,36	R\$	5,01

Fonte: Elaborado pelo autor, 2018.

Com o intuito de apurar o custo mensal por viagem, o valor relacionado no quadro 7, foi rateado da seguinte forma: o custo de R\$ 1.805,36 dividido por 12 meses, o que resulta em R\$ 150,45. Do mesmo modo, o valor de R\$ 150,45 mensal se divide por 30 dias o que se chega ao resultado de R\$ 5,01 por dia.

O trajeto executado de Sangão a Itu se mensura em um dia de serviço, o que de acordo com o rateio feito anteriormente, foi encontrado o valor de R\$ 5,01 por dia, valor que é considerado um custo fixo por viagem diária.

Quadro 9 – Relação dos custos com FGTS e INSS.

VEÍCULO	CONJUNTO A			CONJUNTO B		
	QTD. DE VIAGENS NO MÊS	FGTS E INSS	MÉDIA POR VIAGEM	QTD. DE VIAGENS NO MÊS	FGTS E INSS	MÉDIA POR VIAGEM
JAN.	1	R\$ 14,52	R\$ 14,52	1	R\$ 14,52	R\$ 14,52
FEV.	5	R\$ 72,62	R\$ 14,52	6	R\$ 87,14	R\$ 14,52
MAR.	6	R\$ 87,14	R\$ 14,52	6	R\$ 87,14	R\$ 14,52
ABR.	6	R\$ 87,14	R\$ 14,52	5	R\$ 72,62	R\$ 14,52
MAL.	8	R\$ 116,19	R\$ 14,52	9	R\$ 130,71	R\$ 14,52
JUN.	5	R\$ 72,62	R\$ 14,52	3	R\$ 43,57	R\$ 14,52
JUL.	7	R\$ 101,67	R\$ 14,52	5	R\$ 72,62	R\$ 14,52
AGO.	6	R\$ 87,14	R\$ 14,52	6	R\$ 87,14	R\$ 14,52
SET.	5	R\$ 72,62	R\$ 14,52	6	R\$ 87,14	R\$ 14,52
OUT.	6	R\$ 87,14	R\$ 14,52	6	R\$ 87,14	R\$ 14,52
NOV.	6	R\$ 87,14	R\$ 14,52	5	R\$ 72,62	R\$ 14,52
DEZ.	4	R\$ 58,09	R\$ 14,52	2	R\$ 29,05	R\$ 14,52

Fonte: Elaborado pelo autor, 2018.

No quadro 9 os custos referentes ao FGTS e INSS são considerados custos fixos, pois permanecem constantes durante os períodos, mesmo com oscilações nos serviços prestados. Desta forma, para chegarmos aos cálculos, é aplicado a estes custos um critério de rateio.

Primeiro verificou-se o valor total com esses encargos, após o valor desse montante, foi dividido pelo número de caminhões da frota. Em seguida, foram divididos por doze, referente aos doze meses do ano, e depois por trinta, referente ao mês do calendário comercial.

Dessa forma se obteve o valor de R\$ 14,52 diário, a variação mensal ocorre de acordo com o número de viagens, sendo que o veículo leva um dia para percorrer esse trajeto a cada frete.

Quadro 10 – Relação do custo com sistema de rastreamento.

VEÍCULO	CONJUNTO A			CONJUNTO B				
	MÊS	QTD. DE VIAGENS NO MÊS	SISTEMA DE RAST.	MÉDIA POR VIAGEM	QTD. DE VIAGENS NO MÊS	SISTEMA DE RAST.	MÉDIA POR VIAGEM	
JAN.	1	RS	15,27	RS	15,27	1	RS	15,27
FEV.	5	RS	63,79	RS	12,76	6	RS	76,54
MAR.	6	RS	87,39	RS	14,56	6	RS	87,39
ABR.	6	RS	87,39	RS	14,56	5	RS	72,82
MAI.	8	RS	116,52	RS	14,56	9	RS	131,08
JUN.	5	RS	87,93	RS	17,59	3	RS	52,76
JUL.	7	RS	104,02	RS	14,86	5	RS	74,30
AGO.	6	RS	95,15	RS	15,86	6	RS	95,15
SET.	5	RS	90,14	RS	18,03	6	RS	108,17
OUT.	6	RS	96,89	RS	16,15	6	RS	96,89
NOV.	6	RS	95,26	RS	15,88	5	RS	79,38
DEZ.	4	RS	60,09	RS	15,02	2	RS	30,05

Fonte: Elaborado pelo autor, 2018.

O sistema de rastreamento é um produto indispensável nos dias de hoje tanto para controle e logística da frota, como forma de se prevenir contra roubo, sinistro, desvio de rotas entre outros cenários dos dias atuais.

Esse desembolso com sistema de rastreamento é considerado um custo fixo por ser constante independente da variação dos serviços prestados.

O valor desse serviço sofre alguma variação no decorrer dos meses, a cada mês esse valor foi dividido por trinta, o que se obtém um valor diário entre R\$ 12,76 a R\$ 18,03 durante o ano

analisado, o valor total mensal sofre alteração de acordo com a quantidade de entregas realizadas.

Quadro 11 – Relação do custo com seguro

VEÍCULO	CONJUNTO A			CONJUNTO B		
	MÊS	QTD. DE VIAGENS NO MÊS	MÉDIA POR VIAGEM	QTD. DE VIAGENS NO MÊS	MÉDIA POR VIAGEM	MÉDIA POR VIAGEM
JAN.	1	R\$ 66,26	R\$ 66,26	1	R\$ 66,26	R\$ 66,26
FEV.	5	R\$ 212,12	R\$ 42,42	6	R\$ 391,94	R\$ 65,32
MAR.	6	R\$ 396,98	R\$ 66,16	6	R\$ 396,99	R\$ 66,16
ABR.	6	R\$ 408,89	R\$ 68,15	5	R\$ 340,74	R\$ 68,15
MAI.	8	R\$ 233,51	R\$ 29,19	9	R\$ 262,70	R\$ 29,19
JUN.	5	R\$ 131,60	R\$ 26,32	3	R\$ 78,96	R\$ 26,32
JUL.	7	R\$ 191,34	R\$ 27,33	5	R\$ 136,67	R\$ 27,33
AGO.	6	R\$ 184,49	R\$ 30,75	6	R\$ 184,49	R\$ 30,75
SET.	5	R\$ 112,35	R\$ 22,47	6	R\$ 134,82	R\$ 22,47
OUT.	6	R\$ 116,08	R\$ 19,35	6	R\$ 116,08	R\$ 19,35
NOV.	6	R\$ 138,45	R\$ 23,08	5	R\$ 115,38	R\$ 23,08
DEZ.	4	R\$ 636,98	R\$ 159,24	2	R\$ 318,49	R\$ 159,24

Fonte: Elaborado pelo autor, 2018.

O seguro dos veículos de uma frota é um custo necessário tendo em vista o risco que o mesmo corre ao se deslocar de um ponto a outro, o que pode ocasionar uma perda parcial ou total do bem e da carga, e ainda causar prejuízo a terceiros.

O custo com o seguro é um custo fixo por ocorrer de modo contínuo, o valor atribuído a cada mês, sofre alteração de acordo com o contrato que foi estabelecido com o fornecedor do serviço.

Conforme apresentado no quadro 11, a realização do cálculo foi constituída da seguinte forma: o montante do serviço prestado no mês foi dividido por trinta, referente ao calendário comercial. No mês de dezembro aconteceu um custo maior com

seguro, o que chegou a uma média de R\$ 159,24 por viagem em ambos os conjuntos.

Quadro 12 – Relação dos custos com manutenção.

VEÍCULO	CONJUNTO A			CONJUNTO B		
	QTD. DE VIAGENS NO MÊS	MANUTENÇÃO	MÉDIA POR VIAGEM	QTD. DE VIAGENS NO MÊS	MANUTENÇÃO	MÉDIA POR VIAGEM
JAN.	1	R\$ 80,24	R\$ 80,24	1	R\$ 72,44	R\$ 72,44
FEV.	5	R\$ 62,65	R\$ 12,53	6	R\$ 113,17	R\$ 18,86
MAR.	6	R\$ 78,89	R\$ 13,15	6	R\$ 492,48	R\$ 82,08
ABR.	6	R\$ 1.614,11	R\$ 269,02	5	R\$ 116,49	R\$ 23,30
MAI.	8	R\$ 1.349,49	R\$ 168,69	9	R\$ 1.440,17	R\$ 160,02
JUN.	5	R\$ 1.236,15	R\$ 247,23	3	R\$ 505,45	R\$ 168,48
JUL.	7	R\$ 1.995,20	R\$ 285,03	5	R\$ 456,98	R\$ 91,40
AGO.	6	R\$ 1.436,51	R\$ 239,42	6	R\$ 112,11	R\$ 18,69
SET.	5	R\$ 975,79	R\$ 195,16	6	R\$ 1.949,55	R\$ 324,92
OUT.	6	R\$ 1.564,24	R\$ 260,71	6	R\$ 85,20	R\$ 14,20
NOV.	6	R\$ 3.347,61	R\$ 557,94	5	R\$ 1.815,00	R\$ 363,00
DEZ.	4	R\$ 600,20	R\$ 150,05	2	R\$ 999,32	R\$ 499,66

Fonte: Elaborado pelo autor, 2018.

A manutenção dos veículos é um custo variável, pois quanto mais rodar, maior será esse custo. Essa manutenção é necessária para que a integridade do bem e a segurança do motorista e da carga. Essa manutenção, se efetuada de forma preventiva, pode evitar outros gastos desnecessários ao longo de um tempo. Desta forma, a mesma pode influenciar diretamente no consumo do veículo, que é um dos principais custos do ramo.

No quadro 12 se verifica que não há um valor padrão desse custo, de modo que conforme o mês esse valor sofre alteração e tem uma variação média entre R\$ 12,00 e R\$ 560,00 por viagem, e essa variação acaba inflacionando o custo das viagens em alguns meses.

Para encontrar o valor médio que foi mencionado, foi utilizado o seguinte processo: primeiro o valor total com manutenção do mês foi dividido por trinta, onde se obteve o valor diário, em seguida foi multiplicado pelo número de viagens para obter o custo total.

Quadro 13 – Relação da despesa com o administrativo da empresa.

VEÍCULO	CONJUNTO A			CONJUNTO B		
	MÊS	QTD. DE VIAGENS NO MÊS	DESPESA ADM.	MÉDIA POR VIAGEM	QTD. DE VIAGENS NO MÊS	DESPESA ADM.
JAN.	1	R\$ 40,00	R\$ 40,00	1	R\$ 40,00	R\$ 40,00
FEV.	5	R\$ 200,00	R\$ 40,00	6	R\$ 240,00	R\$ 40,00
MAR.	6	R\$ 240,00	R\$ 40,00	6	R\$ 240,00	R\$ 40,00
ABR.	6	R\$ 240,00	R\$ 40,00	5	R\$ 200,00	R\$ 40,00
MAI.	8	R\$ 320,00	R\$ 40,00	9	R\$ 360,00	R\$ 40,00
JUN.	5	R\$ 200,00	R\$ 40,00	3	R\$ 120,00	R\$ 40,00
JUL.	7	R\$ 280,00	R\$ 40,00	5	R\$ 200,00	R\$ 40,00
AGO.	6	R\$ 240,00	R\$ 40,00	6	R\$ 240,00	R\$ 40,00
SET.	5	R\$ 200,00	R\$ 40,00	6	R\$ 240,00	R\$ 40,00
OUT.	6	R\$ 240,00	R\$ 40,00	6	R\$ 240,00	R\$ 40,00
NOV.	6	R\$ 240,00	R\$ 40,00	5	R\$ 200,00	R\$ 40,00
DEZ.	4	R\$ 160,00	R\$ 40,00	2	R\$ 80,00	R\$ 40,00

Fonte: Elaborado pelo autor, 2018.

Para planejar um serviço de transporte, é necessário que se tenha uma boa equipe administrativa, a qual conta com uma equipe de quatro funcionários. O rateio do valor da despesa da mesma ocorreu da seguinte maneira:

Conforme o quadro 13, primeiro encontrou-se a despesa total, em seguida esse valor foi dividido pelo número de veículos da frota. Após ser encontrado o valor referente a cada veículo, este foi dividido por doze em referência ao ano, e logo após por trinta em referência ao mês. Assim encontramos o valor diário de R\$ 40,00.

A despesa administrativa, ocorre independente dos serviços que a empresa prestou. Desse modo, ela é uma despesa fixa, pois ao abrir as portas essa despesa já ocorreu. O valor da despesa pode ser expresso em R\$ 40,00 por viagem, onde seu valor total se altera de acordo com o número de fretes que ocorreram no devido mês.

Quadro 14 – Total dos gastos relacionados ao conjunto A com referência ao ano de 2017

CONJUNTO A										
GASTOS										
MÊS	COMB.	COM.	PED.	TRIB.	LIC.	FGTS E INSS	S. RAST.	SEG.	MAN.	D.ADM
JAN	R\$ 1.122,46	R\$ 396,00	R\$ 250,80	R\$ 546,46	R\$ 5,01	R\$ 14,52	R\$ 15,27	R\$ 66,26	R\$ 80,24	R\$ 40,00
FEV	R\$ 996,54	R\$ 468,00	R\$ 250,80	R\$ 546,46	R\$ 5,01	R\$ 14,52	R\$ 12,76	R\$ 42,42	R\$ 12,53	R\$ 40,00
MAR	R\$ 984,60	R\$ 462,00	R\$ 250,80	R\$ 546,46	R\$ 5,01	R\$ 14,52	R\$ 14,56	R\$ 66,16	R\$ 13,15	R\$ 40,00
ABR	R\$ 1.025,19	R\$ 444,00	R\$ 250,80	R\$ 546,46	R\$ 5,01	R\$ 14,52	R\$ 14,56	R\$ 68,15	R\$ 269,02	R\$ 40,00
MAI	R\$ 1.022,07	R\$ 436,50	R\$ 250,80	R\$ 546,46	R\$ 5,01	R\$ 14,52	R\$ 14,56	R\$ 29,19	R\$ 168,69	R\$ 40,00
JUN	R\$ 1.004,98	R\$ 396,00	R\$ 250,80	R\$ 546,46	R\$ 5,01	R\$ 14,52	R\$ 17,59	R\$ 26,32	R\$ 247,23	R\$ 40,00
JUL	R\$ 952,76	R\$ 421,71	R\$ 250,80	R\$ 546,46	R\$ 5,01	R\$ 14,52	R\$ 14,86	R\$ 27,33	R\$ 285,03	R\$ 40,00
AGO	R\$ 1.085,67	R\$ 414,00	R\$ 250,80	R\$ 546,46	R\$ 5,01	R\$ 14,52	R\$ 15,86	R\$ 30,75	R\$ 239,42	R\$ 40,00
SET	R\$ 1.135,92	R\$ 403,20	R\$ 250,80	R\$ 546,46	R\$ 5,01	R\$ 14,52	R\$ 18,03	R\$ 22,47	R\$ 195,16	R\$ 40,00
OUT	R\$ 1.053,81	R\$ 420,00	R\$ 250,80	R\$ 546,46	R\$ 5,01	R\$ 14,52	R\$ 16,15	R\$ 19,35	R\$ 260,71	R\$ 40,00
NOV	R\$ 1.167,84	R\$ 414,00	R\$ 250,80	R\$ 546,46	R\$ 5,01	R\$ 14,52	R\$ 15,88	R\$ 23,08	R\$ 557,94	R\$ 40,00
DEZ	R\$ 1.153,11	R\$ 423,00	R\$ 250,80	R\$ 546,46	R\$ 5,01	R\$ 14,52	R\$ 15,02	R\$ 159,24	R\$ 150,05	R\$ 40,00
MD	R\$ 1.058,75	R\$ 424,87	R\$ 250,80	R\$ 546,46	R\$ 5,01	R\$ 14,52	R\$ 15,42	R\$ 48,39	R\$ 206,60	R\$ 40,00

Fonte: Elaborado pelo autor, 2018.

Quadro 15 – Total dos gastos relacionados ao conjunto B com referência ao ano de 2017

CONJUNTO B										
GASTOS										
MÊS	COMB.	COM.	PED.	TRIB.	LIC.	FGTS E INSS	S. RAST.	SEG.	MAN.	D.ADM
JAN	R\$ 1.051,47	R\$ 468,00	R\$ 250,80	R\$ 546,46	R\$ 5,01	R\$ 14,52	R\$ 15,27	R\$ 66,26	R\$ 72,44	R\$ 40,00
FEV	R\$ 978,78	R\$ 468,00	R\$ 250,80	R\$ 546,46	R\$ 5,01	R\$ 14,52	R\$ 12,76	R\$ 65,32	R\$ 18,86	R\$ 40,00
MAR	R\$ 973,95	R\$ 468,00	R\$ 250,80	R\$ 546,46	R\$ 5,01	R\$ 14,52	R\$ 14,56	R\$ 66,16	R\$ 82,08	R\$ 40,00
ABR	R\$ 1.002,71	R\$ 453,60	R\$ 250,80	R\$ 546,46	R\$ 5,01	R\$ 14,52	R\$ 14,56	R\$ 68,15	R\$ 23,30	R\$ 40,00
MAI	R\$ 837,90	R\$ 416,00	R\$ 250,80	R\$ 546,46	R\$ 5,01	R\$ 14,52	R\$ 14,56	R\$ 29,19	R\$ 160,02	R\$ 40,00
JUN	R\$ 955,98	R\$ 420,00	R\$ 250,80	R\$ 546,46	R\$ 5,01	R\$ 14,52	R\$ 17,59	R\$ 26,32	R\$ 168,48	R\$ 40,00
JUL	R\$ 958,62	R\$ 410,40	R\$ 250,80	R\$ 546,46	R\$ 5,01	R\$ 14,52	R\$ 14,86	R\$ 27,33	R\$ 91,40	R\$ 40,00
AGO	R\$ 1.060,80	R\$ 414,00	R\$ 250,80	R\$ 546,46	R\$ 5,01	R\$ 14,52	R\$ 15,86	R\$ 30,75	R\$ 18,69	R\$ 40,00
SET	R\$ 1.083,73	R\$ 438,00	R\$ 250,80	R\$ 546,46	R\$ 5,01	R\$ 14,52	R\$ 18,03	R\$ 22,47	R\$ 324,92	R\$ 40,00
OUT	R\$ 1.010,13	R\$ 450,00	R\$ 250,80	R\$ 546,46	R\$ 5,01	R\$ 14,52	R\$ 16,15	R\$ 19,35	R\$ 14,20	R\$ 40,00
NOV	R\$ 1.095,53	R\$ 460,80	R\$ 250,80	R\$ 546,46	R\$ 5,01	R\$ 14,52	R\$ 15,88	R\$ 23,08	R\$ 363,00	R\$ 40,00
DEZ	R\$ 1.020,71	R\$ 468,00	R\$ 250,80	R\$ 546,46	R\$ 5,01	R\$ 14,52	R\$ 15,02	R\$ 159,24	R\$ 499,66	R\$ 40,00
MD	R\$ 1.002,52	R\$ 444,57	R\$ 250,80	R\$ 546,46	R\$ 5,01	R\$ 14,52	R\$ 15,42	R\$ 50,30	R\$ 153,09	R\$ 40,00

Fonte: Elaborado pelo autor, 2018.

Estão expostos nos quadros 14 e 15 os principais gastos atrelados ao percurso de Sangão à Itu pelos conjuntos A e B da empresa, de forma que os valores foram relacionados de janeiro a dezembro de 2017.

Para chegar a uma média dos gastos no ano em questão, foram somados os valores pertinentes a cada custo de todos os meses e dividido por 12 com referência aos doze meses do ano, assim chegando a uma média anual de cada gasto atrelado aos serviços prestados.

Analizados os quadros, é notório o destaque para os gastos com combustível, comissão e tributos a pagar que representam os maiores valores envolvidos na prestação de serviço, de modo que os dois primeiros, mês a mês mantêm uma variação constante conforme a média apresentada, e os tributos se mantêm fixo conforme apresentado no quadro 6.

Quadro 16 – Relação de custo total, receita e lucro do ano de 2017, referente aos conjuntos A e B

VEÍCULO	CONJUNTO A			CONJUNTO B		
	C. MENSAL	RECEITA	LUCRO	C. MENSAL	RECEITA	LUCRO
JAN	R\$ 2.537,02	R\$ 4.550,00	R\$ 2.012,98	R\$ 2.530,23	R\$ 4.550,00	R\$ 2.019,77
FEV	R\$ 2.389,04	R\$ 4.550,00	R\$ 2.160,96	R\$ 2.400,52	R\$ 4.550,00	R\$ 2.149,48
MAR	R\$ 2.397,27	R\$ 4.550,00	R\$ 2.152,73	R\$ 2.461,55	R\$ 4.550,00	R\$ 2.088,45
ABR	R\$ 2.677,71	R\$ 4.550,00	R\$ 1.872,29	R\$ 2.419,11	R\$ 4.550,00	R\$ 2.130,89
MAI	R\$ 2.527,80	R\$ 4.550,00	R\$ 2.022,20	R\$ 2.314,46	R\$ 4.550,00	R\$ 2.235,54
JUN	R\$ 2.548,91	R\$ 4.550,00	R\$ 2.001,09	R\$ 2.445,17	R\$ 4.550,00	R\$ 2.104,83
JUL	R\$ 2.558,49	R\$ 4.550,00	R\$ 1.991,51	R\$ 2.359,41	R\$ 4.550,00	R\$ 2.190,59
AGO	R\$ 2.642,49	R\$ 4.550,00	R\$ 1.907,51	R\$ 2.396,88	R\$ 4.550,00	R\$ 2.153,12
SET	R\$ 2.631,56	R\$ 4.550,00	R\$ 1.918,44	R\$ 2.743,94	R\$ 4.550,00	R\$ 1.806,06
OUT	R\$ 2.626,80	R\$ 4.550,00	R\$ 1.923,20	R\$ 2.366,62	R\$ 4.550,00	R\$ 2.183,38
NOV	R\$ 3.035,52	R\$ 4.550,00	R\$ 1.514,48	R\$ 2.815,07	R\$ 4.550,00	R\$ 1.734,93
DEZ	R\$ 2.757,22	R\$ 4.550,00	R\$ 1.792,78	R\$ 3.019,43	R\$ 4.550,00	R\$ 1.530,57
MÉDIA	R\$ 2.610,82	R\$ 4.550,00	R\$ 1.939,18	R\$ 2.522,70	R\$ 4.550,00	R\$ 2.027,30

Fonte: Elaborado pelo autor, 2018.

Relacionados e apurados os principais custos dos serviços prestados entre o percurso de Sangão à Itu, chegou ao custo médio mensal que a empresa teve de cada mês no ano de 2017 para cada conjunto analisado, conforme exposto no quadro 16.

Destaque para o mês de dezembro que atingiu o maior custo com R\$ 2.757,22 para o conjunto A e R\$ 3.019,43 para o conjunto B. Em contrapartida, o conjunto A obteve o menor custo no mês de fevereiro com R\$ 2.389,04, já para o conjunto B o menor custo foi apurado em maio totalizando o valor de R\$ 2.314,46.

Levantado o custo de janeiro a dezembro de 2017, foram somados os valores de cada mês e feita uma média do custo total de cada veículo, o que se chegou ao custo de R\$ 2.610,82 e 2.522,70 para os conjuntos A e B respectivamente.

Considerando assim que, o conjunto B teve um melhor desempenho em relação ao conjunto A no que se refere aos seus gastos e lucratividade durante o período analisado pelo estudo.

Quadro 17 – Análise dos gastos em relação à receita auferida

VEÍCULO	CONJUNTO A			CONJUNTO B		
	R\$ 4.550,00			R\$4.550,00		
FRETE	R\$	CUSTO	RECEITA	R\$	CUSTO	RECEITA
GASTOS	R\$			R\$		
COMB.	R\$ 1.058,75	40,55%	23,27%	R\$ 1.002,52	39,74%	22,03%
COM.	R\$ 424,87	16,27%	9,34%	R\$ 444,57	17,62%	9,77%
PED.	R\$ 250,80	9,61%	5,51%	R\$ 250,80	9,94%	5,51%
TRIB.	R\$ 546,46	20,93%	12,01%	R\$ 546,46	21,66%	12,01%
LIC.	R\$ 5,01	0,19%	0,11%	R\$ 5,01	0,20%	0,11%
FGTS E INSS	R\$ 14,52	0,56%	0,32%	R\$ 14,52	0,58%	0,32%
S. RAST.	R\$ 15,42	0,59%	0,34%	R\$ 15,42	0,61%	0,34%
SEG.	R\$ 48,39	1,85%	1,06%	R\$ 50,30	1,99%	1,11%
MAN.	R\$ 206,60	7,91%	4,54%	R\$ 153,09	6,07%	3,36%
D.ADM	R\$ 40,00	1,53%	0,88%	R\$ 40,00	1,59%	0,88%
TOTAL	R\$ 2.610,82	100,00%	57,38%	R\$ 2.522,70	100,00%	55,44%

Fonte: Elaborado pelo autor, 2018.

O quadro 17 faz uma análise entre o valor do custo com a receita auferida além de comparar o valor de cada gasto com o valor do custo total envolvido na prestação de serviço pela empresa.

Em ambos os conjuntos, os gastos que representam os maiores percentuais são da mesma natureza, com destaque para o combustível que reassenta a média de 40% do valor do custo, tributos com um percentual de 21% e comissão com a média de 17% para os dois veículos.

Com relação à receita auferida o conjunto B obteve uma melhor média com 55,44% e o conjunto A com 57,38% em relação ao valor do custo sobre a receita, ou seja, o lucro obtido pela empresa é de menos de 50% por viagem.

4.3 Visão sistêmica aplicada ao caso

A ciência contábil alcançou ramos e importância jamais imaginados quando foi criada, passou por diversas fases ao longo das necessidades recorrentes na história, e devido a sua capacidade de sempre se inovar, nos dias atuais faz parte de está presente nas operações empresariais. Atua nos mais variados setores, gerando e fornecendo informações de modo a instruir da melhor maneira possível a tomada de decisões.

Na pesquisa realizada fica clara a importância do ramo que trata dos custos, pois com base nele toda uma estrutura de precificação é montada. No setor do transporte identificar o total de custos em um serviço é essencial para elaborar uma margem

de lucro. No estudo apresentado, todos os custos referentes ao serviço do transporte foram elencados. Como resultado, obteve-se o real custo do transporte e o lucro sobre este serviço.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta seção trata das considerações finais pertinentes ao estudo realizado na empresa Alfa referente aos custos dos conjuntos A e B, durante o processo de transporte entre o município de Sangão – SC a cidade de Itu – SP no ano de 2017.

O ramo de transporte do modal rodoviário está em constante evolução no Brasil, por ser a principal fonte de escoamento de produtos e serviços disponível no país. Desta forma, um bom sistema de custeio é essencial para amenizar os gastos incorridos durante as operações e maximizar os lucros.

Com relação à caracterização da empresa objeto de estudo, a mesma se utiliza das instalações pertencentes à organização sem nenhum custo, a qual é prestadora de serviço, além de possuir uma frota de seis conjuntos iguais para atender a demanda das operações.

Relacionados e apurados os custos incorridos durante a prestação de serviço dos conjuntos apontados como base para estudo, foi possível chegar a um custo médio anual de R\$ 2.610,82 para o conjunto A e R\$ 2.522,70 para o conjunto B, valores que representam uma eficiência maior do conjunto B para o conjunto A representado por uma diferença de 3,38%.

A composição desses valores é feita por meio dos gastos com combustível, comissão, pedágio, tributos, licenciamento, FGTS e INSS, manutenção, sistema de rastreamento, seguro e despesa administrativa.

Desses gastos o que representa maior valor na composição do custo é o combustível, com um percentual de 40,55% para o conjunto A e 39,74% para o conjunto B, diferença que pode ter ocorrido devido ao melhor rendimento do segundo conjunto em relação ao consumo de combustível.

Os gastos com tributos vêm como segundo maior elemento do custo total, representado por uma média 21% para ambos os conjuntos, sendo que por viagem este valor é fixo, porém irá variar conforme o faturamento da empresa.

Em seguida, aparece o gasto com comissão dos motoristas, como terceiro maior fator da composição do custo, sendo 16,27% para o conjunto A e 17,62% conjunto B, fato que está ligado diretamente ao consumo de combustível, pois conforme apresentado nos resultados, a comissão é fundamentada na média de consumo do veículo.

Por fim, os demais somam um valor de 24,22% para o conjunto A e 20,98% para o conjunto B, valores estes que compõem os gastos com pedágio, licenciamento, FGTS e INSS, sistema de rastreamento, seguro, manutenção e despesa administrativa, onde cada um representou uma pequena parcela no custo total.

Como sugestão de melhoria para o gasto com combustível, este que é um fator que tem extrema influência no custo total, é a realização de um trabalho para conscientizar os

motoristas da importância em realizar um melhor desempenho no consumo médio do combustível.

Feito isso, além de um melhor resultado no consumo de combustível, tem as vantagens de um aproveitamento maior em relação ao desgaste de pneus, manutenção do veículo e ainda uma direção mais segura, prevenindo assim, contra acidentes e outras situações de risco que podem ocorrer durante o trajeto.

O estudo foi confeccionado para obtenção do custo de um serviço da viagem de ida, e fica como sugestão para realização de novos trabalhos, o cálculo do custo de ida e retorno do veículo. Também é sugerido analisar uma amostragem maior, para verificar se existe grande disparidade do custo entre os veículos da frota empresarial.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 7 ed. São Paulo: ATLAS, 2006.

BANCO DE INFORMAÇÕES DE MAPAS E TRANSPORTES. **Transporte rodoviário no Brasil**. Disponível em: <http://www2.transportes.gov.br/bit/02-rodo/rodo.html>. Acesso em: 01 out. 2010.

BERTI, Anélio. **A globalização da economia resgata método de custeio**. Revista Brasileira de Contabilidade. n.º. 133, jan/fev. 2002.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos**: aplicação em empresas modernas. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009

BRASIL. LEI Nº 11.442, de 5 de janeiro de 2007. **Dispõe sobre o transporte rodoviário de cargas por conta de terceiros e mediante remuneração e revoga a Lei no 6.813, de 10 de julho de 1980**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11442.htm. Acesso em: 12 out. 2017.

BRASIL. LEI COMPLEMENTAR Nº 123, de 14 de dezembro de 2006. **Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 03 abr. 2018.

BRASIL. LEI Nº 9.503, DE 23 DE SETEMBRO DE 1997. **Dispõe sobre o Código de Trânsito Brasileiro**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/19503.htm. Acesso em: 04 abr. 2018.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO TRANSPORTE RODOVIÁRIO. Disponível em: <http://www.cnt.org.br/Modal/modal-rodoviario-cnt>. Acesso em: 14 out. 2017.

CARIOCA, Vicente. **Contabilidade de custos**. 2 ed. Campinas: Alínea, 2014.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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

LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: ATLAS, 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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

MEGLIORINI, Evanir. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2001.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC**: custeio baseado em atividades. São Paulo: Editora Atlas, 1995.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SANTOS, José Luiz dos. *et al.* **Fundamentos de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2006. 22 v.

SANTOS, Fernando de Almeida; VEIGA, Windsor Espenser. **Contabilidade**: com ênfase em micro, pequenas e médias empresas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Gestão de custos**. Curitiba: Ibipex, 2011.

SILVA, Raimundo Nonato Souza; LINS, Luiz dos Santos. **Gestão de custos**: contabilidade, controles e análise. 3. ed. São Paulo: ATLAS, 2014.

TEDESCO, Giovanna MegumiIshida. *et al.* Mercado de transporte rodoviário de cargas no Brasil. **Revista ANTT: artigos científicos**, Brasília, v. 3, n. II, p.1-17, nov. 2011. Disponível em: http://appweb2.antt.gov.br/revistaantt/ed5/_asp/ArtigosCientificos-MercadoDeTransporte.asp. Acesso em 12 out. 2017.

VICECONTI, Paulo Eduardo V.; NEVES, Silvério das Neves. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. 7. ed. São Paulo: Frase, 2003.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. São Paulo: Editora Atlas, 2001.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preços de venda**. São Paulo: Saraiva, 2005.

ROTINAS CONTÁBEIS E FISCAIS PARA A FAZENDA ESTADUAL: UM ESTUDO NA INDÚSTRIA CERÂMICA SANTA CATARINA

Indianara Balbinot Bento

Patrick Prates Alves

RESUMO

Este artigo discorre sobre rotinas contábeis e fiscais para a Fazenda Estadual. As informações contábeis têm por finalidade, o controle que auxilia a alta administração e verifica se a empresa está agindo de acordo com os planos traçados e suas obrigações. Tem como objetivo geral demonstrar os procedimentos rotineiros das obrigações contábeis e fiscais para a Fazenda Estadual de uma indústria cerâmica de Santa Catarina. Para alcançar o objetivo geral foram determinados os seguintes objetivos específicos: i) coletar informações e dados necessários para apresentar as rotinas das obrigações contábeis e fiscais; ii) descrever procedimentos das obrigações contábeis e fiscais; iii) relatar cálculos dos tributos das obrigações contábeis e fiscais da empresa. Empregou-se como metodologia, a pesquisa exploratória e bibliográfica. Sua natureza trata de uma pesquisa teórica e prática, tendo um estudo de caso desenvolvido. Realizou-se uma descrição dos procedimentos necessários para operar uma empresa no Lucro Real sob o

aspecto fiscal e contábil. Como resultado, atesta-se que a empresa desenvolve uma forma de rotina adequada, trazendo resultados positivos para. A gestão eficiente possibilita ganhos, diminuição de impostos, agilidade e confiabilidade no processo. Por ser um processo rotineiro acaba-se tendo mais conhecimento sobre esse controle, trazendo resultados satisfatórios. Ao final desta pesquisa, que ele possa colaborar nas práticas de ensino e aprendizagem dos cursos nas áreas de Contabilidade, para que o aluno consiga verificar de que maneira se aplicam as normas contábeis e legais no cotidiano das organizações diante das obrigações contábeis e fiscais da Fazenda.

Palavras-chave: Rotinas Contábeis. Processos. Obrigações Contábeis e Fiscais. Fazenda Estadual.

1 INTRODUÇÃO

Desde o seu surgimento, a contabilidade está se adequando ao desenvolvimento da sociedade, e buscando formas de atender a necessidade da geração de informações úteis à tomada de decisões (STAVIS, 2004).

No entanto, a alta carga tributária, está fazendo com que o profissional contábil mantenha-se atualizado para as obrigações e direitos de seus usuários. Por isso, todo profissional contábil deve responsabilizar-se em instruir seus clientes ou até mesmo sua própria empresa mediante a suas obrigações sejam elas: os valores da empresa, pagamento e receita, redução de custos e bons lucros.

Mas para que isso ocorra, é necessário que o profissional se qualifique e estude constantemente essas mudanças, de forma a manter-se dinâmico e eficaz, pois a contabilidade está sempre em transformação, deixando de ser apenas uma forma de controle burocrático da empresa para se tornar um importante parceiro da entidade, trazendo importantes informações para tomada de decisões.

Desta forma, a contabilidade tem como objetivo o controle do patrimônio, realizado por meio de lançamentos contábeis nos livros diários e razão de forma que as informações específicas da contabilidade são divulgadas por meio das: Demonstrações Contábeis: Balanço Patrimonial; Demonstração do Resultado do Exercício; Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados; Demonstração das Mutações do

Patrimônio Líquido; Demonstração dos Fluxos de Caixa e Demonstração do Valor Adicionado (SOUZA, 2016).

É nesse contexto que emerge a pergunta que esta pesquisa almeja responder: Quais os procedimentos rotineiros das obrigações contábeis e fiscais para a Fazenda Estadual de uma indústria cerâmica?

Nessa direção, o objetivo geral do trabalho é demonstrar os procedimentos rotineiros das obrigações contábeis e fiscais para a Fazenda Estadual de uma indústria cerâmica de Santa Catarina.

Sendo assim, para alcançar tal objetivo foram determinados os seguintes objetivos específicos: i) coletar informações e dados necessários para apresentar as rotinas das obrigações contábeis e fiscais; ii) descrever os procedimentos das obrigações contábeis e fiscais; iii) relatar cálculos dos tributos das obrigações contábeis e fiscais da empresa.

Não seria um comparativo tributário, mas sim, uma descrição dos procedimentos necessários para operacionalizar uma empresa no Lucro Real, sob o aspecto fiscal e contábil, demonstrar procedimentos rotineiros das obrigações contábeis e fiscais na empresa Indústria Cerâmica Santa Catarina, nome fictício para demonstração dos dados.

Segundo Pantaleão (2005) a palavra obrigação pode ser apresentada em um sentido amplo ou estrito, tem-se equivalência a qualquer tipo de dever, seja moral, social, religioso, entre outros, incluindo o dever jurídico, e a obrigação do credor exigindo e o devedor apresentando o fazer e não fazer. Nesse sentido o contador se ocupa cada vez mais na

responsabilidade da verificação da obrigação do recolhimento e pagamento da maioria dos impostos. Há profissionais da área onde os mesmos afirmam que “trabalham para o cliente e o governo”, sendo o serviço tributário e fiscal o grande tomador do tempo dos profissionais.

A pesquisa foi realizada em uma empresa referenciada com nome fictício. Essa empresa atua no ramo de indústria cerâmico e está situada no sul de Santa Catarina, possui uma filial em Santa Catarina, uma em São Paulo e um centro de distribuição em Mato Grosso. É uma empresa de porte grande que trabalha pela tributação no Lucro Real, apresentando uma boa relação comercial no exterior, principalmente nos países do Mercosul.

Vale salientar, que as informações aqui apresentadas serão tiradas somente da matriz, pois o objetivo é descrever uma rotina contábil e fiscal. Outro detalhe é que por ser uma empresa ativa com um alto faturamento, seus dados e informações serão de um mês de 30 dias contábil sendo no período do mês de agosto de 2018.

A partir dos dados coletados e por meio das demonstrações exposta nesse trabalho, é possível visualizar como funcionam a rotina de lançamentos contábeis, notas fiscais e as obrigações da contabilidade para a Fazenda e ao final observar se seu sistema de rotinas com os lançamentos e conferência de débitos créditos é eficiente para seu desenvolvimento.

A pesquisa está estruturada em cinco capítulos, sendo o primeiro composto pela introdução, onde se descreve o tema, a

pergunta de pesquisa, os objetivos e a organização da pesquisa, no segundo capítulo faz-se a definição do tema de forma a apresentar o referencial teórico, englobando: Contabilidade fiscal e tributária: legislação tributária, Obrigações Contábeis: Balanço patrimonial, livros e SPED Contábil, Obrigações fiscais e tributárias, Obrigações acessórias de empresa no Lucro Real: Obrigações acessórias mensais, Obrigações acessórias anuais, que é o suporte para o estudo, o terceiro capítulo traz considerações a respeito de métodos e técnicas de pesquisa e procedimentos de coletas e análise dos dados, para a elaboração do trabalho de conclusão de curso, no quarto tem-se a caracterização da empresa de estudo, mencionada com nome fictício e as demonstrações dos procedimentos para as obrigações contábeis e fiscais da indústria cerâmica, o quinto e último capítulo, relata os resultados dos procedimentos rotineiros feitos a partir dos dados coletados com o estudo de caso.

2 EMBASAMENTO TEÓRICO

Nesta seção tem-se o referencial teórico usado como base para a elaboração desse estudo, alguns dos conceitos teóricos relacionados à contabilidade fiscal e tributária e as obrigações contábeis e acessórias, que posteriormente serão demonstradas por meio dos procedimentos realizados na empresa em estudo.

2.1 Contabilidade fiscal e tributária

A contabilidade tributária é uma prática que faz toda a diferença dentro de qualquer empresa, conhecida também como contabilidade fiscal, ela é responsável por apurar e conciliar os tributos, permitindo assim uma melhor relação da empresa com o fisco.

De acordo com Oliveira et al. (2009), pode-se dizer que contabilidade tributária é o ramo da contabilidade, o estudo da teoria e a aplicação prática dos princípios e normas básicas da legislação tributária, sendo responsável pelo gerenciamento dos tributos.

É preciso estar sempre em dia com a legislação tributária. Isso porque as possibilidades de interpretação sobre os tributos que incidem sobre as diferentes atividades e operações das empresas são muitas e estão em constantes mudanças.

Oliveira (2013) afirmava que o direito e a contabilidade sempre caminham juntos, sendo dever dos profissionais obedecerem às normas da legislação tributária para cumprir as obrigações fiscais de maneira exata.

É importante ressaltar que a Contabilidade Tributária, vai além da organização dos tributos e tem por objetivo também estender à manutenção e viabilidade do negócio, uma vez que, se um erro for cometido na tributação, o valor dos impostos pode custar muito caro para a empresa (OSAYK, 2018).

Blatt (2001) salienta que, a contabilidade é a ciência que estuda e controla o patrimônio das entidades, onde seu objetivo

é sempre o patrimônio de uma entidade, definido como um conjunto de bens, direitos e obrigações, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como ocorre nas sociedades informais, ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza, independentemente da sua finalidade, que pode, ou não, incluir o lucro.

2.1.1 Legislação tributária

Legislação tributária é a relação das leis referentes aos tributos, atribuição de responsabilidade e cobrança de tributos no País. Ela inclui ainda a fiscalização e as penalidades para quem não cumpre a lei, tratam das obrigações relacionadas às empresas, seus quesitos e ocorrências diretas e indiretas a respeito de impostos bem como para a elaboração do balanço das empresas, que deve ser preciso e as contas contábeis devem conciliar para exatidão de faturamento e carga tributária decorrente dele (MORAES JUNIOR, 2010).

Segundo o Art. 96 do Código Tributário Nacional (CTN), a expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes (CTN, 2012).

O CTN conceitua que o tributo como toda obrigação independente da vontade do contribuinte possa exprimir em moeda corrente nacional ou por meio de indexadores, que não

constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade vinculada (OLIVEIRA et al., 2009).

Oliveira et al. (2009) enfatiza que na legislação o tributo é o gênero enquanto imposto é uma das espécies. Portanto, tributos são classificados como a abrangência de impostos, taxas, contribuições sociais, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios. Impostos são contraprestações exigidas pelo fisco sem indicação prévia sobre sua destinação, um exemplo seria o Imposto de Renda (IRPJ), onde sua competência de cobrar é do Governo Federal.

Já as Taxas estão relacionadas à prestação de algum serviço público que, sem esse pagamento, não acontece, pode-se citar como exemplo a taxa de coleta de lixo. Já as contribuições sociais são destinadas a financiar atividades do poder público especificado em lei, como é o caso da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), é destinada a custear políticas na área da saúde, aposentadoria e o desemprego. Contribuições de melhoria é um tributo cobrado pela valorização de imóveis particulares em decorrência de obras públicas realizadas. Empréstimos compulsórios são qualificados pela promessa de restituição. São cobrados em situações extraordinárias em decorrência de calamidade pública, guerras ou sua eminência (OLIVEIRA, 2009; MACHADO, 2015).

Almeida (2013) comprovava que os vinculados são caracterizados por sua cobrança, em que é exigida uma contraprestação estatal, ou seja, uma atividade específica prestada pelo Estado. Os não vinculados são cobrados sem

nenhuma contraprestação direta vinculada em benefício do contribuinte.

2.2 Obrigações contábeis

Segundo Hack (2017) com a incidência da norma tributária surge à obrigação tributária que constituía obrigações do devedor de pagar determinada quantia ao Estado, isso quando o contribuinte pratica um ato que criou o mesmo.

Abrir uma empresa, infelizmente, não se trata apenas de estar de portas abertas pronto para começar a produzir ou prestar serviços, ou seja, além da alta carga tributária, os empresários precisam se responsabilizar por uma série de “deveres” para manter-se em situação regular e evitar colocar em risco os negócios. Dentre esses deveres, destacam-se as declarações, regulamentações e rotinas que devem ser observadas, depois de se constituírem como tal, todas as pessoas Jurídicas e equiparadas, independentemente do seu enquadramento jurídico ou forma de contribuição perante o Imposto de Renda devem arcar com alguns compromissos perante a legislação e ao fisco (PAUSEN, 2011).

2.2.1 Balanço patrimonial

De acordo com Imperatore (2017) o balanço apresenta os Ativos (bens e direitos), os Passivos (exigibilidade e

obrigações) e o Patrimônio Líquido (PL), que é resultante da diferença entre o total do Ativo e Passivo.

Todas as empresas, exceto os Microempreendedores Individuais (MEI) são obrigados a apresentar o balanço patrimonial. Esse documento é um demonstrativo contábil completo de todos os bens adquiridos e as despesas pagas pela empresa. O balanço mostra a posição patrimonial e financeira da empresa e deve ser feito anualmente.

Para Dantas (2015) balanço patrimonial tem a principal finalidade da contabilidade é fornecer informações fidedignas e necessárias para conhecer a situação da posição financeira e patrimonial de uma empresa em determinada data.

2.2.2 Livros e SPED contábil

Segundo Andrade et al. (2013), a Escrituração Contábil Digital (ECD) é a parte integrante deste sistema sendo à primeira ferramenta a ser instituída nas empresas para realizar o cruzamento das informações, para reduzir falhas bem como fraudes.

Dantas (2015) diz que a ECD é a parte integrante do projeto do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e tem por objetivo a substituição da escrituração em papel pela escrituração transmitida via arquivo, ou seja, uma versão digital dos livros, como Diário, Razão, Balancetes Diários e outros.

O Livro Diário é uma das obrigações contábeis das empresas, com o Livro Razão. O primeiro serve para registrar as

operações da empresa no dia a dia e o segundo, por sua vez tem a finalidade de demonstrar a movimentação analítica das contas escrituradas no diário e constante no balanço. A boa notícia, porém, é que atualmente, tanto esses livros quanto os balancetes, balanços e fichas de lançamento podem ser enviados de forma eletrônica por meio do SPED, sendo obrigatório para empresas que tributam pelo Lucro Real.

2.3 Obrigações fiscais e tributárias

Andrade et al. (2013) caracterizam a obrigação tributária como uma relação, ou seja, de um lado uma pessoa jurídica e do outro lado uma pessoa que é obrigada a pagar certos tributos e procedimentos, em outras palavras, tem a obrigação de fazer algo em benefício do controle da fiscalização.

Para Ribeiro e Pinto (2014), uma das funções da contabilidade tributária é orientar o cálculo dos tributos incidentes nas operações de venda de mercadorias e produtos e de prestação de serviço, aplicando a alíquota adequada a cada operação.

Para Hack (2017) o estado não pode exigir esse tributo, pois, o contribuinte deve constituir o crédito tributário, assim surge à obrigação tributária fazendo com que o Estado exija tal valor.

Conforme Art.128 da CTN, sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa,

vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação (CTN, 2012).

As obrigações fiscais tributárias são: Imposto de Renda para Pessoa Física; Imposto de Renda Retido na Fonte; Escrituração Contábil Fiscal; SPED Fiscal ICMS/IPI; DCTF; Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte dentre outros. O Imposto de Renda para Pessoa Jurídica (IRPJ) é um tributo que incide diretamente sobre a arrecadação das empresas. Ele é recolhido pela Receita Federal e possui diferentes tipos de tributação sendo eles: Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado. Andrade et al. (2013) definem que o regime de apuração do IRPJ/ CSLL, deve ser sobre o lucro do período, mediante a apuração do Lucro Real, Presumido ou Arbitrado.

Já o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF ou IRF), é uma obrigação tributária principal na qual a Pessoa Jurídica (PJ) ou equiparada deve reter do beneficiário da renda o imposto correspondente de acordo com os termos estabelecidos pelo Regulamento do Imposto de Renda (POHLMANN, 2012).

A Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) independe do tipo de tributação perante o IRPJ e serve para que a fonte pagadora informe à Receita sobre a retenção e a identificação do beneficiário. Assim como em todas as outras declarações obrigatórias, o atraso ou a ausência do envio repercutem na aplicação de multas.

Segundo Ribeiro e Pinto (2014) as pessoas jurídicas sujeita a tributação do IRPJ exerçam a opção pelo pagamento

por estimativa mensal, tem a prerrogativa de redução ou suspensão dos tributos desde que levantem ou balancetes do período.

A Declaração de Débitos e Créditos Tributários (DCTF) referem-se às empresas que recolhem o Lucro Presumido e Lucro Real e tem como função informar à Receita todos os dados referentes aos valores devidos de vários tributos e contribuições federais e aqueles utilizados na sua quitação.

A Escrituração Contábil Fiscal (ECF) é um dos braços do SPED, o sistema digital que simplifica o envio, o arquivamento e a validação das obrigações tributárias. A ECF foi implantada a partir do ano de 2014 e interliga os dados contábeis e as informações fiscais relacionadas à apuração do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Por outro lado, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) possuem uma série de obrigações acessórias ao Fisco. E para que esse processo fique mais simples, criou-se o SPED Fiscal ou Escrituração Fiscal Digital (EFD). Trata-se de um arquivo digital no qual se devem registrar os documentos fiscais referentes aos demonstrativos de apuração do ICMS, IPI e outros dados relevantes (ERPFLEX, 2016).

Conforme o Brasil (2018) objetivo do SPED é promover a integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais. Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes. Tornar mais célere a identificação de ilícitos

tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização como o cruzamento de dados e auditoria eletrônica (POHLMANN, 2012).

2.4 Obrigações acessórias de empresa no lucro real

As obrigações acessórias representam um dever administrativo com a finalidade de controlar o cumprimento da obrigação tributária de exigência do tributo, oferecendo ao fisco dados para a comprovação do pagamento da obrigação principal.

2.4.1 Obrigações acessórias mensais

Segundo Ribeiro e Pinto (2014) os recolhimentos mensais são denominados de recolhimentos por estimativa, uma vez que as bases de cálculo desses tributos são estimadas.

Conforme Silva (2014) a obrigação acessória ao contrário do principal, discorre da legislação tributária e não apenas da lei, são obrigações instrumentais no interesse da fiscalização tributária.

Andrade et al. (2013) definem que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), destaca-se a frente dos demais impostos estaduais por requerer das empresas contribuintes de médio e grande porte e pode ser mais bem detalhado no Guia de Informações e Apuração do ICMS (GIA). O GIA é uma declaração de competência estadual relativa às

operações que se enquadram no regime de substituição tributária do ICMS.

ICMS Regime normal Pagamento do imposto até o 10º dia após o encerramento do período de apuração. Regime de estimativa fiscal. Documento: Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais (DARE). Base Legal: artigos 60, caput, do RICMS-SC/2001.

ICMS DIFAL - Diferencial de alíquotas - Parcela devida a Santa Catarina na operação ou prestação interestadual promovida por contribuinte catarinense com destino a consumidor não contribuinte. O pagamento será englobado no saldo devedor eventualmente resultante, para pagamento no prazo geral do 10º dia após o encerramento do período de apuração. No caso de contribuinte estabelecido e inscrito em Santa Catarina, a parte do diferencial de alíquota devido a Santa Catarina, nas operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte, será apurado mensalmente, mediante declaração na Declaração do ICMS e de Informações Econômicas e Fiscais (DIME), ou, tratando-se de contribuinte enquadrado no Simples Nacional, na Declaração Eletrônica de Substituição Tributária e Diferencial de Alíquota (DeSTDA). Base Legal: artigos 53, §§ 6º e 23, artigo 60, § 28, e 108, do RICMS-SC/2001.

ICMS Substituição tributária - Demais operações sujeitas ao regime de substituição tributária. Pagamento do imposto devido por substituição tributária até o 10º dia do período seguinte ao de apuração. Operações com lubrificantes, cerveja, refrigerante, cimento, sorvete, veículos automotores etc.

Base Legal: artigo 60, § 29, do Anexo 3, e artigos 16 e 17 do RICMS-SC/2001.

Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS por substituição tributária – (GIA ST), enviado pelo contribuinte substituto estabelecido em outra UF, à Secretaria de Estado da Fazenda, via internet, da GIA-ST, em arquivo eletrônico, de acordo com as especificações técnicas estabelecidas em portaria do Secretário da Fazenda, com os dados do livro Registro de Apuração do ICMS, até o 10º dia do mês seguinte ao de apuração do imposto, referentes ao mês anterior. Base Legal: artigo 37, II, Anexo 3, do RICMS-SC/2001 e, Portaria SEF nº 222/2010.

Demonstrativo de Créditos Informados Previamente (DCIP) é a obrigação acessória, feita por meio eletrônico, por meio da qual o contribuinte informa previamente à apropriação na DIME, as informações detalhadas das rubricas denominadas “outros créditos”. Deverão ser informados nessa declaração: Os créditos presumidos previstos na legislação, os demais créditos não passíveis de escrituração direta no Livro Registro de Entradas de Mercadorias (Outros créditos), os créditos por aquisição de mercadorias de empresas optantes pelo Simples Nacional, os estornos de débitos do imposto, os créditos de contribuição ou aplicação em fundos. Obrigação do âmbito da legislação do Estado de Santa Catarina.

Ainda sobre outros impostos destaca-se, por exemplo, a Escrituração Contábil Digital (EFD ICMS/IPI); Declaração de Débitos Tributários Federais (DCTF), dentre outros.

O EFD ICMS/IPI, trata-se de uma obrigação acessória estadual que compõe o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e substitui a escrituração dos seguintes livros em papel: Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Inventário, Registro de Apuração do IPI, Registro de Apuração do ICMS, Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP e o de Controle de Produção e Estoque (este a partir de janeiro/2017, conforme Ajuste SINIEF 13/2015).

Já o DCTF, refere-se a uma declaração de competência da União, que contém informações relacionadas aos impostos federais, tais como IRPJ, IRRF, IPI, CSLL e outros.

O EFD Contribuições, que é uma obrigação federal que compõe o SPED, a ser enviada pelas empresas na escrituração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos regimes de apuração não cumulativo e/ou cumulativo, bem como para a escrituração digital da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, incidente nos setores de comércio, serviços e indústrias, no aferimento de receitas referentes aos CNAE, atividades, serviços e produtos (NCM) nela relacionados.

O Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (SEFIP/GFIP), declaração enviada por meio magnético, que contém informações trabalhistas, previdenciárias e relativas ao FGTS, obrigatória a todas as empresas, mesmo que ela não tenha funcionário registrado.

E o Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED), declaração eletrônica para informar admissões e demissões de empregados registrados sob o regime da CLT

(Consolidação das Leis do Trabalho). É utilizada, ainda, pelo Programa de Seguro-Desemprego, para conferir os dados referentes aos vínculos trabalhistas, além de outros programas sociais (CLAUDIO, 2017).

2.4.2 Obrigações acessórias anuais

Ribeiro e Pinto (2014) definem que as obrigações acessórias anuais, referem-se a uma forma de tributação em que a pessoa jurídica deverá apurar o lucro em 31 de dezembro de cada ano calendário. Hack (2017) ainda destaca que as obrigações acessórias são deveres do contribuinte necessária à fiscalização e ao controle dos tributos, como preenchimento de guias e de declarações e a correta escrituração contábil.

Um exemplo de escrituração contábil é a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Escrituração Contábil Fiscal (ECF). A ECD é uma obrigação federal que compõe o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED e que tem por objetivo a substituição da escrituração via papel pela escrituração transmitida por via digital dos seguintes livros:

- I. Livro Diário e seus auxiliares se houver;
- II. Livro Razão e seus auxiliares se houver;
- III. Livro Balancetes Diários Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

Já a ECF, é uma declaração de competência federal que substituiu a Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) a partir do ano-calendário 2014. Tal declaração visa informar todas as operações que influenciem a composição da base de cálculo e o valor devido do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Tem-se ainda a Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF); – Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) e a Relação Anual de Informações Sociais (RAIS).

A DIRF tem como objetivo informar à Secretaria da Receita Federal do Brasil sobre as retenções de impostos efetuadas nos pagamentos e recebimentos realizados pela empresa além de informar o valor do Imposto de Renda e/ou Contribuições na fonte, rendimentos pagos ou que foram creditados para seus beneficiários; residentes ou domiciliados no exterior o pagamento de crédito, entrega, emprego ou remessa, mesmo que não haja retenção do imposto, incluindo os casos de alíquota zero ou isenções.

A RAIS permite que o governo possa controlar as atividades trabalhistas no País, bem como identificar o trabalhador com direito ao abono salarial PIS/PASEP, dentre outros e a DIRPF, serve para analisar a obrigatoriedade de envio da declaração de imposto de renda de pessoa física do ano para verificar se os sócios da empresa se enquadram nela. Caso se enquadre a declaração de imposto de renda pessoal dos sócios também deve ser realizada.

3 MÉTODOS E TÉCNICAS DA PESQUISA

Essa seção trata dos métodos e técnicas de pesquisa considerando o enquadramento metodológico e os procedimentos de coleta e análise dos dados.

3.1 Enquadramento metodológico

Quanto à natureza do objetivo a pesquisa é exploratória, pois gera conhecimento sobre a contabilidade fiscal e tributária a partir de um estudo de caso na empresa de nome fictício Cerâmica Santa Catarina. Segundo Andrade (1993), a pesquisa exploratória tem a função de oferecer maiores informações sobre o assunto pesquisado, facilitando o entendimento, fixando os objetivos e construindo hipóteses.

No que se refere à natureza do artigo trata-se e uma pesquisa teórica e prática. Teórico por ter um embasamento que combinam estudos e conceitos baseado em livros e artigos científicos. Segundo Mezzaroba e Monteiro (2003) o estudo teórico exige uma bibliografia capaz de aproximar os problemas, estando assim à abordagem do problema dependente de revisão bibliográfica. Prática, pois investiga em profundidade um único objetivo de estudo a empresa concedente do estágio.

A lógica da pesquisa é dedutiva, pois observa situações da empresa para relatar como é no dia a dia. Conforme Gil (1999) tem objetivo de aplicar conteúdo das premissas com

análise do geral para o particular para poder chegar a uma conclusão.

A coleta se dá a partir dos dados secundários coleta de informações em documentos e relatórios da empresa. Conforme Mattar (1999) são dados coletados com propósito de atender as necessidades da pesquisa em andamento, possui importantes informações, se bem utilizadas pode virar instrumento para tomada de decisões.

Quanto à abordagem da pesquisa ela é qualitativa seu resultado é sobre percepções da empresa. Para Raupp e Beuren (2004) na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. Faz-se uma análise mais detalhada do fato em estudo, avaliando suas características minuciosamente, sem a utilização de dados estatísticos.

Em relação ao resultado se caracteriza a uma pesquisa aplicada, pois é um estudo de caso, de acordo com os procedimentos técnicos. Gil (2002), afirma que se tem um estudo de caso quando envolve o estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que se permita o seu amplo e detalhado conhecimento.

Pesquisa bibliográfica documental e estudo de caso conforme Silva (2010) é uma pesquisa que explica e discute um tema ou problema com base nas referências teóricas e publicadas em livros, revistas, etc., é um excelente meio de formação científica quando realizada independente.

Em seguida buscaram-se os dados e relatórios de procedimentos dos lançamentos na empresa de estudo, com o intuito de gerar uma rotina no período para relatar.

3.2 Procedimentos de coleta e análise dos dados

Os procedimentos para essa pesquisa iniciaram-se com a busca de fundamentação teórica para conduzir o processo, combinar métodos como, entrevistas, pesquisas em arquivos e relatos verbais, assim permitindo uma análise bibliográfica de autores que proporcionaram um melhor entendimento do assunto abordado. Posteriormente foram empregadas as técnicas de conversas informais (entrevistas não estruturadas) com os gestores e ou responsáveis pelos setores estudados da entidade, além de uma análise documental nos controles internos e lançamentos da contabilidade da empresa com a intenção de conhecer a situação vigente estudada quanto aos dados necessários para efetuar o estudo pretendido.

Em seguida, iniciou-se a coleta dos dados necessários sobre execução do trabalho em documentos obtidos nos controles existentes, relatórios e lançamentos além de outras informações mais específicas repassadas pelos entrevistados.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção serão apresentadas as características da empresa Indústria Cerâmica Santa Catarina de nome fictício, os

elementos de identificação da empresa, e seus componentes, as delimitações internas e externas da empresa, no território onde se situa.

4.1 Caracterização do objeto de estudo¹

A Indústria Cerâmica avaliada neste trabalho atua no ramo de fabricação de telhas e piso cerâmicos, fica localizado no Estado de Santa Catarina na Região Sul, próximo às margens da BR 101, foi constituído em 1973, por três sócios. Ela está no mercado desde a década de 70 e vem construindo ao longo dos anos uma história de sucesso. Hoje conta com três unidades industriais e um centro de distribuição, onde são produzidos anualmente mais de 5.000.000m² de pisos e mais de 3.000.000m² de telhas.

Estas três décadas de constantes pesquisas e investimentos em tecnologia fizeram com que os pisos e telhas produzidos atingissem os mais altos padrões de beleza e qualidade. Com profissionais gabaritados, vem em contínua expansão a novos mercados, cobrindo hoje todo o território nacional e chegando a mais de 50 países. Foi uma das primeiras empresas no Brasil a produzir telhas esmaltadas em sistema de forno contínuo, sendo a 1^a telha de argila do Brasil a obter certificação nos Estados Unidos para comercialização (NOA –

¹Os dados sobre o objeto de estudo foram colhidos através do site da empresa e de informações apresentadas por alguns de seus colaboradores.

Miami-Daúde Building Code Compliance Office), certificação referente a produto apto para venda nos Estados Unidos. É ainda a 1ª das Américas e Europa a desenvolver e produzir telhas semi-grés pelo processo de Revestimento Cerâmico, produto fabricado no mesmo processo de piso cerâmico.

O grupo vem desenvolvendo soluções para cobertura e revestimento de forma ímpar e elegante, respeitando sempre o meio ambiente com sua política ambiental. A sua base dos revestimentos é produzida com misturas selecionadas de argilitos (que são a recomposição do pó da pedra), buscando suas características originais e resistência necessária ao produto.

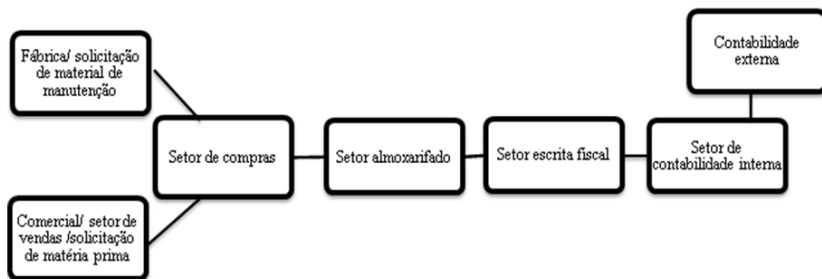
Sua matriz conta com 12 setores e 378 colaboradores, e vem buscando aperfeiçoamento para se adequar a necessidade do mercado, nessa busca organiza a sua gestão em setores, dividindo em: comercial, financeiro, escrita fiscal e contabilidade interna, recurso humanos (RH), Serviço de atendimento ao cliente (SAC), Tecnologia da informação (TI), almoxarifado, compras, expedição, moagem (massa), mecânica e laboratório. Seus principais clientes são os comércios de materiais de construção e construtoras, são atendidos pelos representantes da empresa. Seus principais fornecedores são os de matéria-prima, embalagem e manutenção das máquinas da produção.

Possui contabilidade terceirizada situada no Estado do Rio Grande do Sul. Hoje, a maior parte do fechamento contábil e fiscal da indústria é feita no setor de contabilidade interna, sendo executado por funcionários da empresa.

4.2 Análise e discussão dos resultados

As próximas seções demonstram os passos seguidos para efetuar a análise que esta pesquisa almeja realizar, conforme fluxograma, figura 1, serão apresentados os setores que se envolvem com o procedimento das obrigações contábeis e fiscais.

Figura 1- Fluxograma dos setores envolvidos nas obrigações contábeis e fiscais.



Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

4.2.1 Procedimentos do controle das compras

Quanto ao procedimento das obrigações contábeis e fiscais da indústria estudada, começa-se a levantar os dados necessários dos procedimentos até suas obrigações, iniciando pelo setor de compras.

O procedimento da compra de matéria-prima começa pelas vendas e agendamentos do comercial (setor de vendas),

são feitas as solicitações para o setor compras junto com um relatório dos itens vendidos, e a programação de entrega. É direcionado para o setor de massa (argila bruta) e setor de laboratório, para ser feita a compra dos itens necessários para a fabricação dos produtos, sem restrição de valor para a compra. Após chegar a mercadoria é feito a distribuição do material à produção por meio de um per cento de rateio, cálculo que é levando em conta cada tipo de produto que vendido, conforme mostra a tabela 1.

Tabela 1- Rateio de distribuição de matéria-prima.

RATEIO MATÉRIA-PRIMA	
PRODUTO	%
Piso	75,00%
Telha Premier	10,00%
Telha Wave	15,00%
TOTAL	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

Para a compra de materiais em geral, é feito uma média dos três (3) últimos anos onde é estipulado um valor máximo para as compras desses materiais, sendo distribuídas nesse valor as proporções devidas para cada setor conforme tabela 2.

Cada responsável pelo seu serviço ou setor solicita por meio da requisição de compra, os produtos e quantidades necessários, pelo computador e programa disponibilizado na

fábrica ele encaminha para seu supervisor onde será verificada a real necessidade desse material para liberar e encaminhar ao departamento de compras.

Logo, no departamento de compras o responsável juntará todas as requisições encaminhadas e autorizadas pelos supervisores dos departamentos, e encaminhará a cotação para seus determinados fornecedores, com o retorno dos valores e prazos, se faz a análise das propostas, as que ficarem de acordo com o esperado, em imediato é fechado com o fornecedor e feita a Ordem de compra (OC), que é encaminhada para o fornecedor providenciar a entrega do produto para a empresa. Esse procedimento é semanal, para evitar transtorno e compras desnecessárias e de valores altos.

A embalagem também é comprada por meio de uma base de rateio, porém ela é feita conforme a necessidade da venda e entrega dos produtos, caso tenha produtos novos na linha, seu rateio é recalculado e levando em conta o novo tamanho e peso.

Tabela 2 - Rateio de compras para empresa em geral.

RATEIO PARA COMPRAS FABRICA EM GERAL	
SETOR	% POR SETOR
Manutenção Almoarifado	2,70%
Manutenção Administrativa	1,00%
Manutenção Informática	1,30%
Equipamentos de proteção – EPI	1,70%
Manutenção Estamparia	40,60%
Manutenção Prensas	10,50%
Manutenção Moagem	12,30%
Manutenção Forno	0,70%
Construção Civil	0,60%
Manutenção Linha	12,00%
Manutenção Elétrica	2,00%
Manutenção Escolha/Compressores	3,50%
Manutenção do Secador	2,50%
Manutenção do Gerador	8,50%
Expedição	0,10%
TOTAL	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

O recebimento destes produtos é de responsabilidade do almoarifado é feita a conferência das notas fiscais com o produto que está sendo recebido, organizando-os em uma área de espera, ele não pode ser guardado em seu armazenamento devido, com exceção da matéria-prima que no ato da conferência já é armazenado no local para que ocorra a produção da peça.

Perante a aprovação do almoarifado a nota fiscal é encaminhada para setor de escrita fiscal, onde acontece o lançamento da mesma, em até no máximo 24 horas após o conhecimento da nota fiscal pelo setor da escrita. Em seguida o almoarifado faz a conferência dos produtos no estoque e o armazenamento adequado, cada item tem seu código de produto

e de localização, assim facilitando o inventário do setor que é feito mensal para ter um controle de estoque mais eficiente.

Para a retirada de peças do setor de almoxarifado o funcionário tem que fazer uma requisição de material, mesmo procedimento de requisição de compra, e com essa requisição o setor de almoxarifado entrega o produto e faz a baixa no estoque. Caso essa baixa atingir o estoque mínimo, automaticamente o sistema gera a requisição de compra, tendo ela que passar pelos mesmos procedimentos já citados anteriormente.

4.2.2 Procedimentos setor escrita fiscal

No setor de escrita fiscal as notas são lançadas no sistema sendo levado em conta o tipo de mercadoria e fornecedor, lançado cada um no seu tipo de nota adequado para sua contabilização sair corretamente e seus impostos irem para sua conta devida, e escrita fiscal. As notas devem ser lançadas no sistema da empresa conforme a legislação de Santa Catarina à empresa de indústria cerâmica de Lucro Real, tendo aproveitamento de créditos permitidos conforme a legislação observa-se na figura 2, figura 3 e figura 4.

As notas de matéria-prima, embalagem e material para revenda geram direito a crédito de ICMS, PIS, COFINS e IPI, já as notas e produtos de manutenção que são importantes para a produção, gera o direito a crédito de ICMS, PIS COFINS, sendo que as notas que vem com substituição retida anteriormente com

CFOP final 402,403 ou 404 não permite o aproveitamento de crédito, a não ser que esses produtos de manutenção sejam lubrificantes para máquinas e ou fazem parte de um projeto que esteja sendo desenvolvido na empresa.

A nota de produtos de manutenções de máquinas, materiais elétricos que não fazem parte dos maquinários importantes da produção da fábrica, permite o aproveitamento de PIS e COFINS, e os produtos de materiais auxiliares que são usados na produção que tem contado direto com o produto, e com o tempo se desgasta, gera o crédito de ICMS, IPI, PIS e COFINS.

Os produtos para consumo, como uniformes e ou peças que são usadas para diversas partes da empresa, para serviços gerais, não gera direito a crédito nenhum, como as notas de serviços que também não permite o aproveitamento de crédito a não ser aqueles que fazem parte de manutenção importante, podendo aproveitar crédito de PIS e COFINS.

Observando que nas notas de serviços em determinadas prestações vem destaque de imposto, como o ISS, INSS, CRF e IRRF, que devem ser destacadas e descontadas pelo fornecedor, pois é de obrigações do tomador o recolhimento desse determinado imposto, sendo pago em guia gerada pela empresa conforme data do município e ou o dia 20 do mês subsequente.

Figura 2 - Lançamento nota fiscal compra de material de uso e consumo.

RELATÓRIO DE LANÇAMENTOS CONTÁBEIS							
							Emissão: 24/09/2018 11:46:24
							Folha: 1
CFC/CPV		Contribuinte				Período	
		CERÂMICA SANTA CATARINA				01/08/2018 a 31/08/2018	
Grupo	Chave	Filial	Data	Débito	Crédito	Histórico / Complemento	Valor
2401757	397821	0 - Matriz	07/08/2018	53 - MAT DE CONSUMO	46148 - DELUPO COM DE FERRAMENTAS E MAQUINAS LTDA	VI CONF NOTA FISCAL Nº 191276 - DELUPO COM DE FERRAMENTAS E MAQUINAS LTDA	812,10
Totais	Registros:	1		812,10	812,10	Geral:	812,10

Fonte: Cerâmica Santa Catarina, 2018.

Figura 3 - Lançamento nota fiscal de materiais de manutenção, com PIS e COFINS.

RELATÓRIO DE LANÇAMENTOS CONTÁBEIS							
							Emissão: 24/09/2018 11:51:10
							Folha: 1
CFC/CPV		Contribuinte				Período	
		CERÂMICA SANTA CATARINA				01/08/2018 a 31/08/2018	
Grupo	Chave	Filial	Data	Débito	Crédito	Histórico / Complemento	Valor
2427766	4004109	0 - Matriz	21/08/2018	300 - MAQUINAS E EQUIPAMENTOS	78598 - ELETROPOLL ELETRODUTOS METALICOS LTDA	VI CONF FATURA Nº 66886 - ELETROPOLL ELETRODUTOS METALICOS LTDA	167,63
2427766	4004110	0 - Matriz	21/08/2018	3926 - CREDITO DE PIS	208 - (-) CREDITO PIS NAO CUMULATIVO	VI. PROV PIS REF 66886 - ELETROPOLL ELETRODUTOS METALICOS LTDA	2,77
2427766	4004111	0 - Matriz	21/08/2018	3925 - CREDITO DE COFINS	209 - (-) CREDITO COFINS NAO CUMULATIVO	VI. PROV COFINS REF 66886 - ELETROPOLL ELETRODUTOS METALICOS LTDA	12,74
2432264	4012226	0 - Matriz	24/08/2018	78598 - ELETROPOLL ELETRODUTOS METALICOS LTDA	7 - BANCO DO BRASIL	VI. N/ PAGTO CONF DUPLICATA Nº 66886/1 - ELETROPOLL ELETRODUTOS METALICOS LTDA	167,63
Totais	Registros:	4		350,77	350,77	Geral:	350,77

Fonte: Cerâmica Santa Catarina, 2018.

Figura 4 - Lançamento nota fiscal de materiais auxiliares, ICMS, IPI, PIS E COFINS.

RELATÓRIO DE LANÇAMENTOS CONTÁBEIS							
Contribuinte CERÂMICA SANTA CATARINA							Emissão: 24/08/2018 11:52:23 Folha: 1
CFC/Nº						Período 01/08/2018 a 31/08/2018	
Grupo	Chave	Filial	Data	Débito	Crédito	Histórico / Complemento	Valor
2437054	4018215	0 - Matriz	29/08/2018	67115 - MATERIAIS AUXILIARES	7035 - SRS DO BRASIL COMERCIAL LTDA	VL CONF NOTA FISCAL Nº 10197 - SRS DO BRASIL COMERCIAL LTDA	11.644,62
2437054	4018216	0 - Matriz	29/08/2018	28 - ICMS A RECLIPERAR	67115 - MATERIAIS AUXILIARES	VL ICMS NOTA FISCAL Nº 10197 - SRS DO BRASIL COMERCIAL LTDA	1.885,32
2437054	4018217	0 - Matriz	29/08/2018	27 - IPI A RECLIPERAR	67115 - MATERIAIS AUXILIARES	VL IPI NOTA FISCAL Nº 10197 - SRS DO BRASIL COMERCIAL LTDA	554,52
2437054	4018218	0 - Matriz	29/08/2018	3926 - CREDITO DE PIS	208 - (-) CREDITO PIS NAO CUMULATIVO	VL PROV PIS REF 10197 - SRS DO BRASIL COMERCIAL LTDA	183,00
2437054	4018219	0 - Matriz	29/08/2018	3925 - CREDITO DE COFINS	209 - (-) CREDITO COFINS NAO CUMULATIVO	VL PROV COFINS REF 10197 - SRS DO BRASIL COMERCIAL LTDA	842,85
Totais	Registros:		5	15.110,31	15.110,31	Geral:	15.110,31

Fonte: Cerâmica Santa Catarina, 2018.

4.2.3 Procedimentos setor contabilidade interna

A empresa possui uma contabilidade interna onde é feita a conferência de todas as notas de entradas e saídas da empresa, e adiantamento dos lançamentos das suas obrigações de direitos fiscais.

4.2.3.1 Conferência das notas de entradas

As notas passam pelo setor de contabilidade após o setor da escrita fiscal, onde a contabilidade interna da empresa tem a função de conferir e apurar os impostos todo final de mês, quando chegam ao setor de contabilidade as notas são conferidas uma a uma para ver se sua contabilização esta de

acordo com o produto e se realmente foi para conta contábil certa.

Nessa conferência é visto também se os impostos foram aproveitados devidamente como mostra tabela 3, e se contabilizaram corretamente, para na apuração dos impostos e declarações não aconteçam erros, e assim evitar futuras notificações. Esse procedimento auxilia no resultado das obrigações ao final do exercício, sendo ele feito por meio de sistema operacional.

Tabela 3- Lançamentos de notas de entradas- créditos ICMS e IPI.

Notas de Entradas de Fornecedores por CFOP Agosto -2018		CFOP
Compra para industrialização	R\$ 3.190.420,32	1.101+2.101
Devolução de venda de produção do estabelecimento	R\$ 1.721,94	1.201+2.201
Devolução de venda de produção do estabelecimento/sujeito ao regime de ST	R\$ 53.985,87	1.410+2.410
Aquisição de serviço de comunicação por estabelecimento industrial	R\$ 7.478,91	1.302+ 2.302
Continuação...		Continua...
Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial	R\$ 413.744,33	1.352+2.352
Compra de combustível/lubrificante por consumidor/usuário final	R\$2.589.507,33	1.653+2.653
Entrada de amostra grátis	R\$ 3.234,77	1.911+2.911
Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada	R\$ 251.951,81	1.949+2.949
TOTAL FATURAMENTO COMPRA COM CRÉDITO	R\$6.512.045,28	
ICMS-Faturamento compras	R\$ 800.687,49	
IPI- Faturamento compras	R\$ 68.945,21	

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

Na contabilidade é conferida e lançada as notas de devoluções de venda para fins de controle e aproveitamentos de créditos já pagos e destacados, posteriormente sua contabilização e ajuste de financeiro são arrumados, para não dar procedência a notas devolvidas e ou estornadas, conforme

demonstrado na tabela 4, sendo que as notas de devoluções que destacam ICMS-ST de clientes de SC, seus créditos são por meio de DCIP, gerada pela contabilidade contratada como demonstra figura 5.

Tabela 4 - Notas de devoluções e ou estorno de venda, para recuperar impostos.

DEVOLUÇÕES NOTAS 08-2018								
Nº Nota Fiscal	Valor NF	ICMS	ICMS-ST RS	ICMS-ST SC	ICMS-ST PR	ICMS-ST MG	DIFAL-SC	DIFAL-PR
298.507	R\$ 16.600,50	R\$ 1.734,48	R\$ 2.146,50					
299.990	R\$ 21.893,30							
1.671	R\$ 494,66	R\$ 51,17				R\$ 68,26		
16	R\$ 709,69	R\$ 83,99		R\$ 9,82				
299.369	R\$ 8.723,17	R\$ 999,98		R\$ 389,99				
300.162	R\$ 183,40	R\$ 21,02		R\$ 8,20				
300.169	R\$ 636,66	R\$ 76,40					R\$ 7,64	R\$ 30,56
302.012	R\$ 420,48	R\$ 50,46						
302.014	R\$ 62,44		R\$ 62,44					
14.319	R\$ 917,28	R\$ 64,21						
782	R\$ 178,77	R\$ 21,16						
783	R\$ 169,45	R\$ 20,05						
300.692	R\$ 168,00	R\$ 11,76						
17	R\$ 788,97	R\$ 93,37		R\$ 10,92				
12.412	R\$ 720,36	R\$ 75,27	R\$ 93,14					
315.721	R\$ 195,33	R\$ 21,50			R\$ 16,13			
20.762.059	R\$ 850,52	R\$ 88,86	R\$ 109,98					
20.763.278	R\$ 3.189,44	R\$ 333,25	R\$ 412,40					
300.206	R\$ 19.424,45	R\$ 2.226,72		R\$ 868,43				
301.850	R\$ 1.336,68	R\$ 139,69	R\$ 172,80					
TOTAL	R\$ 77.663,55	R\$ 6.113,34	R\$ 2.997,26	R\$ 1.287,36	R\$ 16,13	R\$ 68,26	R\$ 7,64	R\$ 30,56

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

Figura 5 - DCIP de notas de devolução de clientes de SC com substituição tributária.

AUTORIZAÇÃO DE UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO - DCIP			
Nº 181060018387372			
Data de Solicitação :	06/09/2018		
Período de referência:	08/2018		
Tipo de Crédito:	6 - CRÉDITO IMPOSTO RETIDO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA		
Situação:	1 - Ativa		
Utilizado na DIME:	1 - Não utilizada		
Usuário emissor:	DADOS DO CONTADOR		
I - EMITENTE			
Inscrição:			
CNPJ/CPF:			
Razão Social:	CERÂMICA SANTA CATARINA		
Município:			
II - CARACTERÍSTICAS DO CRÉDITO			
Descrição	Nº S@T	Valor	Ação
13 - CRÉDITO PELO SUBSTITUTO DO IMPOSTO RETIDO CONSIGNADO EM NOTA FISCAL DE DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS - AN. 3, ART. 23	0	1.287,36	
Total	-	1.287,36	

Fonte: Cerâmica Santa Catarina, 2018.

São separadas as notas de imobilizado, bens necessários à manutenção das atividades da empresa, caracterizados por apresentar-se na forma tangível, faz o lançamento da ficha CIAP para ter o aproveitamento de crédito, e todo final de mês é lançado sua depreciação acumulada e provisões para perdas por redução ao valor recuperável. Às compras de produtos feitas fora do Estado geram um cálculo de diferencial de alíquota, onde seu valor é debitado no mês de aquisição e seu crédito lançado em 48 vezes, notas demonstradas conforme apresentadas na tabela 5.

Tabela 5 - Notas de compras de imobilizado, para gerar ficha CIAP.

Tabela 5 - Notas de compras de imobilizado, para gerar ficha CIAP.			
NOTAS IMOBILIZADO 08-2018			
Fornecedor/Estado	Nº Nota Fiscal	Valor NF	ICMS
Andréa Ghisi / SP	98	R\$ 6.486,00	R\$ 189,40
Metal. Dilkin / SC	138	R\$ 21.000,00	R\$ 331,80
Metal. Tecmega /SC	111	R\$ 26.000,00	R\$ 325,00
CTS Silva/SC	14.031	R\$ 68.500,00	R\$ 6.028,55
Comercial Elétrica. DW/ PR	680.742	R\$ 28.900,00	R\$ 1.156,00
Ize Brasil / SC	21.399	R\$ 74.541,10	R\$ 2.981,64
Ize Brasil / SC	21.849	R\$ 16.798,15	R\$ 671,93
Ize Brasil / SC	21.950	R\$ 100.594,63	R\$ 4.023,79
CTS Silva/SC	14.141	R\$ 68.500,00	R\$ 6.028,55
CTS Silva/SC	14.212	R\$ 68.500,00	R\$ 6.028,55
Izametel / SC	1.224	R\$ 26.509,70	R\$ 797,94
Metal. Tecmega /SC	115	R\$ 5.390,00	R\$ 67,37
RG Máquinas Com./SP	2.605	R\$ 78.000,00	R\$ 2.636,40
Usiminas / PR	6.179	R\$ 106.222,83	R\$ 12.139,75
Usiminas / PR	412.966	R\$ 163.191,68	R\$ 18.650,48
Eleto-Jo Mat. / SC	18.923	R\$ 35.500,00	R\$ 6.035,00
Refricril Distribuidora. / SC	120.814	R\$ 5.800,00	R\$ 986,00
CTS Silva/SC	14.431	R\$ 68.500,00	R\$ 6.028,55
Usiminas / SP	413.275	R\$ 102.309,35	R\$ 11.692,50
Usiminas / SP	413.370	R\$ 32.300,78	R\$ 3.725,80
Total Moldes / SC	281	R\$ 57.800,00	R\$ 1.577,94
Eco Criciúma/ SC	5.544	R\$ 5.187,38	R\$ 881,86
TOTAL		R\$ 1.166.531,60	R\$ 92.984,80

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

As compras da empresa feita de fornecedores de SC do simples nacional, que produzem seus próprios produtos de ramo da matéria-prima, embalagem e mercadoria para revenda que destacada em sua nota fiscal o CFOP 5101, pode-se creditar do ICMS na alíquota de 7% sendo aproveitada por meio do lançamento da DCIP. Notas dos fornecedores demonstradas na tabela 6 são enviadas cópias a contabilidade contratada para

gerar as DCIPs conforme mostra a figura 6 pode-se observar uma DCIP já gerada.

Tabela 6 - Notas de fornecedores do simples nacional de SC.

NOTAS DO SIMPLES NACIONAL PARA DCIP		
FORNECEDOR	Valor NF	ICMS
Embale Acessórios	R\$ 7.644,00	R\$ 535,08
Joelson Manoel	R\$ 11.708,75	R\$ 819,60
Luiza da Silva	R\$ 4.500,00	R\$ 315,00
Madeiraira NF	R\$ 103.467,00	R\$ 7.242,69
Eduardo May	R\$ 23.025,60	R\$ 1.611,77
Gelasio Santana	R\$ 12.096,00	R\$ 846,72
Propeq Prod.	R\$ 86.880,00	R\$ 6.081,60
Giani Conceição	R\$ 7.557,44	R\$ 529,02
Serraria Parobé	R\$ 4.200,00	R\$ 294,00
Camila Magagnin	R\$ 18.900,00	R\$ 1.323,00
Madeiraira J.A.	R\$ 7.251,00	R\$ 507,57
Bruna Extração	R\$ 55.942,08	R\$ 3.915,94
Gráfica e Editora Gonçalves	R\$ 450,00	R\$ 31,50
Madeplay Ind.	R\$ 13.500,00	R\$ 945,00
Mastergoma	R\$ 5.500,00	R\$ 385,00
Total	R\$ 362.621,87	R\$ 25.383,49

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

Figura 6 - DCIP de notas compradas de fornecedores do simples nacional de SC.

AUTORIZAÇÃO DE UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO - DCIP									
Nº 181060018367185									
Data de Solicitação :		06/09/2018							
Período de referência:		08/2018							
Tipo de Crédito:		1 - CRÉDITO DAS AQUISIÇÕES DO SIMPLES NACIONAL							
Situação:		1 - Ativa							
Utilizado na DIME:		1 - Não utilizada							
Usuário emiteente:		DADOS DO CONTADOR							
I - EMITENTE									
Inscrição:									
CNPJ/CPF:									
Razão Social:		CERÂMICA SANTA CATARINA							
Município:									
II - CARACTERÍSTICAS DO CRÉDITO									
CNPJ	UF	Nº Nota Fiscal	Série	Data de emissão	CFOP	Alíquota	Valor total	BC	Valor crédito
01126759000188	SC	4104	1	13/08/2018	5101	0,00	4.500,00	4.500,00	315,00
07059849000180	SC	5649	2	10/07/2018	5101	0,00	4.565,25	4.565,25	319,56
07059849000180	SC	5662	2	20/07/2018	5101	0,00	4.931,00	4.931,00	345,17
09400863000120	SC	463	1	30/07/2018	5101	0,00	7.098,00	7.098,00	496,86
09400863000120	SC	469	1	08/08/2018	5101	0,00	7.084,00	7.084,00	495,88
14334816000166	SC	513	1	03/08/2018	5101	0,00	4.600,20	4.600,20	322,01
14334816000166	SC	519	1	22/08/2018	5101	0,00	4.612,50	4.612,50	322,87
17021740000107	SC	251	1	03/08/2018	5101	0,00	4.500,00	4.500,00	315,00
26941932000122	SC	340	1	01/08/2018	5101	0,00	7.644,00	7.644,00	535,08
30451070000127	SC	62	1	13/08/2018	5101	0,00	450,00	450,00	31,50
Total	-	-	-	-	-	-	-	-	3.498,93

Fonte: Cerâmica Santa Catarina, 2018.

As notas de energia elétrica que são de uso para a produção, permitem aproveitamento de ICMS por meio de DCIP conforme figura 7, no caso da empresa de estudo aproveita 99,78 %. Havendo laudo, o crédito tanto do ICMS normal, quanto do ICMS ST será apropriado por meio de DCIP nº 17 da lista de Outros Créditos. A DCIP será lançada no Quadro 09, item 75 e no Quadro 46 da DIME. Base Legal:

Portaria SEF 153/2012; RICMS-SC/01, Art. 82, parágrafo único, inciso II, Anexo 3, art. 22 e Anexo 5, Art. 170-A.

Figura 7 - DCIP referente nota de energia elétrica.

AUTORIZAÇÃO DE UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO - DCIP			
Nº 181060018383113			
Data de Solicitação :	06/09/2018		
Período de referência:	08/2018		
Tipo de Crédito:	2 - DETALHAMENTO DE OUTROS CRÉDITOS		
Situação:	1 - Ativa		
Utilizado na DIME:	1 - Não utilizada		
Usuário emitente:	DADOS DO CONTADOR		
I - EMITENTE			
Inscrição:			
CNPJ/CPF:			
Razão Social:	CERÂMICA SANTA CATARINA		
Município:			
II - CARACTERÍSTICAS DO CRÉDITO			
Descrição	Nº S@T	Valor	Ação
17 - CRÉDITO PROPORCIONAL DE ICMS PRÓPRIO OU RETIDO DA ENERGIA ELÉTRICA COM BASE EM LAUDO TÉCNICO	0	237.277,32	
Total	-	237.277,32	

Fonte: Cerâmica Santa Catarina, 2018.

É enviado ao contador relatório de todas as notas de compra e vendas do produto argamassa e passarinheira (produto revendido pela empresa). Por se tratar de um produto de incidência substituição tributária paga anteriormente, a empresa pode se creditar de um valor calculado por meio de sua compra e venda cálculo feito pelo contador contratado, onde é feito pela quantidade vendida para outros Estados, multiplicado pelo valor do ICMS ST por item que vem na nota fiscal de compra do mesmo mês de referência, assim é encaminhado para a empresa

o valor para lançar na apuração por meio de DCIP, conforme figura 8.

Figura 8 - Crédito referente à entrada e saída de produto argamassa e passarinheira.

AUTORIZAÇÃO DE UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO - DCIP			
Nº 181060018780201			
Data de Solicitação :	10/09/2018		
Período de referência:	08/2018		
Tipo de Crédito:	2 - DETALHAMENTO DE OUTROS CRÉDITOS		
Situação:	1 - Ativa		
Utilizado na DIME:	1 - Não utilizada		
Usuário emissor:	DADOS DO CONTADOR		
I - EMITENTE			
Inscrição:			
CNPJ/CPF:			
Razão Social:	CERÂMICA SANTA CATARINA		
Município:			
II - CARACTERÍSTICAS DO CRÉDITO			
Descrição	Nº S@T	Valor	Ação
3 - CRÉDITO EXTEMPORÂNEO DECORRENTE DO NÃO REGISTRO OU DE ERRO NA ESCRITA FISCAL		0 2.609,74	
Total		- 2.609,74	

Fonte: Cerâmica Santa Catarina, 2018.

4.2.3.2 Conferência notas de saídas

Semanalmente é feito a conferência dos lançamentos das notas de vendas, verificando se os impostos estão sendo destacados corretamente e sua contabilização esta adequada, lançamentos como mostra a tabela 7, sendo um demonstrativo dos débitos que a empresa possui no exercício, esses valores são lançados e demonstrados através do sistema operacional da empresa. Pode-se observar na tabela 8, as alíquotas e produtos que a empresa possui protocolo nesses estados a venda incide de

ICMS-ST, é feito a conferência semanal desses estados para averiguar se as notas estão com destaque devido desse imposto.

Os demais estados são conferidos no ato da transmissão da nota, pois é gerada a guia e paga no momento do carregamento para a mercadoria viajar com guia e comprovante de pagamento anexada a nota fiscal do cliente, pois a obrigação desse pagamento é do emitente da nota, imposto como no caso do ICMS-DIFAL e ICMS-ST, para os estados que a empresa possui Inscrição Estadual de Substituído Tributário conforme apresentada na tabela 9 e tabela 10, são feitos os controles semanal também, pois a nota de devolução das vendas diminui os débitos a pagar, pois esses valores já foram pagos, dando direito à empresa de creditar.

Tabela 7 - Notas de vendas conforme seu CFOP referente agosto - 2018.

Notas de saídas-Clientes por CFOP Agosto-2018		
SAÍDAS		CFOP
Devolução Vasilhame	R\$ 6.500,00	5.921 + 6.921
Devolução compra ativo Imobilizado	R\$ 16.753,02	5.553 + 6.553
Transferência do Bem ativo Imobilizado	R\$ 13.254,85	6.552+5.552
Venda de Energia Elétrica	R\$ 413.005,88	6.251 + 5.251
Remessa p/ Concerto	R\$ 9.500,00	5.915 + 6.915
Devolução compra Mat. uso e consumo	R\$ 14.856,50	5.556 + 5.413
Simplex faturamento Entrega Futura	R\$ 90.316,68	6.922+ 5.922
Transferência de mercadoria	R\$ 96.294,43	6.151 + 6.152 +++++. 557
Venda Imobilizado	R\$ 615.230,00	5.551+ 6.551
Amostra de Exportação	R\$ 61,13	7.949
Amostras Merc. Interno	R\$ 4.228,51	5.911 + 6.911
Remessa Troca / Expositor	R\$ 18.390,19	5.949 + 6.949
Remessa de ind./por encomenda	R\$ 5.115,00	5.901+ 6.901
Bonificação	R\$ 16.431,78	5.910 + 6.910
Faturamento Interno	R\$ 11.367.603,93	101 +102 +107+401+403+ 404+405+116 +117+ 108 +103+119+118
Faturamento Externo	R\$ 2.534.326,52	7.101 + 501 +102 + 502

Continua...

Continuação...	
ICMS	R\$ 1.210.120,51
ICMS – ST – SC-Santa Catarina	R\$ 58.448,57
ICMS - ST – RS- Rio Grande do Sul	R\$ 337.807,14
ICMS - ST – RJ- Rio de Janeiro	R\$ 16.937,03
ICMS - ST – MG- Minas Gerais	R\$ 11.639,99
ICMS - ST – PR- Paraná	R\$ 32.321,10
IPI	R\$ 593,79

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

Tabela 8 - Alíquotas de ICMS-ST produtos e estados com protocolo.

PRODUTOS E ESTADOS COM PROTOCOLO DE ICMS-ST					
Base Legal da Substituição Tributária: RICMS/MG, Anexo XV, Parte 2, 10, Item 30.0 / Protocolo ICMS 32/2009 MG, SP Protocolo ICMS 196/2009 AP, ES, MG, PR, RJ, RS, SC Protocolo ICMS 26/2010 AP, BA, ES, MG / Base Legal da Substituição Tributária: RICMS/RS, Apêndice II, Seção III, Item XXVI, Número 27 (Materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno) / Redução do MVA previsto no RICMS/SC, anexo III, artigo 25 parágrafo 07/ Base Legal da Substituição Tributária: Item XXI do Anexo V do RICMS/ES/ Base Legal da Substituição Tributária: Subitem 24.30 do Anexo I do Livro II do RICMS/RJ.					
PISO					
NCM 6907.22.00					
ESTADO	Aliquota Subst.(MVA)	Aliquota estado destino	Base Reduz	% ICMS Venda	% Sobre Total dos Produtos
ES	55,75%	17%		7%	19,48%
MG	55,61%	18%		12%	16%
PR	69,56%	18%	66,667%	12%	8,35%
RJ	68,30%	20%		12%	21,66%
RS	49,17%	18%		12%	14,85%
SC	39%	12%		12%	4,68%
Opt. Simples SC	11,70%	12%		12%	1,4%
TELHA	Base Legal da Substituição Tributária: RICMS/MG, Anexo XV, Parte 2, 10, Item 28.0/ Protocolo ICMS 92/2009 RS, SP Protocolo ICMS 196/2009 AP, ES, MG, PR, RJ, RS, SC/ Base Legal da Substituição Tributária: RICMS/RS, Apêndice II, Seção III, Item XXVI, Número 25 (Materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno).				
NCM 6905.1000					
ESTADO					
ES	Sem protocolo não sai ICMS-ST na nota				
MG	Sem protocolo não sai ICMS-ST na nota				
PR	Sem protocolo não sai ICMS-ST na nota				
RJ	58,40%	20%		12	19,68%
RS	67%	12%	58,333%	12,00	4,61%
SC	Sem protocolo não sai ICMS-ST na nota				
ARGAMASSA	Base Legal da Substituição Tributária: RICMS/MG, Anexo XV, Parte 2, 10, Item 2.0/ Protocolo ICMS 32/2009 MG, SP Protocolo ICMS 196/2009 AP, ES, MG, PR, RJ, RS, SC Protocolo ICMS 26/2010 AP, BA, ES, MG/ Convênios/Protocolo e Estados Signatários: Protocolo ICMS 92/2009 RS, SP Protocolo ICMS 196/2009 AP, ES, MG, PR, RJ, RS, SC.				
NCM 3816.00.19					
ESTADO					
ES	53,51%	17%		7%	19,10%
MG	50,24%	18%		12%	15,04%
PR	49,17%	18%		12%	14,85%

Continua...

Continuação...					
RJ	55,10%	20%		12%	19,02%
RS	47,02%	18%		12%	14,464%
SC	Tributada pelo ICMS ST não destaca				
Opt. Simples SC					
MANTA	Base Legal da Substituição Tributária: RICMS/MG, Anexo XV, Parte 2, 10, Item 68.0/ Protocolo ICMS 32/2009 MG, SP Protocolo ICMS 196/2009 AP, ES, MG, PR, RJ, RS, SC Protocolo ICMS 26/2010 AP, BA, ES, MG/ Base Legal da Substituição Tributária: RICMS/RS, Apêndice II, Seção III, Item XXVI, Número 64 (Materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno).				
NCM 7607.19.90					
ESTADO	IPI - 5%				
ES	50,14%	17%		4%	21,52
MG	75,61%	18%		4%	29,19%
PR	84,98%	18%		4%	18,2%
RJ	90,80%	20%		4%	36,07
RS	56,88%	18%		4%	25,65%
SC	34%	17%		17%	6,59%
Opt. Simples SC	10,20%	17%		17%	2,544%

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

Tabela 9 - Substituição tributária de estados com IE.

Substituição Tributária					
VALOR ICMS-ST		DEVOLUÇÕES		VALOR A PAGAR	
ES- Espírito Santo	R\$ 0,00	Devoluções ES	R\$ 0,00	ES- Espírito Santo	R\$ 0,00
PR- Paraná	R\$ 32.321,10	Devoluções PR	R\$ 16,13	PR- Paraná	R\$ 32.304,97
SC- Santa Catarina	R\$ 58.448,57	Devoluções SC	R\$ 1.287,36	SC- Santa Catarina	R\$ 57.161,21
RS- Rio Grande do Sul	R\$ 337.807,14	Devoluções RS	R\$ 2.997,26	RS- Rio Grande do Sul	R\$ 334.809,88
MG- Minas Gerais	R\$ 11.639,99	Devoluções MG	R\$ 68,26	MG- Minas Gerais	R\$ 11.571,73
RJ- Rio de Janeiro	R\$ 16.937,03	Devoluções RJ	R\$ 0,00	RJ- Rio de Janeiro	R\$ 16.937,03
TOTAL	R\$ 457.153,83	TOTAL	R\$ 4.369,01	TOTAL	R\$ 452.784,82

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

Diferencial de Alíquota					
Estados - Valores de DIFAL		DEVOLUÇÕES		VALOR A PAGAR	
ES-Espírito Santo	R\$ 7.532,43	Devoluções ES		ES-Espírito Santo	R\$ 7.532,43
PR- Paraná	R\$ 7.982,57	Devoluções PR	R\$ 30,56	PR- Paraná	R\$ 7.952,01
SC- Santa Catarina (Partilha de venda)	R\$ 39.333,51	Devoluções SC	R\$ 7,64	SC- Santa Catarina	R\$ 39.325,87
RS- Rio Grande do Sul	R\$ 76.495,28	Devoluções RS		RS- Rio Grande do Sul	R\$ 76.495,28
MG- Minas Gerais	R\$ 9.320,76	Devoluções MG		MG- Minas Gerais	R\$ 9.320,76
RJ- Rio de Janeiro	R\$ 35.498,02	Devoluções RJ		RJ- Rio de Janeiro	R\$ 35.498,02
TOTAL	R\$ 176.162,57	TOTAL	R\$ 38,20	TOTAL	R\$ 176.124,37

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

São conferidos os lançamentos das notas de venda conforme departamento de expedição emite, conferem-se os lançamentos devidos e a conta contábil conforme mostra a figura 9, figura 10 e figura 11, lançamentos de notas de venda. Toda nota fiscal que a empresa emite, destaca o ICMS e gera direito ao crédito de PIS e COFINS para o cliente, e na venda de produto exportado que no caso a empresa vende o produto manta térmica de NCM 76071990 se repassa o valor do IPI, pois a indústria não fabrica produtos que incide de IPI.

Figura 9 - Venda de mercadoria telha para mercado interno cliente de SC.

RELATÓRIO DE LANÇAMENTOS CONTÁBEIS							
						Emissão: 24/09/2018 09:45:55	
						Folha: 1	
CPF(CNPJ)		Contribuinte				Período	
		CERÂMICA SANTA CATARINA				01/08/2018 a 31/08/2018	
Grupo	Chave	Filial	Data	Débito	Crédito	Histórico / Complemento	Valor
2437848	4018310	0 - Matriz	30/08/2018	196 - ICMS	148 - ICMS A RECOLHER	VI, ICMS NOTA FISCAL Nº 302846 - COBEMA COMERCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUCAO LTDA - ME	212,76
2437848	4018311	0 - Matriz	30/08/2018	198 - PIS	139 - PIS A RECOLHER	VI, CONF NOTA FISCAL Nº 302846 - COBEMA COMERCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUCAO LTDA - ME	50,15
2437848	4018312	0 - Matriz	30/08/2018	199 - COFINS	140 - COFINS A RECOLHER	VI, CONF NOTA FISCAL Nº 302846 - COBEMA COMERCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUCAO LTDA - ME	230,99
2437848	4018313	0 - Matriz	30/08/2018	15179 - COBEMA COM DE MAT DE CONST LTDA	191 - FABRICACAO PROPRIA -MERCADO INTERNO	VI, CONF NOTA FISCAL Nº 302846 - COBEMA COMERCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUCAO LTDA - ME	3.039,38
Totais	Registros:	4		3.533,28	3.533,28	Geral:	3.533,28

Fonte: Cerâmica Santa Catarina, 2018.

Figura 10 - Venda de mercadoria piso mercado interno cliente de SC.

RELATÓRIO DE LANÇAMENTOS CONTÁBEIS							
							Emissão: 24/09/2018 09:45:19
							Folha: 1
OPFONR		Contribuinte CERÂMICA SANTA CATARINA				Período 01/08/2018 a 31/08/2018	
Grupo	Chave	Filial	Data	Débito	Crédito	Histórico / Complemento	Valor
2436893	4017895	0 - Matriz	29/08/2018	196 - ICMS	148 - ICMS A RECOLHER	VL ICMS NOTA FISCAL Nº 302683 - COBEMA COMERCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUCAO LTDA - ME	201,26
2436893	4017896	0 - Matriz	29/08/2018	198 - PIS	139 - PIS A RECOLHER	VL CONF NOTA FISCAL Nº 302683 - COBEMA COMERCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUCAO LTDA - ME	27,28
2436893	4017897	0 - Matriz	29/08/2018	199 - COFINS	140 - COFINS A RECOLHER	VL CONF NOTA FISCAL Nº 302683 - COBEMA COMERCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUCAO LTDA - ME	125,67
2436893	4017898	0 - Matriz	29/08/2018	15864 - SUBSTITUICAO TRIBUTARIA	12704 - SUBSTITUICAO TRIBUTARIA - SC	VL CONF NOTA FISCAL Nº 302683 - COBEMA COMERCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUCAO LTDA - ME	23,54
2436893	4017899	0 - Matriz	29/08/2018	15179 - COBEMA COM DE MAT DE CONST LTDA	191 - FABRICACAO PROPRIA -MERCADO INTERNO	VL CONF NOTA FISCAL Nº 302683 - COBEMA COMERCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUCAO LTDA - ME	1.700,67
Totais	Registros:		5	2.078,42	2.078,42	Geral:	2.078,42

Fonte: Cerâmica Santa Catarina, 2018.

Figura 11 - Venda de mercadoria manta térmica mercado interno cliente de SC.

RELATÓRIO DE LANÇAMENTOS CONTÁBEIS							
							Emissão: 24/09/2018 09:44:46
							Folha: 1
OPFONR		Contribuinte CERÂMICA SANTA CATARINA				Período 01/08/2018 a 31/08/2018	
Grupo	Chave	Filial	Data	Débito	Crédito	Histórico / Complemento	Valor
2437849	4019314	0 - Matriz	30/08/2018	196 - ICMS	148 - ICMS A RECOLHER	VL ICMS NOTA FISCAL Nº 302847, COBEMA COMERCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUCAO LTDA - ME	38,84
2437849	4019315	0 - Matriz	30/08/2018	197 - IPI	150 - IPI A PAGAR	VL IPI NOTA FISCAL Nº 302847, COBEMA COMERCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUCAO LTDA - ME	11,42
2437849	4019316	0 - Matriz	30/08/2018	198 - PIS	139 - PIS A RECOLHER	VL CONF NOTA FISCAL Nº 302847, COBEMA COMERCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUCAO LTDA - ME	3,77
2437849	4019317	0 - Matriz	30/08/2018	199 - COFINS	140 - COFINS A RECOLHER	VL CONF NOTA FISCAL Nº 302847, COBEMA COMERCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUCAO LTDA - ME	17,37
2437849	4019318	0 - Matriz	30/08/2018	15864 - SUBSTITUICAO TRIBUTARIA	12704 - SUBSTITUICAO TRIBUTARIA - SC	VL REF A SUBSTITUICAO TRIBUTARIA DA NOTA FISCAL Nº 302847, COBEMA COMERCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUCAO	6,11
2437849	4019319	0 - Matriz	30/08/2018	15179 - COBEMA COM DE MAT DE CONST LTDA	192 - REVENDA MERC.ADIQUIR.DE TERCEIROS	VL CONF NOTA FISCAL Nº 302847, COBEMA COMERCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUCAO LTDA - ME	246,03
Totais	Registros:		6	323,54	323,54	Geral:	323,54

Fonte: Cerâmica Santa Catarina, 2018.

4.2.4 Apuração do período

Após todos os créditos e débitos lançados é hora da contabilidade se organizar para fazer as apurações dos impostos a serem debitados e creditados para o fechamento do exercício. São enviados os relatórios de livros de saídas e entradas, relatórios de argamassa como mencionado anteriormente, livros de IPI, e também o relatório de notas com CFOP 2.406, 2.551 e 2.556 compras realizadas fora do estado que incidem de pagamento de diferencial de alíquota para o contador contratado, ele faz a apuração e lançamentos para passar valores devidos para a empresa creditar e debitar, após ele passar os valores é feito o lançamento no sistema na apuração e a aba SPED. É enviado o livro de ICMS onde o contador calcula o estorno de crédito de base reduzida e reenvia.

Logo é feita a apuração dos impostos onde são conferidos os valores para pagamentos das guias mensais como apresenta a tabela 11 e na figura 12, apuração do sistema, após todos os valores devidos lançados para organizar os pagamentos das guias que são pagas na data devida, os estados PR, RS e MG são pagos as guias de ICMS DIFAL e ICMS-ST dia 09 e SC, ES e RJ dia 10 do mês subsequente. ICMS Substituição tributária, Pagamento do imposto devido por substituição tributária até o 10º dia do período seguinte ao de apuração. Base Legal: artigo 60, § 29, do Anexo 3, e artigos 16 e 17 do RICMS-SC/2001.

Tabela 11 – Valores a pagar agosto – 2018.

PAGAMENTOS GUIA dia 09-09-2018 (PAGO dia 10-09-2018)		
DESCRIÇÃO	VALOR	
DIFAL- Estados com Inscrição Estadual	R\$ 93.768,05	Conforme tabela 10
ICMS-ST- Estados com Inscrição Estadual	R\$ 378.686,58	Conforme tabela 9
TOTAL A PAGAR	R\$ 472.454,63	
PAGAMENTO GUIA dia 10-09-2018		
Guia ICMS-ST de Santa Catarina	R\$ 57.161,21	Conforme tabela 9
PAGAMENTO GUIA dia 10-09-2018		
ICMS Faturamento	R\$ 1.210.120,51	Conforme tabela 07
DIFAL Compra fora do estado	R\$ 3.357,34	
Estorno Base de Calculo Reduzida	R\$ 35.476,23	
DIFAL de SC	R\$ 39.325,87	Conforme tabela 10
Totais Débitos	R\$ 1.288.279,95	
Valor Crédito Imobilizado CIAP	R\$ 30.411,82	
Crédito Empresas do Simples- DCIP	R\$ 25.383,49	Conforme tabela 06
Nota venda de Argamassa- DCIP	R\$ 2.609,74	Conforme figura 7
Valor ICMS sem valor do Imobilizado-CIAP	R\$ 800.687,49	Conforme tabela 3
Crédito Energia-DCIP	R\$ 237.277,32	Conforme figura 6
Total Crédito	R\$ 1.096.369,86	
TOTAL A PAGAR = DÉBITOS-CRÉDITOS	R\$ 191.910,09	

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

Figura 12 - Apuração de ICMS agosto - 2018

Empresa		001 CERÂMICA SANTA CATARINA
Período		08/2018
Periodicidade		Mensal
Registo E110 - Apuração do ICMS Registo E111 - Ajustes/Benefícios/Incentivos Registo E116 - Obrigações do ICMS a Recolher Registo 1400 - Informações Sobre Valores Agregados Registo 1600 - Total das Operações com Crédito e/ou Débito		
 Débitos 		
Débito pelas saídas e prestações com débitos do imposto		1.210.120,51
Ajustes de débitos decorrentes de documentos fiscais		0,00
Ajustes de débitos pelas saídas		42.663,21
Ajustes de estornos de crédito		35.476,23
Total		1.288.279,95
 Créditos 		
Créditos pelas entradas e aquisições com crédito de imposto		800.687,45
Ajustes de créditos decorrentes de documentos fiscais		25.363,45
Ajustes de créditos pelas entradas		270.298,88
Ajustes de estornos de débitos		0,00
Saldo credor do período anterior		0,00
Total		1.096.359,86
 Saldo devedor antes das deduções 		
Total		191.910,09
 Deduções 		
Valor total das deduções		0,00
 ICMS a Recolher 		
Total a Recolher		191.910,09

Fonte: Cerâmica Santa Catarina, 2018.

Conforme Art. 82, III, “b” do RICMS, Lei complementar 87/1996, artigo 33º, permite a empresa se creditar do ICMS sobre serviços de comunicação, sobre as vendas de exportação. Esse valor é calculado sempre no mês da atividade gerando o por cento do crédito no mês seguinte, como demonstra a tabela 12.

Tabela 12 - Cálculo para percentual de crédito de telefone.

CRÉDITO TELEFONE PARA PRÓXIMO MÊS		
Faturamento Interno	R\$ 11.367.603,93	Conforme tabela 7
	(+)	
Faturamento Externo	R\$ 2.534.326,52	Conforme tabela 7
	(=)	
Total soma dos faturamentos	R\$ 13.901.930,45	
	(-)	
Devolução vendas	R\$ 77.663,55	Conforme tabela 4
	(=)	
Continua...		
Continuação...		
Total da soma (-) Devoluções	R\$ 13.824.266,90	
Faturamento Externo	R\$ 2.534.326,52	
	(/)	
Total da soma (-) Devoluções	R\$ 13.824.266,90	
	(=)	
% Aproveitamento Crédito Telefone		
18,33%		

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

Com todos os lançamentos efetuados e conferidos, é gerado o arquivo SPED, se tiver alguma divergência nos lançamentos devem ser arrumados de imediato, obedecendo a sua data, dia 20 de cada mês.

Vale salientar que precisa gerar o arquivo no sistema e importar para o validador de SPED disponibilizado no site da Receita, com o certificado digital da empresa na máquina que está sendo transmitido o arquivo, primeiro gera o arquivo, depois valida o arquivo e em seguida transmitir o arquivo SPED, e na sequência fica disponível o recibo como mostra a figura 13.

Figura 13 - Recibo do SPED Fiscal agosto - 2018.

APURAÇÃO DO ICMS - OPERAÇÕES PRÓPRIAS			
Período de apuração		01/08/2018 a 31/08/2018	
Valor total dos débitos por saídas e prestações com débito do imposto		R\$ 1.210.120,51	
Valor total dos créditos por entradas e aquisições com crédito do imposto		R\$ 800.687,49	
Valor total do ICMS a recolher		R\$ 191.910,09	
Valor total do saldo credor a transportar para o período seguinte		R\$ 0,00	
Valor recolhidos ou a recolher, extra-apuração		R\$ 0,00	
APURAÇÃO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA			
Período de apuração		01/08/2018 a 31/08/2018	
UF	ES	Valor ICMS ST a recolher	R\$ 0,00
Período de apuração		01/08/2018 a 31/08/2018	
UF	MG	Valor ICMS ST a recolher	R\$ 11.571,73
Período de apuração		01/08/2018 a 31/08/2018	
UF	PR	Valor ICMS ST a recolher	R\$ 32.304,97
Período de apuração		01/08/2018 a 31/08/2018	
UF	RJ	Valor ICMS ST a recolher	R\$ 16.937,03
Período de apuração		01/08/2018 a 31/08/2018	
UF	RS	Valor ICMS ST a recolher	R\$ 334.809,88
Período de apuração		01/08/2018 a 31/08/2018	
UF	SC	Valor ICMS ST a recolher	R\$ 57.161,21
APURAÇÃO DO IPI			
Período de apuração		01/08/2018 a 31/08/2018	
Valor total dos débitos de IPI		R\$ 593,79	
Valor total dos créditos de IPI		R\$ 68.945,21	
Valor total do saldo credor apurado		R\$ 155.740,20	
Valor do saldo devedor de IPI a recolher		R\$ 0,00	

Fonte: Cerâmica Santa Catarina, 2018.

A DIME é de obrigação das empresas de SC, sendo respeitado o prazo que é todo dia 10 de cada mês, com a figura

14 percebe-se que a empresa de estudo não teve divergência e o recibo foi gerado com sucesso, procedimento que e contabilidade contratada tem obrigação de fazer. DIME- Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico. Apuração do imposto, em arquivo eletrônico enviado pela Internet, a DIME, relativamente aos registros dos lançamentos contábeis constantes do livro Registro de Apuração do ICMS, dos demais lançamentos fiscais referentes ao balanço econômico e dos créditos acumulados, concernentes às operações e às prestações realizadas no mês anterior.


Figura 14 - Recibo de declaração DIME agosto - 2018.

20/09/2018	Sat- Recibo de Declaração			
Estado de Santa Catarina Secretaria de Estado da Fazenda Diretoria de Administração Tributária - DIAT Recepção de Declarações do ICMS				
Pedido	: Envio de Declaração			
Protocolo	: 182000004717458			
Data Transm.	: 20/09/2018 10:22:56			
I - DADOS DO CONTADOR				
CPF	:			
Nome	:			
II - DADOS DAS DECLARAÇÕES				
Inscricao	Nome	Periodo	Situacao	Motivo
	CERÂMICA SANTA CATARINA	08/2018	Aceita	Declaração OK
III - AVISOS IMPORTANTES				
<ul style="list-style-type: none"> • As Declarações que nao foram aceitas deverao ser corrigidas e re-enviadas. 				
<input type="button" value="Imprimir"/> <input type="button" value="Fechar"/>				

Fonte: Cerâmica Santa Catarina, 2018.

Também tem a obrigação do arquivo de ICMS GIA ST – Substituição Tributária. Envio, pelo contribuinte substituto estabelecido em outra UF, à Secretaria de Estado da Fazenda, via internet, da GIA-ST, em arquivo eletrônico, de acordo com as especificações técnicas estabelecidas em portaria do Secretário da Fazenda, obrigação que a contabilidade contratada é responsável de gerar todo mês, pode-se observar na figura 15, parte da declaração da GIA-ST do estado de RS, declaração que é gerada para todos os estados que empresa possui protocolo.

Figura 1: GIA-ST RS Rio Grande do Sul agosto - 2018.

 Estado do Rio Grande do Sul Secretaria da Fazenda Receita Estadual		Data: 10/09/2018 Hora: 15:39 Página: 1
Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária		
CGC/TE: 9000011910 Razão Social: CERÂMICA SANTA CATARINA CNPJ: Endereço: Telefone: É distribuidora de combustíveis derivados de petróleo ou T.R.R., e realizou operações destinadas à UF favorecida: Não Efetou transferências para a UF favorecida: Não	Período: 08/2018 UF Favorecida: RS UF: SC GIA-ST sem movimento: Não EC N° 87/15 com movimento: Sim Retificadora: Não Inconsistente: Não	
VALORES:		
Valor dos Produtos:		4.996.099,60
Valor do IPI:		77,37
Despesas Acessórias:		0,00
Base de Cálculo do ICMS Próprio:		4.542.155,84
ICMS Próprio:		544.808,15
Base de Cálculo do ICMS-ST:		3.550.016,53
ICMS Retido por Situação Tributária:		337.807,14
ICMS de Devoluções de Mercadorias:		2.997,26
ICMS de Ressarcimentos:		0,00
Crédito de Período Anterior:		0,00
Pagamentos Antecipados:		0,00
ICMS-ST Devido:		334.809,88
Repasso ICMS Retido por Refinarias/ Complementos:		0,00
Repasso ICMS Retido por Outros Contribuintes		0,00
Crédito para Período Seguinte:		0,00
Total do ICMS-ST a Recolher:		334.809,88
Total do ICMS-ST FCP a Recolher		0,00

Fonte: Cerâmica Santa Catarina, 2018.

No caso do PIS E COFINS tributos mencionados anteriormente no artigo, são tributos pagos sobre a produção e a circulação de bens e de determinados serviços. Não cumulativos devem ser abatidos nas operações seguintes. A legislação informa que apenas as pessoas jurídicas tributadas pelas regras do Lucro Real se enquadram nessa situação. Os percentuais são de 1,65% de PIS e 7,6% de COFINS, nesse modo por não ser um tributo Estadual não será demonstrado nesse trabalho.

4.3 Visão sistêmica aplicada ao caso

A contabilidade é considerada uma ciência social, e seu conceito têm evoluído ao longo dos anos, decorrente do desenvolvimento dos negócios, da globalização e da economia, o seu principal objetivo é fornecer informações estruturadas para uma melhor tomada de decisão e controle do patrimônio das empresas.

Segundo Moraes Junior (2010), o objeto da Contabilidade é o patrimônio, que corresponde ao conjunto de bens, direitos e obrigações referentes às entidades econômicas administrativas “azienda”. Entende-se que toda entidade organizada é passível de ter um patrimônio (bens, direitos e obrigações), ou seja, são pessoas jurídicas com fins lucrativos, empresas informais, entidades sem fins lucrativos, empresas públicas, pessoas físicas e outros.

Segundo Jochem (2013) a origem da contabilidade vem de séculos atrás, e que pela necessidade de preservação da

espécie, foi aperfeiçoando os controles e registros substituindo os desenhos por contas.

Dentre os diferentes tipos de informações que a contabilidade oferece, a rotina contábil e fiscal de uma empresa é por sua conta, com seu conhecimento e desenvolvimento ela se adapta a um controle que a melhor serve para seu porte e valores.

Nesse sentido, a rotina contábil e fiscal é formada pelo controle de entradas e saídas, débitos e créditos que a empresa possui, suas informações e recursos se tornam um grande diferencial para a organização. Por este ponto de vista, uma gestão eficiente possibilita ganhos, diminuição de impostos, agilidade e confiabilidade no processo. Por ser um processo rotineiro o profissional acaba tendo mais conhecimento sobre esse controle, principalmente em um em uma indústria que tem grande movimento no faturamento mensal.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo foi desenvolvido em uma empresa apresentada com nome fictício, as atividades desenvolvidas possibilitaram uma boa visão de como é trabalhar na área contábil de uma empresa onde a emissão de notas fiscais, a contabilização de documentos, as declarações, emissão de guias para recolhimento de impostos e análises tributárias fazem parte do cotidiano do profissional contábil.

Em um primeiro momento foi essencial conhecer o processo de funcionamento da empresa, para que inicialmente fossem identificadas e analisadas as ferramentas para o controle da rotina contábil e fiscal, como demonstrado no desenvolvimento do estudo. Pois a contabilidade está se destacando cada vez mais nas organizações, tornando-se uma importante ferramenta estratégica nas tomadas de decisões e apresentando aos Órgãos do Governo maior transparência nas informações internas.

Nesse contexto o objetivo geral dessa pesquisa é demonstrar os procedimentos rotineiros das obrigações contábeis e fiscais para a Fazenda Estadual de uma indústria cerâmica de Santa Catarina. Para alcançar tal objetivo foram desenvolvidos os seguintes objetivos específicos: Coletar informações e dados necessários para apresentar uma rotina das obrigações, descrever os procedimentos das obrigações contábeis e fiscais, relatar cálculos dos tributos das obrigações contábeis e fiscais da empresa.

Nessa direção, a pergunta de pesquisa foi respondida, por intermédio das tabelas e figuras apresentadas nas seções precedentes, é possível acompanhar a rotina contábil e fiscal da empresa estudada. Em razão disso, o objetivo priorizado neste artigo também foi atingido, não seria um comparativo tributário, mas sim, uma descrição dos procedimentos necessários para operar uma empresa no Lucro Real sob o aspecto fiscal e contábil no exercício de 30 dias contábil.

Seus procedimentos iniciam com a falta de material para a indústria. A devida solicitação dos produtos para os

fornecedores são feitas por meio de um pedido de compra que é requerido pelos funcionários, logo após sendo autorizada pelo supervisor e encaminhada ao setor de compras, é gerada uma ordem de compra e encaminhada ao fornecedor para a aquisição do produto. O recebimento deste produto é de responsabilidade do almoxarifado é feita a conferência das notas fiscais com o produto que está sendo recebido, perante a aprovação do almoxarifado, a nota fiscal é encaminhada ao setor de escrita fiscal da empresa que acontece o lançamento da mesma. Após a conclusão dos lançamentos, a nota é encaminhada ao setor de contabilidade interna onde pode finalmente ser feita toda a conferência contábil e fiscal.

São lançados e separados os impostos conforme suas obrigações. Neste processo, tem como objetivo fazer todos os lançamentos para gerar um bom resultado para a empresa com os valores movimentados no mês, para gerar as guias com os menores valores para pagamento e poder entregar as obrigações nos prazos devidos. Os créditos e débitos fiscais não podem ser utilizados de forma errada, por isso, devem ser contabilizados corretamente, pois a empresa não pode cometer o deslize de se aproveitar de créditos não devidos, como tem que prestar atenção nos débitos para não debitar a mais sem necessidade.

Além disso, a empresa possui diversas obrigações fiscais, dentre elas tem o pagamento da guia do ICMS DIFAL e ICMS ST, que devem ser pagos no início de cada mês, declaração da DIME e da GIA de ST obrigações que são do Estado de Santa Catarina e o envio do SPED fiscal que é de obrigação até o dia 20 de mês subsequente.

Ao final do estudo foi possível atestar que a empresa desenvolve uma forma de rotina adequada, trazendo resultados positivos para empresa. A gestão eficiente possibilita ganhos, diminuição de impostos, agilidade e confiabilidade no processo. Por ser um processo rotineiro o profissional acaba tendo mais conhecimento sobre esse controle, trazendo resultados satisfatórios.

Por fim, espera-se que este trabalho possa colaborar nas práticas de ensino e aprendizagem dos cursos nas áreas de Contabilidade, para que o aluno consiga verificar de que maneira se aplicam as normas contábeis e legais no cotidiano das organizações diante das obrigações contábeis e fiscais da Fazenda, e assim desenvolvendo novos artigos de rotinas de empresas privadas e ou públicas.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Vander. **Conceitos tributários**: sistema tributário nacional, 2013. Disponível em: <https://pt.scribd.com/document/234817647/Conceitos-Tributarios>. Acesso em: 24 mar. 2018.

ANDRADE, Eurides S. Mamede de; LINS, Luis dos Santos; BORGES, Viviane Lima. **Contabilidade tributária**: um enfoque prático nas áreas federal, estadual e municipal. São Paulo: Atlas, 2013.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**: elaboração de trabalho na graduação. São Paulo: Atlas, 1993.

BLATT, Adriano. **Análise de balanços**: estrutura e avaliação das demonstrações financeiras e contábeis. São Paulo: Makron Books, 2001.

BRASIL. **Receita Federa**. Portal NF-e 2018. Disponível em: <http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/principal.aspx>. Acesso em: 31 mai. 2018.

CLAUDIO, Olívia. **Legislação tributária**. Jusbrasil, 2017. Disponível em: <https://oliviaclaudio7.jusbrasil.com.br/artigos/446346737/legislacao-tributaria>. Acesso em: 17 mar.2018.

CTN. **Código tributário nacional**. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Livro segundo normas gerais de direito tributário, 2. ed. Brasília: Senado Federal Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012.

DANTAS, Inácio. **Contabilidade**: introdução e intermediária. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, Fucap, 2015. Disponível em: <http://portal.fucap.edu.br/projetos/portal>. Acesso: 30 mai. 2018.

ERPLEX. blog, erp, finanças, gestão. **Principais obrigações acessórias do lucro real e presumido**, 2016. Disponível em: <https://www.erpflex.com.br/blog/obrigacoes-acessorias>. Acesso em: 20 mai. 2018.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. Rio de Janeiro: Zahar, 2002.

HACK, Érico. **Noções preliminares de direito administrativo e direito tributários**. 2.ed. Paraná: Intersaberes, Fucap, 2017. Disponível em: <http://portal.fucap.edu.br/projetos/portal>. Acesso em: 25 mai. 2018.

IMPERATORE, Simone Loureiro Brum. **Fundamentos da contabilidade**. Paraná: Intersaberes, Fucap, 2017. Disponível em: <http://portal.fucap.edu.br/projetos/portal>. Acesso em: 30 mai. 2018.

JOCHEM, Laudelino. **Contabilidade: uma visão crítica da evolução histórica**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de marketing 1: metodologia e planejamento**. 5. ed., São Paulo: Atlas, 1999.

MEZZAROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de metodologia a pesquisa no direito**. São Paulo: Saraiva 2003.

MORAES JUNIOR, José Jayme. **Contabilidade geral: série provas e concurso**. 2. ed., Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

OLIVEIRA, Luís Martins de. *et al.* **Manual de contabilidade tributária**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OSAYK contabilidade online. **O que é balanço patrimonial?** 2018. Disponível em: <https://osayk.com.br/o-que-e-balanco-patrimonial/>. Acesso em: 12 mai. 2018.

PANTALEÃO, Leonardo. **Teoria geral das obrigações**: parte geral. São Paulo: Manole, 2005.

PAUSEN, Leandro. **Direito tributário, constituição e código tributário**: à luz da doutrina e da jurisprudência. 13.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

POHLMANN, Marcelo Coletto. **Contabilidade Tributária**. Curitiba: IESDE Brasil. 2012. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr>. Acesso em: 18 mar.2018.

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

RIBEIRO, Osni Moura; PINTO, Mauro Aparecido. **Introdução à contabilidade tributária**, 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SANTA CATARINA. Secretaria do Estado da Fazenda. Disponível em: http://www.sef.sc.gov.br/serviços/serviço/31/DCIP_-_Demos._Cr%C3%A9ditos_Inform. Previamente. Acesso em: 07 Set. 2018.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientações de estudo, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertação e teses. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SILVA, Vader Brussoda. **Direito tributário descomplicado**. 2. ed. São Paulo: Rideel, Fucap, 2014. Disponível em: <http://portal.fucap.edu.br/projetos/portal>. Acesso em: 29 mai. 2018.

SOUZA, Eliedna Barbosa. **Contabilidade na prática**. Curitiba: Atena Editora, 2016.

STAVIS, Alexandre Augusto. **A contabilidade na atualidade e possíveis tendências para o futuro**. Portal da Classe Contábil, 2004. Disponível em: <https://www.classecontabil.com.br>. Acesso em: 24 mar. 2018.

O IMPACTO DOS ENCARGOS SOCIAIS E TRABALHISTAS: ESTUDO DE CASO REALIZADO NA EMPRESA SIGMA CONFECÇÕES LTDA.

*Laís Gonçalves de Medeiros
Paula Bonifácio Barcelos.*

RESUMO

Esta pesquisa tem como objetivo geral, identificar a proporção dos impactos econômico-financeiros causados pelos encargos sociais e trabalhistas quando relacionados aos gastos gerais da Empresa de Confecções Gama Ltda. durante os meses de julho e agosto de 2018. Para cumprir o objetivo geral, tem-se como objetivos específicos: i) Apresentar aspectos fundamentais acerca da contabilidade e do ramo de direito trabalhista e previdenciário; ii) Evidenciar os encargos sociais e trabalhistas que devem ser recolhidos pelos empregadores; iii) Coletar dados na empresa objeto de estudo acerca de seus custos e despesas gerais nos meses de julho e agosto de 2018; iv) Evidenciar os custos e despesas com pessoal, enfatizando os encargos sociais e trabalhistas recolhidos pela instituição no períodos preestabelecidos; v) Demonstrar o impacto dos encargos sociais e trabalhistas sobre os custos e despesas totais da empresa. A metodologia empregada foi de uma pesquisa exploratória, teórica e prática, com lógica dedutiva, por meio de uma coleta

de dados secundários, utilizados de forma predominantemente qualitativa, por meio de uma pesquisa aplicada em um estudo de caso bibliográfico e documental. Assim, foram analisados os custos e despesas da empresa objeto de estudo durante os períodos preestabelecidos, evidenciando os encargos sociais e trabalhistas recolhidos nos respectivos meses. Identificou-se a proporção destes encargos sobre o custo total da instituição. Destarte, concluiu-se, que os encargos sociais e trabalhistas pagos pela Empresa de Confecções Gama Ltda. equivalem a 12,2% dos custos e despesas totais da instituição, percentual este que impacta consideravelmente na situação econômica da instituição.

Palavras-chave: Demonstração do resultado do exercício; Encargos sociais e trabalhistas; Impacto econômico.

1 INTRODUÇÃO

As relações entre empregado e empregador sempre foram motivos de inúmeras controvérsias, tanto no âmbito empresarial quanto judicial. Isso se dá pelo impacto financeiro causado no resultado das instituições, diante da gama de obrigações sociais e trabalhistas auferidas a elas (DAHER, s.d.).

Tento em vista que o objetivo precípua da maior parte das empresas é a rentabilidade, nota-se que existem obrigações que influenciam diretamente em seus resultados. Dentre tantas outras atribuições, as que estão relacionadas à área trabalhista tomam destaque perante os impactos econômicos que as responsabilidades impostas causam no resultado das empresas.

De acordo com Silva (2012), as obrigações trabalhistas estão diretamente ligadas à contabilidade, considerando-se a presença do profissional contábil em todo o cotidiano relacionado com esta área dentro das instituições.

Outro aspecto levantado por Silva (2012) revela que o contabilista é normalmente o responsável por toda e qualquer responsabilidade trabalhista na empresa, uma vez que, habitualmente, lida com as admissões, demissões, folhas de pagamento, obrigações e outros. Em empresas de maior porte, tais funções são exercidas pelo setor de Recursos Humanos e/ou Departamento Pessoal, contudo, independentemente do setor, a contabilidade sempre está presente em todas as relações empregatícias.

Partindo desta explanação, este estudo levanta a seguinte pergunta de pesquisa: qual a proporção do impacto causado

pelos encargos sociais e trabalhistas quando relacionados aos custos e despesas gerais de uma empresa no ramo de confecção têxtil durante os meses de julho e agosto de 2018?

Afim de manter sigilo das informações da empresa abordada neste estudo, a mesma será tratada pelo nome fictício já destacado anteriormente, no início deste.

Este trabalho terá como objetivo geral identificar a proporção do impacto causado pelos encargos sociais e trabalhistas quando relacionadas aos custos e despesas gerais na empresa Sigma Confecções Ltda. durante os meses de julho e agosto de 2018.

Para cumprir o objetivo geral, tem-se como objetivos específicos: i) Apresentar aspectos fundamentais acerca da contabilidade e do ramo de direito trabalhista e previdenciário; ii) Evidenciar os encargos sociais e trabalhistas que devem ser recolhidos pelos empregadores; iii) Coletar dados na empresa objeto de estudo acerca de seus custos e despesas gerais nos meses de julho e agosto de 2018; iv) Evidenciar os custos e despesas com pessoal, enfatizando os encargos sociais e trabalhistas recolhidos pela instituição no períodos preestabelecidos; v) Demonstrar o impacto dos encargos sociais e trabalhistas sobre os custos e despesas totais da empresa.

Desta forma, a pesquisa busca informações, por meio de um estudo de caso, capazes de constatar a proporção das obrigações sociais e trabalhistas quando comparadas aos custos e despesas gerais da companhia.

O estudo justifica-se pelo grande número de obrigações auferidas às empresas com relação às esferas trabalhistas e

previdenciárias, haja vista o impacto econômico-financeiro que tais atribuições causam em seus resultados quando comparados aos demais custos empresariais.

Esta pesquisa delimita-se em colher informações sobre o impacto causado pelas obrigações sociais e trabalhistas no interior das instituições, tendo como referência a empresa Sigma Confecções Ltda. nos meses de julho e agosto de 2018.

A organização do estudo se dá em cinco capítulos, apresentando-se no primeiro esta introdução. No segundo capítulo apresenta-se o embasamento teórico com o intuito de fundamentar a pesquisa, incluindo definições acerca da contabilidade geral, direito do trabalho e direito previdenciário. Os métodos e técnicas aplicados à pesquisa são apresentados no terceiro capítulo, incluindo o enquadramento metodológico e os procedimentos de coleta e análise de dados. O quarto capítulo caracteriza o estudo de caso, com análise da empresa objeto do estudo, abrangendo sua caracterização, breve histórico e demais itens que compõem a Sigma Confecções Ltda., além disso, o capítulo também apresenta os resultados do estudo, que tem por objetivo responder à pergunta de pesquisa indagada anteriormente, conjuntamente, o quarto capítulo apresenta a visão sistêmica aplicada ao caso. No quinto e último capítulo, tem-se as considerações finais.

2 EMBASAMENTO TEÓRICO

Nesta seção, tem-se o embasamento teórico que norteia a pesquisa, na qual se apresenta algumas noções introdutórias sobre a contabilidade geral. Posteriormente, apresentam-se algumas definições e conceitos acerca das demonstrações contábeis, bem como os aspectos fundamentais do direito do trabalho e previdenciário.

2.1 Contabilidade geral: noções introdutórias

Quando se trata de conceitos, importância, objetivo e finalidade da contabilidade, várias são as formas utilizadas por escritores e professores renomados da área para conceituá-los ou explicá-los (RIBEIRO, 2005).

De início é interessante destacar Marion (2006), que afirma que a contabilidade não é uma ferramenta que deve ser utilizada apenas para atender as burocracias demandadas pelo governo, mas acima de tudo, como um instrumento importantíssimo para auxiliar as pessoas físicas e jurídicas quanto à tomada de decisão.

Isso vem ao encontro de Ribeiro (2010) e Iudícibus (2010), que caracterizam a contabilidade como a ciência do patrimônio, bem como seu objeto de estudo, e afirmam que o principal objetivo dessa ciência é controlar o patrimônio das entidades, onde, por meio de técnicas e métodos, coleta,

registra, estuda, controla, apura e analisa os resultados das organizações a partir do gerenciamento de seus recursos.

Ainda nessa mesma linha de considerações, Gouveia (1982) e Franco (1996) sustentam que a ciência contábil é a arte de registrar as movimentações financeiras no interior das empresas, tendo como finalidade informar o reflexo causado por essas transições no resultado econômico-financeiro das instituições. Mencionam ainda, a importância desses registros para o bom funcionamento gerencial, destacando como primordial o controle das informações, a fim de analisar e demonstrar a situação financeira das organizações perante as atitudes que estão sendo tomadas em seu gerenciamento.

Esse aspecto também é comentado por Iudícibus (1994), que aduz o objetivo da contabilidade como o fornecimento de informações econômico-financeiras plausíveis e relevantes às empresas, a fim de auxiliá-las nas decisões a serem tomadas dentro da instituição.

Sá (2002) e Gonçalves e Baptista (2007) corroboram quando caracterizam a contabilidade como a ciência que analisa os instrumentos patrimoniais e fornece informações aos administradores com a finalidade de instruí-los a tomar decisões eficientes e eficazes para o pleno funcionamento das empresas.

Marion (2006) também afirma que a contabilidade geral pode ser conhecida como contabilidade financeira e assegura que as técnicas contábeis podem ser aplicadas em diversos ramos de atividade, como nas áreas comerciais, bancárias, hospitalares, industriais e várias outras, inclusive em esferas públicas.

Considerando o objetivo central deste estudo, abordar-se-á, de maneira mais detalhada, a contabilidade financeira, a qual, segundo Martins (2000), originou-se da contabilidade de custos, que surgiu da imprescindibilidade da avaliação de estoques nas indústrias, em razão de duas indispensáveis tarefas que nem sempre eram atendidas pela contabilidade: o controle e o poder de decisão. Esses novos cenários deram surgimento à área de custos, que tem como propósito justamente controlar e informar dados capazes de auxiliar nas decisões a serem tomadas no interior das empresas.

2.1.1 Contabilidade de custos

Como faz saber Ribeiro (2013), a contabilidade de custos é uma ramificação da ciência contábil que tem a finalidade de, por meio de técnicas e métodos específicos, identificar o quanto custou para a indústria em seu processo fabril a fabricação de determinado produto.

Bornia (2009) e Viceconti e Neves (2013), revelam a origem da contabilidade de custos na revolução industrial, onde, a área fabril obteve uma considerável maximização e, simultaneamente, a necessidade de uma área que tratasse da avaliação dos estoques de seus produtos.

Martins (2000) afirma que, durante um longo período a contabilidade de custos foi uma ferramenta utilizada tão somente para mensuração monetária dos estoques industriais e desse modo, deixou de evoluir por muitos anos no âmbito

gerencial, onde hoje é seu principal campo de atuação, tendo como finalidade precípua o fornecimento de informações para promover o auxílio no controle e nas decisões do setor administrativo das empresas.

Ainda nessa linha de considerações, Oliveira et al. (2008) destaca que a área de custos deixou de ser uma esfera com o intuito de valorar estoques e passou a ser uma importante ferramenta nos quesitos controle e decisão, tornando-se um instrumento fundamental no setor administrativo das empresas.

Nesse sentido, Leone (2009) assegura que a contabilidade de custos pode ser comparada a um processador de informações, no qual de forma organizada recebe os dados, os analisa e interpreta, convertendo-os em informações de custos fidedignas e eficazes a fim de promover auxílio para os mais diversos níveis de administração no interior das instituições.

Diante do exposto, a contabilidade de custos tem por objetivo coletar dados e analisá-los a fim de proporcionar informações financeiras às instituições com o intuito de auxiliá-las nas tomadas de decisão. Os dados coletados devem ser fidedignos quanto à realidade empresarial, visto que são cruciais para uma análise eficaz e apta para oferecer as informações necessárias às instituições (IUDÍCIBUS, 1986).

2.1.1.1 Custos versus despesas

De acordo com Soares Neto et al. (2014) os custos e as despesas são elementos distintos, desta forma, o autor classifica

os custos como os gastos que acontecem durante o processo fabril, ou seja, são os gastos incorridos no processo de produção. Já as despesas, são gastos ocorridos fora deste processo, mas que são essenciais para a geração e obtenção de receitas (SOARES NETO et al., 2014).

Isso vem ao encontro de Martins (2003) que ao diferenciar esses conceitos, assegura que os custos são gastos relacionados diretamente com o processo produtivo, como matéria prima, mão-de-obra e energia elétrica (produção). Por outro lado, as despesas são os bens ou serviços pagos para a obtenção de receitas (MARTINS, 2003).

Bruni (2008) reitera que os custos são gastos direcionados aos bens ou serviços empregados na produção de outros bens ou serviços, desta forma, associam-se diretamente aos produtos e/ou serviços executados pela companhia. Com relação às despesas, o autor afirma que estes elementos são os gastos atribuídos às atividades que não pertencem ao processo fabril ou de prestação de serviços diretamente.

Embora os custos e despesas tenham definições distintas, ambos fazem parte da mesma demonstração contábil, conforme será descrito no próximo item.

2.1.2 Demonstrações contábeis

Ao referir-se às demonstrações contábeis, Ribeiro (2014) afirma que estas demonstrações são relatórios técnicos, normalmente de natureza econômica e financeira, elaborados com base nas atividades empresariais. Estes relatórios têm como

finalidade informar a seus usuários a situação patrimonial da empresa durante determinado exercício social.

Buffet e Clark (2010) destacam a existência de algumas espécies de demonstrações contábeis: Balanço Patrimonial, Demonstração de Fluxo de Caixa – DFC e Demonstração do Resultado do Exercício – DRE, caracterizando-as como primordiais para o conhecimento da situação econômico-financeira das empresas.

Em conformidade com Iudícibus (1988), o Balanço Patrimonial demonstra o quadro financeiro das instituições em um determinado período, normalmente ao fim de cada exercício social ou em um momento preestabelecido. A DFC por sua vez, apresenta as alterações ocorridas no saldo de disponibilidades das instituições, evidenciando as mutações ocorridas nas contas caixa e equivalentes de caixa (BRAGA, 2012).

Já a DRE, segundo Assaf Neto (2012), tem por finalidade fornecer informações sobre o resultado das empresas de maneira estratégica, a fim de demonstrar o lucro ou prejuízo do período. O autor afirma, ainda, que esta demonstração resulta das receitas, custos e despesas ocorridas durante o exercício empresarial.

Nessa mesma linha de considerações, Braga (2012), afirma que a DRE tem por finalidade descrever a composição de elementos que originam o resultado do exercício das instituições, a fim de evidenciar suas receitas, custos e despesas até a obtenção do resultado líquido das empresas, onde se constata o lucro ou prejuízo do período.

Destarte, os elementos que compõem as demonstrações financeiras podem integrar os mais diversos tipos de contas, como receitas, custos e despesas. Dentre várias outras contas, os encargos sociais e trabalhistas se fazem presentes na DRE.

Desta forma, tendo em vista que toda e qualquer empresa, constituída por um colaborador ou mais, possui obrigações financeiras regidas por lei, para com seus trabalhadores, tem-se a necessidade de tratar desses assuntos na pesquisa, o que será realizado a seguir.

2.2 Direito trabalhista e previdenciário: aspectos fundamentais

Com vistas a possibilitar o melhor entendimento do tema central deste estudo, ao abordar o direito trabalhista e previdenciário serão distinguidos os conceitos de salário e remuneração, bem como, apontados os aspectos fundamentais destas áreas, abrangendo seus conceitos e principais finalidades.

2.2.1 Salário e remuneração

Os conceitos de salário e remuneração sempre foram alvos de inúmeras controvérsias, entretanto, o art. 457 da Consolidação das Leis Trabalhistas - CLT, define claramente a conceituação destes elementos, caracterizando o salário como uma contribuição devida e satisfeita diretamente pelo

empregador ao empregado como contraprestação do serviço, ou seja, formas de salário in natura (BRASIL, 1943).

Já a remuneração, é compreendida não somente pela importância fixa estipulada, mas também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e os demais encargos pagos pelo empregador (BRASIL, 1943).

As questões afetas à remuneração e ao salário, assim como a tantos outros direitos que os trabalhadores brasileiros possuem, são alvos do estudo do direito do trabalho, tratado de forma mais detalhada a seguir. Destaque-se, ainda antes de se iniciar as questões trabalhistas, que a apresentação inicial dos conceitos aqui retratados encontra respaldo no tema central do tudo, uma vez que os encargos sociais e trabalhistas são calculados, em sua maioria, com base no salário/remuneração do empregado.

2.2.2 Direito do trabalho

O direito do trabalho é um conjunto de princípios e regras jurídicas aplicáveis às relações entre empregado e empregador, com vistas a melhorar as condições sociais do colaborador por meio de medidas protetoras, não deixando de atender ao caráter dinâmico da disciplina (MEGANO, 1980; MANUS, 2007; NASCIMENTO; NASCIMENTO, 2015).

De acordo com Gomes e Gottschalk (1990) e Paula (2008), o direito do trabalho é um conjunto de princípios e normas jurídicas que se aplicam às relações empregatícias

existentes entre os empregadores privados (ou equiparados) e seus colaboradores.

Já Martinez (2015), define o direito trabalhista como um conjunto de princípios e normas que regulam a prestação de serviço subordinada. O autor afirma ainda que tais regras e princípios podem ser aplicados tanto na esfera de relações trabalhistas individuais quanto nas de relações laborais coletivas.

Na visão de Nascimento (2012), o direito trabalhista possui duas principais finalidades, que incluem: proteger juridicamente a classe dos trabalhadores e diminuir a desigualdade social. Segundo o autor, a proteção da vida, saúde, dignidade e integridade física do trabalhador são tão ou mais importantes que os direitos econômicos.

Ainda nesta mesma linha de considerações, Martins (2015a) sustenta que o direito do trabalho possui seus próprios princípios e regras que tratam das relações trabalhistas. Esta área tem como principal fonte legislativa a Consolidação das Leis do Trabalho – CLT. O autor afirma ainda que as portarias, resoluções, instruções normativas e outros itens, são editados pelo Ministério do Trabalho, e que é de responsabilidade da Justiça do Trabalho o julgamento das questões trabalhistas.

Nascimento (2003) afirma que a CLT não é a primeira lei trabalhista, já que em 1935 havia outra lei (Lei n. 62), aplicável às áreas industriais e comerciárias, além de vários decretos sobre direitos específicos para cada tipo de trabalhador de acordo com a profissão exercida. Entretanto, a CLT é a primeira lei geral, que se aplica a todos os trabalhadores sem

distinção de natureza profissional. O autor ressalta que a principal função da CLT foi a adjeção das leis já existentes, e não a criação delas, por este motivo a CLT é uma consolidação, e não um código de leis.

É necessário destacar que o direito do trabalho dispõe sobre as obrigações trabalhistas a que estão resguardados os empregados e obrigados os sujeitos da relação de emprego, ou seja, empregado e empregador, sendo por meio desse ramo do direito que o empregador vincula-se às obrigações trabalhistas que aqui serão retratadas.

2.2.3 Direito previdenciário

Ao referirem-se ao direito previdenciário, Castro e Lazzari (2008) e Vieira (2005) aduzem que essa área é uma ramificação do direito público, e tem por objetivo, estudar, analisar e interpretar os princípios e regras constitucionais que dizem respeito ao custeio da Previdência Social e as prestações previdenciárias devidas a seus beneficiários.

Segundo Sanchez e Xavier (2009), a Previdência Social é um regime oficial, que se dá por meio de um seguro social realizado pelo Estado, a fim de contribuir com a proteção da sociedade e garantir o mínimo necessário para que cidadãos possuam uma vida digna. De acordo com os autores, o órgão gestor do regime geral da Previdência é o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS.

De acordo com Lellis e Sousa (2000), assim como em todas as fontes gerais do direito, o direito previdenciário tem como principal fonte formal a lei, isto é, a norma escrita estabelecida para regular as relações jurídicas entre as pessoas e o Estado, portanto, o direito previdenciário constitui-se de leis que evidenciam todos os direitos e obrigações concernentes à Previdência Social Oficial.

Vieira (2005) enfatiza que o direito previdenciário objetiva-se à regular e normatizar as relações com a Previdência, que pode ser social ou privada, logo, esta área do direito estuda e cumpre a seguridade social.

Segundo Ibrahim (2008), a seguridade social foi uma expressão adotada na Constituição de 1988, com o objetivo de criar um sistema protetivo a fim de atender a necessidade de todos da área social, tornando-se desta forma, um conjunto integrado de medidas públicas e particulares, que conta com a contribuição de todos, tendo por objetivo instituir ações destinadas a assegurar a saúde, a previdência e a assistência social, a fim de proporcionar a manutenção de um padrão mínimo de vida a todos.

Pierdoná (s.d.) reitera que a seguridade social visa garantir saúde e recursos suficientes para uma vida digna a todos os cidadãos, por meio de três direitos sociais que a compõem: saúde, previdência e assistência.

De acordo com Castro e Lazzari (2008), os segurados da Previdência Social são os principais contribuintes do sistema de seguridade social, uma vez que, para a obtenção dos benefícios nela oferecidos, tem-se a necessidade de contribuir com o fundo

comum, salvo exceções, em que o indivíduo se enquadra nos casos em que não existe carência de um mínimo de contribuições pagas.

Duarte (2005) e Castro e Lazzari (2008) caracterizam os segurados da Previdência Social como obrigatórios e facultativos. Obrigatórios são os segurados que possuem vínculo com o Regime Geral de Previdência Social – RGPS e que recebem, em contrapartida, benefícios e serviços deste sistema quando dispostos dos requisitos para a concessão de tais.

De forma geral, são obrigatórios e por consequência contribuintes do sistema, os cidadãos que exercem atividades laborais como: empregado, empregado doméstico, contribuinte individual, trabalhador avulso e segurado especial. Já os segurados facultativos dependem da inscrição e contribuição de forma não compulsória, para se filiarem ao RGPS e posteriormente, obterem os benefícios nele oferecidos.

Neste estudo serão tratados apenas os segurados da Previdência Social, considerando-se que os encargos sociais aqui abordados referem-se apenas aos segurados, excluindo-se os chamados dependentes, que são aqueles que possuem vínculo com o segurado e possuem direito ao recebimento de benefícios previdenciários.

2.3 Encargos sociais e trabalhistas

O empresário que opta por contratar um ou mais funcionários deve estar ciente e atento em relação aos custos de

uma contratação regularizada. Em conformidade com o portal oficial do governo do Brasil (2012), o salário a ser satisfeito com os colaboradores é apenas parte de um montante que conta ainda com os encargos sociais e trabalhistas que devem ser recolhidos com obrigatoriedade pelos empregadores, sem contar ainda, com os benefícios que podem ser oferecidos livremente pelas empresas. Dessa forma, a relevância do conhecimento do impacto dessas obrigações para as empresas é indiscutível, uma vez que estes encargos podem atingir diretamente a sustentabilidade das instituições (BRASIL, 2012).

Ao referir-se aos encargos sociais, Specht (2005) aduz que tais obrigações acarretam em dubiedades no cenário brasileiro acerca dos itens que integram o custo final do trabalho, entretanto, menciona que estas obrigações são taxas e contribuições pagas pelos empregadores às esferas públicas a fim de beneficiar de forma indireta seus funcionários.

Soares (2009) relata que nem todos os valores pagos pela empresa a seus colaboradores podem ser denominados encargos sociais, visto que, os benefícios diretos aos colaboradores, isto é, satisfeitos diretamente a eles, não são considerados encargos sociais, mas sim trabalhistas.

Desta forma, como descrito por Pastore (1994), o custo final do trabalho é composto por três tipos de despesas, tais são: a) as referentes ao tempo efetivamente trabalhado pelo colaborador; b) as que se referem ao tempo não trabalhado (feriados, férias, décimo terceiro e outros); c) e as que dizem respeito às obrigações de benefícios sociais compulsórios

(obrigações sociais relacionadas à saúde, previdência, educação e assistência social).

Nascimento (2001) reitera que existem diferenças consideráveis entre encargos sociais e salários, uma vez que a destinação de ambos segue caminhos diferentes, já que um destina-se ao Estado (ou órgãos sociais) e o outro é satisfeito diretamente ao empregado, respectivamente. O autor ressalta ainda, a distinção destes elementos quanto às suas obrigações, que, tratando-se dos encargos sociais possuem natureza parafiscal, e dos salários, natureza contratual.

De acordo com Delphin Contabilidade (s.d.) e Sevilha (s.d), os encargos sociais são benefícios indiretos ao colaborador, ou seja, estes encargos não são pagos diretamente ao empregado, o recolhimento destas incumbências se dá mediante aplicação de determinadas alíquotas sobre o total das remunerações pagas ao decorrer do mês a cada um dos funcionários, mas não liberadas diretamente a estes, quais sejam:

a) 20% de contribuição obrigatória devida à Previdência Social (Instituto Nacional do Seguro Social – INSS) – percentual este calculado com base no total de salários pagos pelo empregador, o qual pode ser substituído por um percentual do faturamento da empresa, caso esta se enquadre na norma de desoneração da folha de pagamento, que para as empresas dos setores industriais equivalem a 2,5% sobre seu lucro bruto;

b) Risco de Acidente de Trabalho – RAT, que pode variar entre 1% para a empresa cujo risco de acidente do trabalho seja considerado leve, 2% para as instituições que

possuírem atividades nas quais o risco de acidentes trabalhistas seja considerado médio ou 3% para empresas que exerçam atividades com grave risco de acidente, alíquotas estas que podem ainda serem acrescentadas por uma contribuição adicional, se for o caso, variando de acordo com o grau de risco, acrescido do Fator Acidentário de Prevenção – FAP;

c) Outras entidades, destinada às entidades do Sistema S, composto por Senar, Senac, Sesc, Sescoop, Senai, Sesi, Sest, Senat, Sebrae, DPC, Incra e Fundo Aeroviário, que equivale geralmente à 5,80%;

d) Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS que corresponde a 8% da remuneração de cada empregado e deve ser saldado até o dia 7 de cada mês.

Sevilha (s.d) afirma que o recolhimento dos encargos sociais é o resultado da incidência de alíquotas sobre o total das remunerações pagas e creditadas no decorrer do mês, quais sejam:

- a) Férias;
- b) Adicional de Férias;
- c) 13º salário;
- d) Hora extra;
- e) Hora noturna;
- f) Insalubridade;
- g) Periculosidade;
- h) Ausência remunerada;
- i) Licenças;
- j) Repouso remunerado (Descanso Semanal Remunerado – DSR);
- k) Feriado;

- l) Rescisão contratual;
- m) Vale-transporte.

Tendo em vista que a empresa objeto de estudo não possui a necessidade da utilização de todas as obrigações descritas, abranger-se-ão os principais conceitos dos encargos trabalhistas.

De início, é interessante destacar os encargos destinados às férias, que segundo Martins (2015b), trata-se do direito adquirido pelo empregado após 12 meses de trabalho, direito este que garante ao colaborador um período no qual não se presta serviços à empregadora, mas percebe sua remuneração. Além disso, a remuneração oriunda das férias inclui um adicional, que corresponde à 1/3 (um terço) de seus rendimentos, pagos a maior na folha de pagamento.

Ao referirem-se ao 13º salário, Pontelo e Cruz (2014) aduzem que este encargo corresponde à remuneração paga anualmente pelo empregador a título de gratificação natalina.

No que tange ao adicional de horas extras, Oliveira (1949) conceitua-o como um encargo devido por consequência do trabalho extraordinário e que deve ser satisfeito com o acréscimo de no mínimo 50% sobre a hora normal.

O adicional de insalubridade por sua vez, é devido ao empregado que exerce sua atividade em ambiente considerado insalubre, podendo ser de 10%, 20% ou 40% sobre o salário mínimo nacional, esta variação se dá conforme o grau de nocividade à saúde do colaborador (OLIVEIRA, 1949).

Sobre o descanso semanal remunerado e feriados, Zainaghi (2008) afirma que a Constituição Federal determina que o descanso semanal e os feriados do empregado sejam remunerados, isto é, o funcionário terá direito ao descanso semanal e feriados e receberá, sem, no entanto, trabalhar, desde que não dê ensejo a perda desse pagamento, como nos casos de impontualidades e faltas injustificadas.

Por fim, cabe mais uma vez afirmar que não serão tratados todos os direitos trabalhistas garantidos aos empregados neste estudo, mas sim aqueles diretamente relacionados à empresa estudada.

Assim, entendendo-se finalizado o embasamento teórico necessário a compreensão do tema central de estudo, passa-se a apresentação de métodos e técnicas de pesquisa, para, a posteriori, analisar os dados necessários para o atingimento do objetivo geral da pesquisa.

3 MÉTODOS E TÉCNICAS DA PESQUISA

Essa seção trata dos métodos e técnicas de pesquisa considerando o enquadramento metodológico e os procedimentos de coleta e análise dos dados.

3.1 Enquadramento metodológico

Quanto à natureza do objetivo a pesquisa é exploratória, pois gera conhecimento sobre o impacto causado pelos encargos

sociais e trabalhistas nos custos e despesas da empresa, a partir de um estudo de caso da empresa Sigma Confecções Ltda. Em conformidade com Gil (2002), Rauph e Beuren (2012), este tipo de pesquisa visa perquirir o conhecimento com relação à temática e explorar a importância do conteúdo, o modo como se apresenta e os elementos com que se relaciona, isto é, a pesquisa exploratória objetiva-se a familiarizar-se com a problemática a fim de explicitá-la ou construir hipóteses.

No que se refere à natureza do artigo, trata-se de uma pesquisa teórica e prática. Teórico por ter um embasamento que combina estudos conceituais baseados em livros e artigos científicos da área. Mezzaroba e Monteiro (2003) e Demo (1995) aduzem que a modalidade teórica caracteriza um estudo bibliográfico capaz de sustentar a abordagem do objeto da pesquisa, a fim de adquirir conceitos que proporcionem clareza ao assunto tratado. Prática, pois investiga em profundidade um único objeto de estudo, a empresa concedente do estágio. Cervo e Bervian (2006) afirmam que a pesquisa prática se caracteriza por lidar diretamente com os fatores relacionados ao objeto de estudo.

A lógica da pesquisa é dedutiva, pois parte de regras gerais com o intuito de explicitar um objeto individual. Segundo Lakatos e Marconi (2011), o método dedutivo parte de um raciocínio genérico para explicar algo particular e visa atingir a certeza com relação ao conteúdo abordado.

Sobre a coleta de dados, pode-se afirmar que o estudo utiliza-se de dados secundários, pois faz uso de um conjunto de informações extraídas dos relatórios da empresa concedente do

estágio, em outras palavras, a coleta de dados secundários é desenvolvida com base em informações coletadas em conteúdos e materiais já existentes (GIL, 2002).

No que tange à abordagem da pesquisa, define-se como predominantemente qualitativa, no entanto, apresenta alguns aspectos quantitativos, pois foram utilizados cálculos para a realização da análise. Qualitativa por tratar-se de uma pesquisa aprofundada na análise e interpretação de dados coletados e, quantitativo por fazer uso de informações numéricas (LAKATOS; MARCONI; 2011).

Quanto ao seu resultado, caracteriza-se como uma pesquisa aplicada, visto que, de acordo com Marconi e Lakatos (2015), este tipo de pesquisa caracteriza-se pelo interesse prático e intenciona-se a produzir conhecimentos e resultados que possam ser executados na solução de problemas reais.

Em relação aos procedimentos técnicos, trata-se de um estudo de caso, bibliográfico e documental. Estudo de caso, por se tratar de uma análise empresarial, onde, realiza-se uma pesquisa relacionada à empresa objeto de estudo (BEUREN et al., 2008). Pesquisa bibliográfica, por fazer uso de materiais já publicados que foram elaborados com propósitos inerentes, ou seja, tratam de determinados assuntos, destinados a um determinado público (MARCONI; LAKATOS, 2006). Pesquisa documental, por utilizar documentos e relatórios disponibilizados pela empresa concedente (GIL, 2010).

Os instrumentos utilizados para a coleta de dados foram relatórios, entrevista informal e observação no período de 312 horas de estágio.

3.2 Procedimentos para coleta e análise dos dados

O estudo inicia-se com a realização de pesquisas bibliográficas relacionadas à contabilidade e ao ramo do direito trabalhista e previdenciário, sendo seguido da evidenciação de quais encargos trabalhistas e previdenciários devem ser recolhidos pelos empregadores.

Visto isso, a pesquisa teve continuidade por meio da coleta de dados na empresa Sigma Confecções Ltda. durante o estágio obrigatório e supervisionado. Estes dados correspondem aos custos e despesas gerais da instituição, bem como os custos e despesas gerais com pessoal e todos os encargos sociais e trabalhistas recolhidos pela empresa. Estes dados foram fornecidos pelo contador da empresa e analisados pela autora a fim de identificar o impacto econômico-financeiro que os encargos resultantes das relações trabalhistas acarretam no resultado da empresa objeto de estudo.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Esse capítulo apresenta os dados coletados nas 312 horas de estágio na empresa concedente e objetiva-se a reunir as informações necessárias para a obtenção dos resultados desejados.

Portanto, da primeira fase do estágio tem-se a caracterização e identificação da empresa objeto de estudo e da

segunda fase do estágio tem-se a coleta de dados para a pesquisa e seu resultado final.

4.1 Caracterização do objeto de estudo

Com base em informações verbais¹, a empresa Sigma Confecções Ltda. foi fundada em 1995, numa pequena sala na cidade de Tubarão, Santa Catarina, e teve seu início no ramo de confecções têxtil por meio de pequenas produções de roupas para algumas lojas do mesmo município.

A expansão do empreendimento se deu após alguns anos, e nos dias atuais, a empresa atua em grande parte do país, abrangendo todo o estado do Rio Grande do Sul, grande parte de Santa Catarina e Paraná, assim como algumas cidades no interior e no centro de São Paulo e Minas Gerais.

Os dados aqui apresentados foram fornecidos à autora pelo departamento administrativo e de recursos humanos da empresa Sigma Confecções Ltda.

Com o sucesso da marca, o aumento da demanda foi instantâneo, e conseqüentemente houve a necessidade de adaptar a empresa a um espaço mais amplo, onde hoje atua com 67 (sessenta e sete) funcionários, em um bairro situado no interior de Tubarão, Santa Catarina.

Os colaboradores se dividem em sete diferentes setores, que são: setor de produção, constituído por 45 (quarenta e cinco) funcionários; setor de corte, compreendendo 6 (seis) colaboradores; setor de acabamento, integrado por 4 (quatro)

trabalhadores; setor de expedição, composto por 4 (quatro) funcionários; setor de RH, que compreende 1 (um) colaborador; setor de desenvolvimento, que conta com 2 (dois) desenvolvedores; setor administrativo, que abrange 4 (quatro) administradores, e, além disso, a empresa conta com 1 (um) funcionário, responsável pela manutenção de limpeza da instituição. A contabilidade fica por conta de uma empresa terceirizada.

Com produção em peças de inverno e verão, a Sigma Confecções tem em sua produtividade os seguimentos infantil, infanto-juvenil e adulto, tendo sua maior demanda no vestuário esportivo.

A gestão da empresa tem como principal objetivo a criação de estratégias, idealizando uma maior lucratividade da empresa, desenvolvendo-se na busca pela conquista dos resultados almejados por meio de um processo onde se tende a alcançar melhorias à instituição e seus colaboradores, por meio de uma política motivacional e incentivos salariais.

Por fim, com vistas a alinhar as questões da organização da empresa com o objetivo geral do estudo, destaque-se que a empresa enquadra-se nas hipóteses do programa de desoneração da folha de pagamento, contribuindo para a Previdência Social com o percentual de 2,5% sobre seu faturamento, bem como ressaltar que a empresa não possui política de extensão da jornada de trabalho, o que significa a inexistência de pagamento de horas extras e seus reflexos.

4.2 Análise e discussão dos resultados

Esta seção vislumbra destacar alguns pontos importantes com relação ao primeiro e segundo objetivos específicos do estudo, bem como, atender o terceiro, quarto e quinto. E desta forma, apresentar os custos e despesas totais da empresa concedente do estágio obrigatório nos meses de julho e agosto de 2018. E a partir de então, levantar os dados relacionados aos custos/despesas com pessoal e posteriormente, identificar os encargos sociais e trabalhistas utilizados nos períodos preestabelecidos e relaciona-los com os custos e despesas da companhia, a fim de identificar a proporção destes encargos quando aferidos aos custos/despesas totais da empresa. Ressalta-se que os dados utilizados foram retirados da DRE da empresa concedente com relação aos dois meses de pesquisa.

4.2.1 Direito trabalhista e previdenciário versus contabilidade: aspectos fundamentais

O primeiro objetivo específico da pesquisa é apresentar aspectos fundamentais acerca da contabilidade e do ramo de direito trabalhista e previdenciário. Esse objetivo encontra-se respondido no item 2.3 do embasamento teórico. Resumidamente, pode-se afirmar que a contabilidade tem um papel indispensável na rotina das empresas, onde o profissional contábil pode atuar direta ou indiretamente na manutenção econômico-financeira e, sobretudo, no auxílio quanto às suas

tomadas de decisão. Desta forma, cabe destacar o teórico Marion (2006), que enfatiza a importância da ciência contábil como uma ferramenta de suporte à gestão empresarial.

No tocante aos ramos do direito trabalhista e previdenciário, pode-se caracteriza-los como conjuntos de regras e princípios jurídicos elaborados com o intuito de proporcionar melhorias na relação entre empregado e empregador. Deste modo, estas áreas possuem relação semidireta com a contabilidade, visto que, todas as obrigações e direitos auferidos às empresas e seus colaboradores fazem parte da rotina contábil.

4.2.2 Encargos sociais e trabalhistas

O segundo objetivo específico busca evidenciar os encargos sociais e trabalhistas que devem ser recolhidos pelos empregadores. Tal objetivo encontra-se atendido no item 2.4 do embasamento teórico. Entretanto, é interessante destacar a diferença entre estes dois tipos de obrigações, onde os encargos sociais têm a função de beneficiar indiretamente os colaboradores das empresas, já que estes encargos não são pagos diretamente aos funcionários, mas sim às esferas públicas, que garantem posteriores benefícios aos segurados e seus dependentes. No que concerne aos encargos trabalhistas, pode-se afirmar que estes ônus são pagamentos referentes às horas não trabalhadas e aos demais direitos consoantes à atividade exercida pelo assalariado, de maneira que, torna-se relevante

destacar que tais benefícios são satisfeitos pelo empregador diretamente com o contratado.

4.2.3 Coleta de dados na empresa nos meses de julho e agosto de 2018

O terceiro objetivo específico desta pesquisa consiste em coletar dados na empresa objeto de estudo acerca de seus custos e despesas gerais nos meses de julho e agosto de 2018. Desta forma, esta seção apresenta os dados coletados durante o período de estágio na empresa concedente no que concerne aos seus custos e despesas totais, representados na tabela 1.

Tabela 1 – Custos e despesas totais nos meses de julho e agosto de 2018

Tabela 1 – Custos e despesas totais nos meses de julho e agosto de 2018

	Julho	Agosto	Média
Custos	R\$ 215.003,34	R\$ 11.132,13	R\$ 113.067,74
Despesas	R\$ 179.974,65	R\$ 279.443,24	R\$ 229.708,95
Total	R\$ 394.977,99	R\$ 290.575,37	R\$ 342.776,68

Fonte: dados primários, 2018.

Os dados apresentados na tabela 1 correspondem aos custos e despesas totais, nos meses de julho e agosto de 2018, coletados durante o período de estágio na empresa objeto de estudo. Com o intuito de possibilitar maior verossimilhança ao resultado da pesquisa, apresenta-se a média dos meses delimitados, haja vista a oscilação de gastos ocorrida de um mês para outro, uma vez que a empresa estudada realizou uma

grande compra de matéria prima no mês de julho, aumentando consequentemente o total de custos do referido mês, o que não ocorreu no mês posterior.

Em contraposição, as despesas foram relativamente maiores no mês de agosto, visto que, no mês mencionado, o faturamento foi maximizado e, consequentemente, o recolhimento de impostos, já que a empresa é optante pelo lucro presumido, que, segundo o site do SEBRAE (s.d.), tem como base de cálculo a receita bruta do contribuinte e suas demais receitas financeiras, assim, quanto maior o faturamento, maior será o recolhimento de impostos.

Desta forma, levando-se em consideração essa variação de recursos durante os meses estudados, aspirando maior verossimilitude ao resultado da pesquisa, todos os dados coletados, e consequentemente os resultados desta pesquisa, conterão suas respectivas médias, que serão apresentadas nas últimas colunas das tabelas.

4.2.4 Custos e despesas com pessoal

O quarto objetivo específico deste estudo visa evidenciar os custos e despesas com pessoal, enfatizando os encargos sociais e trabalhistas recolhidos pela instituição nos períodos preestabelecidos. Destarte, esta seção apresenta, de forma detalhada, os valores recolhidos a título de remuneração, durante os meses de julho e agosto de 2018 na empresa Sigma Confecções Ltda., dando ênfase aos importes correspondentes

aos encargos sociais e trabalhistas recolhidos nos mesmos períodos.

A particularização dos conceitos de salários e remunerações encontram-se no item 2.3.1 do embasamento teórico desta pesquisa, entretanto, cabe ressaltar que os salários não incluem nenhum tipo de adicional, tampouco encargos sociais e trabalhistas, mas sim, somente a contraprestação devida ao empregado pela prestação de serviços.

Com vistas ao atingimento do quarto objetivo específico, apresenta-se inicialmente, o valor total de salários pagos pela empresa concedente do estágio nos meses de julho e agosto de 2018 na tabela 2.

Tabela 2 – Total de salários nos meses de julho e agosto de 2018

Tabela 2 – Total de salários nos meses de julho e agosto de 2018			
	Julho	Agosto	Média
Salários	R\$ 84.497,00	R\$ 80.816,15	R\$ 82.656,58

Fonte dados primários 2018.

A tabela 2 apresenta os dados correspondentes ao total de salários pagos diretamente aos colaboradores da instituição, sem adição de qualquer encargo. Nota-se na referida tabela que os meses de julho e agosto de 2018 obtiveram um total intermediário, referente aos pagamentos de salários in natura, no valor de R\$ 82.656,58, o que equivale a uma média salarial de R\$ 1.233,68 por funcionário, considerando-se a atuação da empresa com 67 colaboradores, em conformidade com a caracterização do objeto de estudo, presente no item 4.1 desta pesquisa.

Contudo, como já destacado no decorrer do estudo, os gastos do empregador com seus empregados vão além dos salários, devendo-se considerar as demais obrigações a que estão sujeitos os empregadores. Assim, a tabela 3 apresenta todos os encargos sociais e trabalhistas recolhidos pela empresa estudada nos meses de julho e agosto de 2018 e seus respectivos valores, contendo em sua última linha a soma de todas estas incumbências.

Tabela 3 – Total de encargos nos meses de julho e agosto de 2018

Tabela 3 – Total de encargos nos meses de julho e agosto de 2018			
	Julho	Agosto	Média
Contribuição previdenciária	R\$ 3.318,28	R\$ 16.830,74	R\$ 10.074,51
FGTS	R\$ 11.681,51	R\$ 10.505,91	R\$ 11.093,71
Contribuição sindical	R\$ 2.632,02	R\$ 0,00	R\$ 1.316,01
Férias + 1/3 (provisão)	R\$ 10.433,70	R\$ 9.059,82	R\$ 9.746,76
FGTS sobre férias (provisão)	R\$ 834,69	R\$ 724,78	R\$ 779,73
13º salário (provisão)	R\$ 6.898,62	R\$ 6.492,34	R\$ 6.695,48
FGTS sobre 13º salário (provisão)	R\$ 551,89	R\$ 519,39	R\$ 1071,28
Total	R\$ 36.350,72	R\$ 44.132,98	R\$ 40.241,85

Fonte: dados primários, 2018.

Os dados expostos na tabela 3 foram coletados no decorrer das horas de estágio obrigatório e tratam dos encargos sociais e trabalhistas recolhidos pela empresa objeto de estudo durante os meses da pesquisa.

A partir dos dados apresentados, observa-se que a empresa realiza provisões de férias, com o devido adicional de 1/3 e 13º salário. Estas provisões são muito eficientes no que tange a otimização dos orçamentos nas empresas, onde a

instituição reserva uma prestação por mês, de um valor que será satisfeito em uma única parcela (ou duas, no caso do 13º salário) para com o colaborador, a fim de não obter desembolsos agressivos em seu orçamento, isto é, a empresa opta por reservar mensalmente um valor que posteriormente será liberado ao empregado de forma integral.

A partir da análise da tabela 3, verifica-se que os valores destinados à satisfação de encargos sociais e trabalhistas, atingem uma média total de R\$ 40.241,85 nos meses de julho e agosto de 2018. Mediante cálculo matemático, nota-se que a empresa Sigma Confeccões Ltda., recolhe a título de encargos sociais e trabalhistas uma proporção intermediária equivalente a 48,69% sobre os salários in natura que conforme a tabela 2 corresponde a R\$ 82.656,58. Isto posto, pode-se afirmar que os encargos sociais e trabalhistas recolhidos pela empresa concedente do estágio obrigatório, representam aproximadamente 50% dos salários propriamente ditos, isto é, a empresa estudada paga uma remuneração aproximada de 1,5 salários por funcionário.

Há ainda dados a serem apresentados, sendo que a tabela 4 demonstra a remuneração total paga pela empresa objeto de estudo durante os meses estudados. Reitera-se que a remuneração é o montante total destinado direta ou indiretamente aos colaboradores da empresa, sendo composta, portanto, pela soma dos salários e seus respectivos encargos sociais e trabalhistas.

Tabela 4 – Remuneração total nos meses de julho e agosto de 2018

	Julho	Agosto	Média
Remuneração	R\$ 120.847,72	R\$ 124.949,13	R\$ 122.898,42

Fonte: Dados primários

Os dados apresentados na tabela 4 referem-se à remuneração total paga pela Sigma Confecções Ltda. nos meses de pesquisa, nota-se, portanto, que a média dos referidos meses atingem o montante de R\$ 122.898,42.

Por intermédio de cálculos de proporcionalidade, identifica-se que o total de remunerações pagas pela empresa equivale a 35,85% dos seus custos e despesas, que como constante na tabela 1, atinge o valor médio de R\$ 342.776,68, todavia, destaca-se que esta análise não compõe os objetivos deste artigo, entretanto, a pesquisadora considerou esta uma informação interessante a ser levantada.

4.2.5 Impacto ocasionado pelos encargos sociais e trabalhistas

Por fim, o quinto objetivo específico deste artigo consiste em demonstrar o impacto dos encargos sociais e trabalhistas sobre os custos e despesas totais da empresa. Tendo como finalidade o atingimento desse objetivo, esta seção apresenta a proporção de cada encargo social e trabalhista sobre o total de custos e despesas dos períodos estudados.

Para o alcance dos resultados desejados, serão aplicados cálculos de proporcionalidade, a fim de identificar o impacto de cada encargo social e trabalhista sobre o total de custos e despesas recolhidos nos meses da pesquisa. Estes elementos encontram-se nas tabelas 1 e 3, presentes nos itens 4.2.3 e 4.2.4 deste artigo.

Ressalta-se que os resultados alcançados serão compilados na tabela 5 e apresentados em forma de porcentagem, a fim de demonstrar o impacto econômico dos recolhimentos destes encargos para a empresa. Reitera-se, portanto, que cada linha da referida tabela corresponde a um encargo e suas respectivas proporções com relação aos custos e despesas totais da instituição.

Tabela 5 – Proporção dos encargos sociais e trabalhistas sobre os custos e despesas totais

Tabela 5 – Proporção dos encargos sociais e trabalhistas sobre os custos e despesas totais			
	Julho	Agosto	Média
Contribuição previdenciária	0,84%	5,79%	3,32%
FTGS	2,96%	3,62%	3,29%
Contribuição sindical	0,67%	0,00%	0,33%
Férias + 1/3	2,64%	3,12%	2,88%
FGTS sobre férias + 1/3 (provisão)	0,21%	0,25%	0,23%
13º salário	1,75%	2,23%	1,99%
FGTS sobre 13º salário (provisão)	0,14%	0,18%	0,16%
Total	9,21%	15,19%	12,20%

Fonte: elaborada pela autora, 2018.

Os dados apresentados na tabela 5, os quais atingem o objetivo geral do estudo, representam a proporção de cada

encargo social/trabalhista, os quais tiveram seus respectivos valores originários apresentados na tabela 4, sobre o total de custos e despesas dos períodos estudados, que de acordo com a tabela 1, atingem o valor intermediário de R\$ 342.776,68. Desta forma, a referida tabela contém em sua última linha, a proporcionalidade dos encargos sociais e trabalhistas sobre a totalidade dos custos e despesas recolhidos pela empresa nos meses de julho e agosto de 2018.

Levando-se em consideração os resultados expostos na tabela 5, pode-se afirmar que na Sigma Confecções Ltda. a contribuição previdenciária corresponde ao encargo de maior impacto financeiro, uma vez que a média dos dois meses estudados denota a proporção de 3,32% sobre os custos/despesas totais da empresa.

O FGTS também se destaca entre os demais encargos, sendo que, de acordo com a pesquisa, é o segundo encargo de maior impacto no orçamento da instituição, uma vez que o valor dispendido com o fundo de garantia dos colaboradores corresponde, de acordo com os resultados apresentados na tabela 5, a 3,29% dos custos e despesas da empresa, sem incluir, portanto, as provisões dessa obrigação proferidas sobre férias e seu respectivo adicional e 13º salário, que somadas atingem o percentual de 0,39%. Desta forma, o total de verba destinada somente para o fundo de garantia dos funcionários da instituição corresponde a aproximadamente 3,68% dos custos/despesas totais da empresa. Assim, pode-se afirmar que ao considerar o recolhimento deste encargo abrangendo sua incidência sobre as

férias e o 13º salário, ele se torna o encargo de maior impacto no resultado da empresa estudada.

As férias e seu respectivo adicional de 1/3, consoante os resultados apresentados, representam o terceiro encargo de maior impacto econômico na instituição, uma vez que atingem a porcentagem média de 2,88% sobre a totalidade dos seus custos e despesas. Do mesmo modo, os demais encargos influenciam e muito nos aspectos econômicos da empresa, e contribuem para que o percentual total dos encargos sociais e trabalhistas sobre seus custos e despesas seja ainda mais impactante.

Por meio da observação dos aspectos levantados, nota-se que a empresa estudada obtém um considerável desembolso a título de encargos sociais e trabalhistas, visto que, em conformidade com os percentuais apurados, a empresa destina aproximadamente 12,2% dos seus custos e despesas totais somente para atender os encargos contidos nas folhas de pagamento.

4.3 Visão sistêmica aplicada ao caso

A ciência contábil tem por objetivo estudar e controlar as variações patrimoniais das entidades, em outras palavras, a contabilidade destina-se a estudar e controlar o patrimônio das empresas por meio de suas demonstrações contábeis, a fim de auxiliá-las na tomada de decisões.

Como já mencionado no embasamento teórico, item 2.1.2 deste estudo, Buffet e Clark (2010) destacam os três

principais gêneros de demonstrações contábeis, quais sejam, Balanço Patrimonial, DRE e DFC.

Tendo como base estas demonstrações, pode-se afirmar que a contabilidade age de forma eficiente nas mais diversas áreas dentro das instituições, estudando e controlando toda estrutura organizacional das empresas, podendo agir diretamente nas seguintes áreas: financeira, representada pela DFC; patrimonial, que tem como demonstrativo o balanço patrimonial e; econômica, que trata dos dados expostos na DRE.

A área econômica foi o enfoque deste artigo, já que esta pesquisa trata do impacto ocasionado pelos encargos sociais e trabalhistas nos custos e despesas gerais da empresa estudada, isto é, realizaram-se algumas análises econômicas nestes itens a fim de evidenciar a proporcionalidade destes encargos sobre os custos/despesas da instituição.

Reitera-se que todos os elementos e valores utilizados para o atingimento do objetivo geral deste estudo constam na DRE da empresa concedente, portanto, a área da contabilidade em destaque da pesquisa foi a econômica.

A importância da análise destes dados se dá justamente pelo auxílio aos gestores quanto à tomada de decisões. Por meio de análises como esta, o administrador tem total controle das verbas destinadas aos colaboradores, bem como dos custos que um novo colaborador gerará e se realmente torna-se viável esta possível contratação, já que, segundo o estudo, o funcionário da empresa em questão custa em média à empresa 50% a mais do que o “imaginado”, que em tese, seria somente o salário propriamente dito.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As relações entre empregado e empregador sempre foram alvos de inúmeras controvérsias, uma vez que o objetivo precípua da maior parte das empresas é a rentabilidade e os gastos com pessoal atingem consideravelmente seus resultados, assim, estes conflitos ocorridos na área trabalhista são consequência dos altíssimos valores que obrigatoriamente são atribuídos às folhas de pagamento, porquanto, as verbas destinadas à satisfação destes ônus incluem não somente os salários oferecidos aos colaboradores, mas também, uma variedade de obrigações, intituladas encargos, impostas às empresas a partir do vínculo empregatício.

Destarte, com vistas a possibilitar maior visibilidade deste impacto causado pelos encargos sociais e trabalhistas, a pesquisa objetivou-se a identificar a proporção do impacto causado pelos encargos sociais e trabalhistas quando relacionadas aos custos e despesas gerais na empresa Sigma Confecções Ltda. durante os meses de julho e agosto de 2018. Embasando-se, portanto, nos aspectos fundamentais da contabilidade e do direito trabalhista e previdenciário.

Levando-se em conta o que foi observado no decorrer do estudo, pode-se afirmar que é imprescindível o papel da contabilidade nas organizações, posto que, além de estudar e controlar seus patrimônios, a ciência contábil atua como uma ferramenta de suporte à gestão empresarial, auxiliando, sobretudo, na tomada de decisões das empresas.

No que tange aos direitos trabalhista e previdenciário pode-se caracterizá-los como um conjunto de regras e princípios jurídicos elaborados com o intento de proporcionar melhorias nas relações laborais. Dado o exposto, é-se levado a acreditar na existência de uma relação semidireta destes ramos do direito com a contabilidade, uma vez que, todas as obrigações e direitos auferidos às empresas e seus colaboradores fazem parte da rotina contábil, entretanto, esta relação fortalece-se ainda mais quando se tratam dos encargos atribuídos as organizações a partir do vínculo empregatício.

No que concerne aos encargos sociais e trabalhistas, pode-se afirmar que estas obrigações são sucumbências destinadas aos colaboradores para que estes possuam proteção da vida, saúde, dignidade e integridade física, entretanto, consoante apresentado na pesquisa, os valores destinados ao pagamento destas atribuições impactam consideravelmente nos resultados das empresas.

Para a realização da análise, inicialmente foram coletados, durante o período de estágio, os dados referentes aos custos e despesas totais da empresa estudada, que com o propósito de possibilitar maior verossimilhança ao resultado do artigo, apresentaram-se os valores correspondes a cada mês e, posteriormente, a média dos respectivos períodos, a julgar pela oscilação de gastos que ocorreram de um mês para outro.

A posteriori, realizou-se a apresentação dos custos e despesas totais recolhidos pela empresa concedente do estágio obrigatório, onde se percebeu, considerando os aspectos observados ao longo da pesquisa, que os encargos sociais e

trabalhistas correspondem, na empresa estudada, a aproximadamente 50% além dos valores que dispendidos ao salário in natura, isto é, a empregadora paga, em média, 1,5 salários por colaborador.

Derradeiramente, atingiu-se o objetivo geral da pesquisa, uma vez que restou analisado os custos e despesas gerais da empresa, bem como os encargos sociais e trabalhistas recolhidos, apresentando-se a proporção destes encargos sobre os gastos totais da instituição.

Pela observação dos aspectos analisados, constatou-se que a Sigma Cofecções Ltda. obtém um considerável impacto econômico no que diz respeito às verbas destinadas a satisfação de encargos sociais e trabalhistas, porquanto, de acordo os percentuais apurados, a empresa destina o equivalente a 12,2% dos seus custos e despesas totais somente para saldar estas obrigações.

Considerando todo o exposto, percebeu-se que os valores dispendidos pela empresa estudada com os encargos decorrentes da relação trabalhista são relativamente altos, pois além do percentual aqui destacado ainda existem os valores pagos efetivamente a título de salários. Não se pretende, com este estudo, findar as análises acerca dos encargos sociais e trabalhistas e seu impacto nas instituições, mas apenas apresentar dados e confrontá-los com a realidade da instituição estudada, até porque se entende a necessidade de tais encargos para os empregados, que se beneficiam direta ou indiretamente dos mesmos.

Como sugestão de pesquisas posteriores, apresenta-se a possibilidade de estudos financeiros capazes de demonstrar qual o percentual adequado de gastos que determinada instituição possa ter com as relações trabalhistas e, de posse dessas informações, buscar junto ao Estado forma de garantir que tanto as instituições como seus empregados sejam beneficiados com a relação trabalhista, visando à lucratividade sem diminuição das relações formais de trabalho.

REFERÊNCIAS

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico e financeiro**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRAGA, Hugo Rocha. **Demonstrações contábeis: estrutura, análise e interpretação**. São Paulo: Atlas, 2012.

BRASIL. **Custos com empregado vão além do salário**. 2012. Disponível em: <http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2012/02/custos-com-empregado-vaio-alem-do-salario>. Acesso em: 08 jul. 2018.

BRASIL. Decreto-Lei n. 5.452, de 01 de maio de 1943.

Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm. Acesso em: 05 abr. 2018.

BUFFET, Mary; CLARK, David. **Warren Buffet e a análise de balanços**. Tradução de Marcello Lino. Rio de Janeiro: Sextante, 2010.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de direito previdenciário**. 9. ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2008.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

DAHER, André Chedid. **A legislação trabalhista e seu impacto no cotidiano das empresas**, s.d. Disponível em: <http://www.daheradvogados.com.br/artigos/8c67bf5c7c744f94bbe571b6ae3e966.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2018.

DELPHIN CONTABILIDADE. **Encargos sociais sobre a folha de pagamento**, s.d. Disponível em: <https://www.delphin.com.br/orientacao/66-encargos-sociais-sobre-a-folha-de-pagamento>. Acesso em: 07 jun. 2018.

DEMO, Pedro. **Metodologia científica em ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

DUARTE, Marina Vasques. **Direito previdenciário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2005.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

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

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

GOMES, Orlando; GOTTSCHALK, Elson. **Curso de direito do trabalho**. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

GONÇALVES, Eugênio Celso; BAPTISTA, Antônio Eustáquio. **Contabilidade geral**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GOUVEIA, Nelson. **Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1982.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de direito previdenciário**. 13. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de (coord.). **Contabilidade introdutória**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de (coord.). **Teoria da contabilidade**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

IUDÍCIBUS, Sérgio de (coord.). **Análise de balanços**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1988.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Mariana De Andrade. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

LELLIS, Ary Gonzaga de; SOUSA, Cleuza Vieira de.
Legislação previdenciária para concursos. Goiânia: Kelps, 2000.

LEONE, G. S. **Custos, planejamento, implantação e controle.** São Paulo: Atlas, 2009.

MAGANO, Octávio Bueno. **Manual de direito do trabalho.** São Paulo: LTr, 1980. v. I.

MANUS, Pedro Paulo T. **Direito do trabalho.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria.
Técnicas de pesquisa: planejamento, elaboração, análise e interpretação de dados. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria.
Fundamentos de metodologia científica. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINEZ, Luciano. **Curso de direito do trabalho:** relações individuais, sindicais e coletivas do trabalho. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Curso de direito do trabalho**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Fundamentos de direito do trabalho**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. São Paulo: Atlas, 2006.

MEZZAROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de metodologia da pesquisa no direito**. São Paulo: Saraiva, 2003.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de direito do trabalho**. 17. ed. rev. atual. São Paulo: LTr, 2001.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Iniciação ao direito do trabalho**. 29. ed. rev. São Paulo: LTr, 2003.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Iniciação ao direito do trabalho**. 37. ed. São Paulo: LTr, 2012.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro; NASCIMENTO, Sônia Mascaro. **Iniciação ao direito do trabalho**. 40. ed. São Paulo: LTr, 2015.

OLIVEIRA, Antonio Augusto Afonso de. *et al.* **Contabilidade de custos: temas atuais**. Curitiba: Juruá. 2008.

OLIVEIRA, Aristeu de. **Rescisão do contrato de trabalho: manual prático**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

PASTORE, José. **Encargos Sociais no Brasil e no exterior**. Brasília: Ed. SEBRAE, 1994.

PAULA, Sebastião Faustino de. **Curso de direito do trabalho**. Brasília: Vestcon, 2008.

PIERDONÁ, Zélia Luiza. **Proteção social brasileira: diferenças entre previdência e assistência social**, s.d. Disponível em: http://pfdc.pgr.mpf.mp.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/publicacoes/previdencia-social/Diferencas_entre_previdencia_e_assistencia_social.pdf. Acesso em: 15 jun. 2018.

PONTELO, Juliana F.; CRUZ, Lucineide A. M. **Gestão de pessoas: manual de rotinas trabalhistas**. 7. ed. Brasília: Senac/DF, 2014.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalho monográfico em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade básica fácil**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade básica**. São Paulo: Saraiva, 2005

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos fácil**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

RIBEIRO, Osni Moura. **Estrutura e análise de balanços fácil**. 11. ed. São Paulo: Saraiva: 2014.

SÁ, Antonio Lopes de. **Teoria da contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SEBRAE, Serviço de apoio as micro e pequenas empresas de Santa Catarina. **Lucro Presumido**. s.d. Disponível em: <http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcddtexto=4865&%5E%5E>. Acesso em: 11 out. 2018.

SANCHEZ, Edison; XAVIER, Victor Hugo. **600 perguntas e respostas de direito previdenciário**: e mais uma centena. 2 ed. São Paulo: LTr, 2009.

SEVILHA CONTABILIDADE. **Encargos sociais nas empresas**: demonstrativo de cálculo –procedimentos, s.d. Disponível em: <http://sevilha.com.br/encargos/encargos.pdf>.

SILVA, Fabrício Oliveira. **O profissional contábil na função de departamento de pessoal**: diminuindo as possibilidades de conflitos trabalhistas. 2012. Artigo científico (Bacharel em ciências contábeis) - Faculdade São Francisco de Barreiras, Bahia, 2012. Disponível em: https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigocientifico_14_0.pdf. Acesso em: 13 fev. 2018.

SOARES NETO, Anderson de Castro et al. **Contabilidade de custos**. 2014. Disponível em: <http://www.iob.com.br/newsletterimages/iobstore/sumarios/2014/nov/LIV21227.pdf>. Acesso em: 23 jun. 2018.

SOARES, Ricardo Antunes. **Análise dos encargos sociais incidentes na folha de pagamento de salários**. 2009. Trabalho de conclusão de curso (Bacharel em ciências contábeis) -

Faculdades Integradas de Itararé - FAFIT, São Paulo, 2009.
Disponível em: <https://pt.scribd.com/document/22614806/TCC-ENCARGOS-SOCIAIS-RICARDO-ITARARE>. Acesso em: 11 jun. 2018.

SPECHT, Vandoir. **O impacto dos encargos sociais e trabalhistas sobre a folha de pagamento**. 2005. Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005. Disponível em: <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis294256.pdf>. Acesso em 11 jun. 2018.

VICECONTI, Paulo; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

VIEIRA, Marco André Ramos. **Manual de direito previdenciário**. Rio de Janeiro: Impetus, 2005.

ZAINAGHI, Domingos Sávio. **Curso de legislação social: direito do trabalho**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

A RENTABILIDADE APURADA NA IMPLANTAÇÃO DO SETOR DE PADARIA DO MERCADO DELTA LTDA.

Rafael Zaccaron Pereira

Roger Rosa Pedro

Adão Paulo Ronconi

RESUMO

Este artigo trata da importância da Contabilidade de Custos como ferramenta eficaz na administração de uma empresa que atua no segmento de supermercados. O objetivo geral da pesquisa é demonstrar a rentabilidade apurada na implantação de um setor de padaria em um supermercado, a partir do mix de produtos estabelecidos pela empresa. Para tanto, tem-se como objetivos específicos: i) apresentar o melhor método de custeio para a empresa estudada com fundamento nos existentes na literatura; ii) mensurar os custos envolvidos na produção do mix determinado; iii) apresentar a rentabilidade obtida na padaria por meio de uma projeção de volume de vendas. A metodologia empregada foi pesquisa exploratória, com elaboração de estudo de caso. A pesquisa proporcionou para a empresa estudada informações sobre o setor de padaria, por meio da utilização de ferramentas de custos, de forma que as mesmas atendam às exigências e necessidades do setor. Além do mais, o estudo tornou o controle e gestão do setor eficiente e organizado, possibilitando o conhecimento da rentabilidade em cada produto

do mix estudado. Portanto, os resultados obtidos durante o estudo demonstram que a empresa possui condições de aperfeiçoar seus métodos de controle e técnicas empregadas na gestão do supermercado, de forma que a implantação do setor de padaria torne-se viável.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos. Método de custeio. Rentabilidade.

1 INTRODUÇÃO

Diante da acirrada concorrência do meio empresarial, comumente as empresas buscam conhecimentos e estratégias para tornarem-se mais competitivas, desta forma, uma dessas estratégias é a mensuração de custos realizada pelos profissionais contábeis com o auxílio da Contabilidade.

Nesta senda, importante abordar algumas considerações importantes sobre a Contabilidade, que pode ser entendida como a ciência que estuda e controla o patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a interpretação dos fatos neles ocorridos, com o fim de oferecer informações sobre sua composição e variação, bem como sobre o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial (CREPALDI, 2007).

A Contabilidade é um instrumento que avalia e organiza as empresas, faz o controle nas operações de venda para determinar os lucros, mantém o controle e auxilia o administrador na busca de ferramentas para um bom desempenho empresarial (CREPALDI, 2007).

Desta forma, devido as constantes mudanças ocorridas no mercado empresarial é necessária toda forma de auxílio e informações de qualidade que possam ser adaptadas para que a tomada de decisões seja correspondida com rapidez e com resultado positivo (BORNIA, 2010).

Conseqüentemente, é imprescindível a busca por um profissional que com base nas informações da empresa aplique medidas e soluções eficientes na redução de custos, sem perda

de qualidade e aprimoramento de funcionários com as tecnologias mais avançadas disponíveis. E também com o objetivo de trazer às empresas resultados, planejamentos e auxílio na tomada de decisões.

Desse jeito, pode-se compreender que a Contabilidade Gerencial possibilita que a empresa apure com precisão o aporte necessário para a realização de um projeto, a partir de um planejamento de gestão com métodos eficazes para se obter o sucesso desejado.

A Contabilidade Gerencial e a Contabilidade de Custos são ferramentas disponíveis aos empresários e aos núcleos de direção das empresas, pois possibilitam a gestão da organização. Portanto, são áreas que estão em constante atualização e em processo de inovação.

Neste sentido, Martins (2003) explica que o repentino crescimento das empresas, gera como consequência o aumento da distância entre o administrador, os ativos e as pessoas administradas, por conta disso a Contabilidade de Custos passou a ser vista como um instrumento de auxílio no desempenho da nova missão da Contabilidade, a parte gerencial. Ainda, importante frisar-se que essa nova visão não data demais de algumas décadas, por essa razão, ainda há muito a ser desenvolvido.

Afim de manter anonimato das informações da empresa abordada neste estudo, a mesma será tratada pelo nome fictício propoto no início deste.

Assim, a pergunta da pesquisa é: Qual a rentabilidade apurada na implantação de um setor de padaria em um

supermercado, a partir do mix de produtos estabelecidos pela mesma?

Para tanto, o objetivo geral da pesquisa é demonstrar a rentabilidade apurada na implantação de um setor de padaria no Mercado Delta LTDA., a partir do mix de produtos estabelecidos pela empresa.

Para atender ao objetivo geral, são objetivos específicos da pesquisa: (i) identificar o melhor método de custeio para a empresa estudada, com base nos existentes na literatura; (ii) mensurar os custos envolvidos na produção do mix determinado; (iii) apresentar a rentabilidade obtida na padaria por meio de uma projeção de um volume de vendas.

A Contabilidade consolidou-se como uma ferramenta indispensável aos gestores, principalmente por fornecer informações altamente técnicas, precisas e claras. Porém, é difícil controlar todas essas informações. Sendo assim, o planejamento e a estratégia são cada vez mais recorrentes no dia-a-dia das empresas brasileiras, a análise de dados, a demonstração de informações, a simulação de resultados e outros meios que a Contabilidade oferece para auxiliar os gestores na administração podem garantir a lucratividade, concorrência e a sobrevivência da mesma no ambiente empresarial.

O estudo do tema se justifica por sua relevância científica, pois se relaciona diretamente ao conhecimento do comportamento dos custos do mix de produtos que a empresa pretende implementar, dada a influência destes nas possíveis decisões futuras a serem tomadas pelo gestor.

Desta maneira, com a análise dos dados que serão coletados na empresa objeto da pesquisa, será possível a verificação de suas necessidades, bem como a possibilidade de incrementá-los para a tomada de decisões futuras.

A pesquisa ainda poderá agregar o desenvolvimento profissional do pesquisador e auxiliar estudantes, empresários e profissionais da Contabilidade a terem uma visão mais ampla sobre a temática abordada.

Quanto a delimitação da pesquisa, a coleta de dados propiciará informações da empresa Mercado Delta LTDA. ME., a partir de dados colhidos no setor de padaria da sua filial, registro de compra de materiais de insumo e fabricação para o setor de padaria usado na filial, margem de contribuição final após a implantação, tabela de custos, de investimentos e projeção de vendas.

O Mercado Delta LTDA. ME. caracteriza-se como uma empresa de pequeno porte, fundada no Município de Tubarão, Santa Catarina. A empresa estudada atua no segmento do varejo desde 2007, com produtos alimentícios.

Portanto, o estudo auxiliará o planejamento da empresa que pretende implantar um setor de padaria na sua matriz, pois os dados coletados, as análises e as demonstrações desenvolvidas possibilitarão a criação de um planejamento estratégico.

Por fim, a pesquisa estrutura-se na seguinte ordem: introdução, referencial teórico, métodos e técnicas da pesquisa, apresentação dos resultados, considerações finais e as referências.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, será apresentado o referencial teórico que norteia a pesquisa com embasamento em obras da literatura já publicada. Para tanto serão abordados os seguintes temas: Contabilidade, Contabilidade Gerencial, Contabilidade de Custos, Nomenclaturas de Custos, Métodos de Custeio, Gestão de Custos, Margem de Contribuição e Ponto de Equilíbrio.

Segundo Marion, Dias e Traldi (2002, p. 38), “O referencial teórico deve conter um apanhado do que existe, de mais atual na abordagem do tema escolhido, mesmo que as teorias atuais não façam parte de suas escolhas”.

2.1 Contabilidade: conceitos fundamentais

O termo Contabilidade origina-se do latim e significa computare que significa contar, computar, calcular. Neste sentido, a Contabilidade busca ser empregada sobre a perspectiva de controle de valores (SILVA, 2008).

Em relação a sua utilização, a Contabilidade é muito antiga, pois há diversos registros históricos do seu uso por pessoas em todo mundo. Desse jeito, Silva (2008) afirma que a Contabilidade é muito antiga, pois se pode encontrar em livros, histórico de registros em que várias pessoas, em vários lugares do grupo e em situações diversas, das mais variadas profissões, classes sociais e origens culturais distintas, escreveram ações que indicavam que já existia empiricamente. Os livros mais

antigos são importantes documentos à disposição da comunidade científica, pois relatam as origens de muitos acontecimentos e oferecem parâmetros para que se entenda que, com o passar dos tempos, a Contabilidade evoluiu conforme a demanda de novos usuários, em épocas modernas.

Desta forma, a Contabilidade inicialmente era empregada para computar a fortuna particular acumulada pelo indivíduo. Conforme Sá (2010), a Contabilidade preocupa-se com a essência da riqueza individualizada e não com a forma de simplesmente registrar e informar.

Durante sua evolução, a Contabilidade passou a ser empregada no controle financeiro das instituições, sendo vista como instrumento de auxílio aos gestores das empresas através da geração de informações úteis para a tomada de decisões estratégicas referente ao emprego dos recursos financeiros da empresa.

Para Franco (2006) a finalidade da Contabilidade é controlar os fenômenos ocorridos no patrimônio de uma entidade com o registro, classificação, demonstração expositiva, análise e interpretação dos fatos nele ocorridos, com o objetivo de fornecer informações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

Ainda, importante ressaltar que a principal finalidade da Contabilidade é fornecer informações econômicas e financeiras acerca da entidade, para facilitar a tomada de decisões por parte de seus usuários (RIBEIRO, 2005).

As informações de natureza econômica compreendem, principalmente, os fluxos de receitas e de despesas, que geram

lucros ou prejuízos, e as variações no patrimônio da entidade. As informações de natureza financeira abrangem principalmente os fluxos de caixa e do capital de giro das entidades, para facilitar as tomadas de decisões por parte dos seus usuários (RIBEIRO, 2005).

Neste pensar, Marion (2009) complementa que a Contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração na tomada de decisões, pois coleta os dados econômicos, mensura-os monetariamente, registra-os e sumariza-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobre maneira para a tomada de decisões.

2.2 Contabilidade gerencial

A Contabilidade Gerencial pode ser entendida como o processo de identificação, mensuração, acumulação, interpretação e comunicação, de informações financeiras utilizadas para uso apropriado de recursos (PADOVEZE, 2010).

Logo, a Contabilidade Gerencial pode ser utilizada como um instrumento de apoio ao processo decisório da entidade, desta forma entende-se que é um conjunto de procedimentos com a finalidade de gerar informações aos gestores da empresa ou à entidade num todo (COELHO, 2010).

Ainda, a Contabilidade Gerencial pode ser caracterizada, pelo enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na Contabilidade Financeira, na Contabilidade de Custos, na

análise financeira e de balanços, colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, que auxilie os gerentes das entidades em seu processo decisório (IUDÍCIBUS, 1998).

Portanto, a Contabilidade está voltada para fins internos, direcionada ao planejamento, controle, avaliação e tomada de decisões.

Por fim, para Iudícibus (1998), a Contabilidade Gerencial, num sentido mais profundo, está voltada para a administração da empresa que visa suprir as informações que se encaixem de forma efetiva no modelo decisório do gestor.

2.3 Contabilidade de custos

A Contabilidade de Custos surgiu com a revolução industrial, sendo que sua função principal era o registro dos custos com vistas a avaliação dos estoques, bem como auxílio na determinação do resultado e levantamento dos balanços (LEONE, 2000).

Segundo Martins (2003) até a Revolução Industrial no século XVIII praticamente somente existia a Contabilidade Financeira ou geral que desenvolvida na era mercantilista, estava bem estruturada para servir empresas comerciais.

Para Lorentz (2015), devido a eventos históricos como o fim do Feudalismo e das guerras cruzadas no século XIV, obteve-se um grande avanço na produção de bens, dessa

maneira surgiu à Contabilidade de Custos, que até então era realizada pela Contabilidade Financeira que servia muito bem para as empresas comerciais, pois elaborava o custo conforme o valor pago pela mercadoria. Dessa maneira, surgiu a Contabilidade de Custos, com o propósito de determinar o valor dos custos para a fabricação de determinados itens e evidenciar se houve lucro ou prejuízo.

Neves e Viceconti (2003) destacam que nos primórdios, a Contabilidade de Custos tinha como principal função a avaliação dos estoques em empresas industriais que é um procedimento muito mais complexo do que nas empresas comerciais, uma vez que envolve fatores como salários, aquisições e utilização de matérias-primas. O contador fazia seu controle com cálculos basicamente por diferenças, com a verificação do valor pago por itens estocados, que iriam custear as mercadorias: Estoque Inicial (+) Compras (-) Estoque Final (=) CMV.

Portanto, uma das funções principais da Contabilidade de Custos é auxiliar os Contadores, Auditores e Fiscais na mensuração dos estoques e não necessariamente fornecer informação para a tomada de decisões, isso fez com que não fosse explorado todo o seu potencial na área do controle e deixou de ter uma evolução por um grande período de tempo (MARTINS, 2003).

A Contabilidade de Custos surgiu em razão da necessidade de controles financeiros, administrativos e patrimoniais para apuração dos resultados (lucros ou prejuízos) nas atividades industriais, agrícolas e comerciais, conforme

Neves e Viceconti (2003) a Contabilidade de Custos, cuja função inicial era de fornecer elementos para avaliação de estoques e apuração de resultado, passou, nas últimas décadas, a prestar duas funções muito importantes na Contabilidade Gerencial: a utilização dos dados de custos para auxílio ao controle e para tomada de decisões.

Por fim, Martins (2003) afirma que a informação gerada pela Contabilidade de Custos será utilizada pela Contabilidade Financeira, pela Contabilidade Gerencial e para dar suporte ao processo de tomada de decisões.

2.3.1 Nomenclaturas de custo

A Contabilidade de Custos utiliza diversas terminologias para custo, porém, elas podem ter sentido diferentes de acordo com o contexto em que estiver sendo empregada, que podem ser gastos, custos, despesas, desembolso, investimento, perda entre outros.

Para Wernke (2011) os custos variáveis são os gastos que estão diretamente relacionados à quantidade produzida, igualmente, quanto maior a produção maior será o seu valor total. Para despesas variáveis podem-se classificar todos os gastos sem relação direta com a produção do bem, por exemplo, comissão e tributos sobre a venda.

Os custos e despesas fixas são aqueles que permanecem constante independente da quantidade, seja por unidade, peso, litros entre outros. Desse modo, mesmo com a redução ou

aumento na produção o valor permanece o mesmo, por exemplo, aluguel da loja (WERNKE, 2011).

Os gastos podem ser a compra realizada pela empresa de produto ou serviço, representado pelo sacrifício financeiro (desembolso), representado por promessa ou entrega de um ativo, normalmente dinheiro (MARTINS, 2003).

O desembolso é o momento em que a empresa efetivamente entrega o seu ativo em troca de um bem ou serviço, pode ocorrer antes, durante ou depois da entrega do bem comprado (WERNKE, 2011).

Para Martins (2003), o investimento são os sacrifícios ocorridos com aquisição de um bem ou serviço (gasto) onde o mesmo se encontra em estoque para eventual baixa no momento da venda ou uso, por exemplo, estoque de matéria-prima que é um gasto contabilizado como investimento temporariamente no ativo circulante da empresa.

Segundo Megliorini (2012), o custo corresponde à parte dos gastos consumidos na fabricação de um produto para empresas industriais, na aquisição de mercadorias pela comercial e realização de serviço pela prestadora de serviços.

Para Wernke (2011), a perda é classificada como ocorrências fortuitas, ocorridas de maneira indesejada e não costumeiras, o furto de mercadorias é um exemplo, o mesmo deve se relacionar a atividade da empresa.

2.3.2 Métodos de custeio

Os métodos de custeio auxiliam o gestor a conhecer o preço unitário de cada produto ou serviço e dessa forma a dar valor ou mensurar os bens produzidos para formar o preço e, conseqüentemente, apurar o lucro do exercício da empresa.

O método de custeio define quais os custos que devem fazer parte do custeio dos produtos e como estes custos serão apropriados. Martins (2003) explica que custeio significa métodos de apropriação de custos, e ainda, salienta que cada método produzirá informações diferenciadas.

Por isto, na escolha de um método, devem-se levar em consideração os objetivos a serem alcançados, a estrutura organizacional e as características operacionais da empresa. O custeio significa método de apropriação do custo, dessa forma existem os custeios por absorção, variável, ABC entre outros (MARTINS, 2003).

Na literatura existem vários métodos de custeio, desde os aceitos pelo Fisco, como o custeio por absorção, até os métodos de custeio gerenciais que auxiliam nas tomadas de decisões como os custeios ABC, padrão, RKW e variável, sendo este último o método usado para a realização do estudo de caso proposto.

2.3.2.1 Custeio por absorção

O custeio por absorção se caracteriza por apropriar os gastos dos bens elaborados, sendo todos distribuídos ao total de produtos produzidos, não é o único método, porém, é nascido da

própria Contabilidade de Custos. Com o decorrer do tempo surgiram outros critérios de custeio, porém este ainda é adotado pela Contabilidade Financeira por ser válido para a elaboração do balanço patrimonial e da demonstração de resultado (MARTINS, 2003).

De acordo com Neves e Viceconti (2003), o custeio por absorção é um processo de apuração de custos, cujo objetivo é ratear todos os seus elementos fixos e variáveis em cada fase da produção. Da mesma maneira, o custo será absorvido quando for atribuído a um produto ou unidade de produção, sendo que cada unidade ou produto receberá sua parcela no custo até que o valor aplicado seja totalmente absorvido pelo custo dos produtos vendidos ou pelos estoques finais.

Crepaldi (2002) entende que o custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios fundamentais de Contabilidade, adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal brasileira.

Para Neves e Viceconti (2003) o custeio por absorção é o único aceito pela Auditoria Externa, porque atende aos princípios contábeis da realização da receita, da competência e da confrontação, além de ser o único aceito pelo Imposto de Renda.

Por fim, Martins (2003) afirma que existe um problema no método de custeio por absorção como um instrumento de controle, quanto a atribuição dos custos fixos, pois os critérios de rateio utilizados para alocação destes custos sempre apresentarão forte componente arbitrário, que distorce o resultado apurado por produto e dificulta as decisões gerenciais.

2.3.2.2 Custeio padrão

O custeio padrão possui caráter gerencial e sua utilização é feita no planejamento. Através do histórico de custos da empresa se atribui um valor padrão de custos de produção e este padrão em tese não pode ser ultrapassado. Este custo padrão planejado é também controlado para que não ultrapasse o chamado custo ideal. O sistema de custeio padrão é definido pela empresa como uma meta ou limite de custo da produção (CREPALDI, 2007).

Para Bernardi (2004), qualquer que seja o método utilizado pela empresa, o custeio padrão deve ser inserido como ferramenta de controle dos produtos, tendo por base uma tabela, que contenha o consumo padrão ideal para fabricação de determinado produto.

Os custos padrão são aplicados, sobretudo em operações repetitivas, quando os parâmetros ou indicadores físicos estão perfeitamente definidos e quando os custos mantêm uma relação íntima com a variabilidade daqueles dados quantitativos (LEONE, 2000).

Martins (2003), sustenta que a finalidade do custo padrão é o planejamento e controle dos custos, pois é melhor e mais eficiente que o custo estimado, já que sua fixação obriga levantamentos que irão em confronto posterior com a realidade, apontar ineficiências e defeitos na linha de produção.

A fixação do custo padrão não precisa ser imposta totalmente à empresa. É comum a existência de padrões apenas

custos, como exemplo, cita-se a matéria-prima (MARTINS, 2003).

2.3.2.3 Custeio ABC

Com relação ao método de custeio ABC, Leone (2000), afirma que o centro de interesse concentra-se nos gastos indiretos. A característica desse método é a atribuição mais rigorosa desses ao objeto de custo, que permitem um controle mais efetivo dos mesmos e oferecem suporte as decisões gerenciais.

Deste modo, os recursos produtivos da empresa são consumidos pelas atividades e não pelos produtos, consequência das atividades efetuadas para fabricá-los e comercializá-los. Então, a alocação dos custos aos produtos utiliza direcionadores de custos, que podem ser direcionadores de recursos, onde se baseiam na forma que as atividades consomem os recursos produtivos e direcionadores de atividades que são quanto os produtos consomem das atividades (NEVES; VICECONTI, 2003).

É de suma importância que o gestor possua informações sobre a margem de contribuição de cada produto obtida pelo custeio variável. Desta forma, o custo de produção de cada bem ou serviço pode ser encontrado pelo método de custeio ABC e a soma do custo global, que inclui os custos de despesas de cada produto, obtidos então, pelo custeio ABC completo (MARTINS, 2003).

Ainda, Martins (2003) enfatiza que o custeio ABC trata-se de um instrumento eminentemente gerencial, que pode ser implementado sem interferir no sistema contábil corrente da empresa, isto é, pode ser um sistema paralelo, com o fornecimento de informações na periodicidade que a gerência solicitar, mensal, trimestral ou semestral. Logo, podem ser incluídas na soma dos recursos despendidos com produtos as despesas operacionais, como por exemplo, com vendas e administração, desde que rastreáveis por auxílio de direcionadores.

A despeito disso, Cogan (1999) ao referir-se sobre o tema diz que os benefícios obtidos com o custeio ABC permitem uma melhoria nas decisões gerenciais, pois se deixa de ter produtos custeados de forma equivocada, ao permitir-se a transparência exigida na tomada da decisão empresarial, que visa aperfeiçoar a rentabilidade do negócio.

2.3.2.4 Método RKW

O custeio pleno, também denominado RKW (abreviação de Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit) é uma metodologia originária da Alemanha por meio da qual são rateados não só os custos de produção, mas também todas as despesas, inclusive as financeiras (MARTINS, 2003).

Com fundamento na idéia do uso de custos para fixar preços nasceu, no início do século XX, uma forma de alocação de custos e despesas

muitíssimo conhecida no nosso meio brasileiro por RKW (abreviação de Reischkuratorium Für Wirtschaftlichkeit). Trata-se de uma técnica disseminada originalmente na Alemanha (por um órgão que seria semelhante ao nosso antigo CIP-Conselho Interministerial de Preços), que consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos. Claro é que as técnicas desse rateio são absolutamente semelhantes às das já vistas neste trabalho, principalmente quando tratamos das formas tradicionais de apropriação dos custos indiretos de produção; ou seja, tudo com base na alocação dos custos e despesas aos diversos departamentos da empresa para depois ir-se procedendo às várias séries de rateio de forma que, ao final, todos os custos e despesas estejam recaindo exclusivamente sobre os produtos. (MARTINS, 2003, p. 220).

Santos et al., (2006) destacam que o método RKW julga como sendo custos apenas os de transformação, ou seja, mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação, não considera o custo total da matéria-prima utilizada no processo produtivo.

No Brasil diante do mercado competitivo e responsável por fixar os preços, este método tem sido pouco utilizado, porém em um mercado de monopólio ou de oligopólio, ou em um mercado de preços controlado pelo governo, poderá ser utilizado o sistema RKW.

2.3.2.5 Custeio variável

Para Leone (1996) o sistema de custeio variável ou direto é um método que considera apenas os custos variáveis de apropriação direta, como o custo do produto ou serviço. É o critério utilizado para acumular os custos de qualquer objeto ou segmento da empresa. Este sistema só agrega os custos variáveis aos produtos, considera os custos fixos como despesas. O uso deste sistema exige a clara distinção entre custos diretos e indiretos, o que pode gerar o uso da arbitrariedade.

O método de custeio variável segue os princípios de Contabilidade do regime de competência e confrontação, deste modo, não é reconhecido para efeitos legais, contudo é de grande auxílio para a tomada de decisão gerencial (CREPALDI, 2002).

No sistema de custeio variável, apenas os custos variáveis são atribuídos aos produtos produzidos, que juntamente com as despesas variáveis serão reduzidos da receita, além de gerar um valor que é denominado margem de contribuição, já os custos e despesas fixas serão abatidos da margem de contribuição do período (BRUNI; FAMÁ, 2008).

De acordo com Sá (2009), somente os gastos variáveis são apurados no custo das vendas. Esses custos variam de acordo com o faturamento da empresa como, por exemplo, comissão sobre as vendas e os impostos ICMS, PIS e COFINS. Uma das características do custeio variável é o maior controle sobre os gastos fixos, pois se mantém isolados dos custos das vendas.

Por fim, Bernardi (2004) afirma que a utilidade e finalidade do custeio variável é a tomada de decisões, pois propicia uma visibilidade vital à empresa, analisa as relações entre custo, volume e lucro, pode utilizá-lo como parâmetro para a formação de preços de venda no mercado.

2.4 Gestão de custos

O ambiente empresarial muda constantemente, isto exige que as empresas se adaptem as transformações, para que assim se mantenham competitivas no mercado, principalmente por meio de decisões ágeis e qualitativas.

O alicerce para o sucesso das empresas é sua atitude e decisão frente às adaptações exigidas pelo mercado no qual estão inseridas, com a busca de melhorias para manterem-se em posição de destaque no mercado.

Neste sentido, a gestão estratégica de custos é uma ferramenta que auxilia e orienta a tomada de decisão.

Santos et al. (2006) compreendem que a gestão estratégica de custos sugere a utilização de informações de custos para suporte ao processo de gestão estratégica. Nessa perspectiva, torna-se necessário que a Contabilidade propocione ou coloque à disposição do gestor informações de custos de interesse estratégico, que possam dar suporte e efetividade as decisões tomadas na empresa.

Corroborando Martins (2003) ao explicar que a Contabilidade de Custos possui duas funções de destaque: o

auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões. No que se refere ao respeito do controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente estabelecidos.

Logo então, a gestão de custos passa a ser uma poderosa ferramenta para a estratégia empresarial em um ambiente onde a competitividade está cada vez mais acirrada, os custos tornam-se cada vez mais relevantes para a tomada de decisões (MARTINS, 2003).

Da mesma forma, Schier (2011, p. 06) compreende que:

O processo de gestão contábil e de custos demonstra ser, hoje, um instrumento de suma importância no contexto empresarial, posto que é um fator que pode estabelecer vantagem competitiva para as organizações que utilizarem adequadamente suas ferramentas no contexto mercadológico atual, visando á obtenção de máxima eficácia em suas operações. Logo, a integração da contabilidade com a gestão de custos se dá em função da importância comprovada que ambas têm no processo gerencial e na eficácia nos resultados.

Salienta-se que a gestão de custos é fundamental para uma empresa, pois para sobreviver nesses mercados cada vez mais competitivos, a organização precisa perseguir e alcançar

altos níveis de qualidade, eficiência e produtividade, além de eliminar desperdícios e reduzir custos (MARTINS, 2003). Em suma, é necessário que os gestores recebam informações precisas, tempestivas e atualizadas para um eficaz processo de decisões.

2.4.1 Margem de contribuição

A margem de contribuição pode ser compreendida como a diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto. É a diferença entre a receita e o custo variável que cada unidade traz para a empresa (MARTINS, 2003).

Wernke (2004) entende que a margem de contribuição é o valor resultante da venda de uma unidade, depois de deduzidos os custos e despesas variáveis associados ao produto comercializado. Esse valor irá contribuir para pagar os custos fixos da empresa, despesas fixas e gerar lucro.

Desta forma, para melhor compreensão o Quadro 01 apresenta um exemplo prático que utiliza valores aleatórios, sobre o cálculo da margem de contribuição.

Quadro 01 - Margem de contribuição

	Custo direto variável	Custo indireto variável	Custo variável total	Preço de venda	Margem de contribuição /unid.
Produto L	R\$ 700,00	R\$ 80,00	R\$ 780,00	R\$ 1.550,00	R\$ 770,00
Produto M	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00	R\$ 1.100,00	R\$ 2.000,00	R\$ 900,00
Produto N	R\$ 750,00	R\$ 90,00	R\$ 840,00	R\$ 1.700,00	R\$ 860,00

Fonte: Martins, 2003, p. 179.

O Quadro 01 mostra que o produto L possui uma margem de contribuição unitária de R\$ 770,00 (setecentos e setenta reais), mas este valor ainda não é o lucro final, pois ainda é preciso deduzir os custos fixos.

Então, para calcular a margem de contribuição total é necessário multiplicar o valor de R\$ 770,00 (setecentos e setenta reais) pelo total de unidades vendidas e somar com o valor dos demais produtos. Obtido o valor total, subtraem-se todos os custos fixos e se chega ao lucro da empresa.

Conforme se verifica no Quadro 01, o produto M é o item que mais contribui por unidade, por isso deve ter um incentivo maior nas suas vendas (MARTINS, 2003).

Diante disso, Martins (2003) aborda que a margem de contribuição tem a faculdade tornar visível a potencialidade de cada produto, mostrando como cada um contribui para, primeiramente, amortizar os gastos fixos, e, depois, formar o lucro propriamente dito.

2.4.2 Ponto de equilíbrio

O ponto de equilíbrio é fundamental para a empresa, pois mostra o empenho necessário para a obtenção do lucro e influencia nas decisões gerenciais de viabilidade de um empreendimento.

O ponto de equilíbrio foi subdividido em algumas denominações para que houvesse uma utilização mais precisa dos custos e despesas.

Dutra (2003) entende que alguns custos e despesas, como depreciações, gastos financeiros, remuneração de capital próprio e de terceiros não são acrescentados aos outros custos. Com isso, o ponto de equilíbrio foi subdividido nas denominações contábil, econômico e financeiro, com a finalidade de explicar o que foi ou não considerado.

Em relação ao ponto de equilíbrio contábil (PEC), o mesmo será obtido quando o total das margens de contribuição for suficiente para cobrir todos os custos e despesas fixas, mesmo sem lucro e nem prejuízo. Desta forma, uma empresa que possui um resultado contábil nulo perderá os juros relacionados ao capital próprio investido (MARTINS, 2003).

De acordo com Wernke (2004), o ponto de equilíbrio pode ser calculado em valor ou em unidades (PEC un), sendo que este define o número de unidades que deve ser produzida ou vendida pela empresa para que consiga cobrir todas as suas despesas e seus custos, não apresenta lucro e nem prejuízo. O mesmo ocorre com o ponto de equilíbrio contábil em valor (PEC valor), apresenta o valor mínimo que deve ser vendido pela empresa.

Quanto ao ponto de equilíbrio econômico (PEE) pode ser definido como a soma dos custos e despesas fixas e os juros relacionados ao capital próprio investido na empresa.

Complementa Martins (2003) ao afirmar que o ponto de equilíbrio econômico será atingido a partir do momento em que a soma das margens de contribuição for suficiente para cobrir todos os custos e despesas fixas e ainda gerar o lucro mínimo desejado.

O ponto de equilíbrio econômico calcula a quantidade necessária para atingir o lucro desejado. Ainda, se difere dos demais pontos de equilíbrio por ser o único que utiliza a variável “lucro desejado” na fórmula (WERNKE, 2004).

Por sua vez, o ponto de equilíbrio financeiro (PEF) pode ser obtido a partir do contábil, subtraem-se as depreciações que não representam desembolsos e considera-as nos custos e despesas, além de somar ainda aos desembolsos referentes a amortizações de empréstimos (DUTRA, 2003).

Para finalizar, Wernke (2004) afirma que o ponto de equilíbrio financeiro é o nível de atividades que será necessário para liquidar todos os custos e despesas variáveis, outras dívidas que a empresa possui como empréstimos e os custos fixos, exceto as depreciações.

3 MÉTODOS E TÉCNICAS DA PESQUISA

O capítulo trata dos aspectos metodológicos aplicados no desenvolvimento da pesquisa. Desse modo, a metodologia da pesquisa procura evidenciar, segundo Beuren et al. (2012) a forma com a qual os dados serão obtidos e a maneira que o estudo será conduzido.

3.1 Enquadramento metodológico

Quanto à natureza do objetivo, a pesquisa classifica-se como exploratória, pois gera conhecimento sobre a rentabilidade

da implantação de uma padaria no Mercado Delta LTDA, permitindo aos pesquisadores utilizar os dados daqueles que vivenciaram na prática o problema pesquisado.

De acordo com Marconi e Lakatos (1990, p. 17) “A pesquisa é uma indagação minuciosa ou exame crítico e exaustivo na procura de fatos e princípios; uma diligente busca para averiguar algo. Pesquisar não é apenas procurar a verdade; é encontrar respostas para questões propostas, utilizando métodos científicos.”

No que se refere à natureza da pesquisa, trata-se de uma pesquisa teórica e prática. Teórica por ter um embasamento que combina estudos de conceitos baseados em livros e artigos científicos da área. A pesquisa teórica consiste no trabalho com base em um arsenal bibliográfico e de qualidade, que irá contemplar uma revisão bibliográfica rigorosa para auxiliar a abordagem de seu objeto (MEZZAROBA; MONTEIRO, 2003).

A pesquisa prática investiga profundamente um único objeto de estudo, neste caso a empresa Mercado Delta LTDA. A pesquisa prática tem como característica essencial sua experimentalidade, não dispensa referenciais teóricos para organizar a execução e interpretação de dados (MEZZAROBA; MONTEIRO, 2003).

A lógica da pesquisa é dedutiva, pois o argumento reformula ou enuncia de modo claro a informação contida nas premissas e tem o propósito de explicar o conteúdo do mesmo. (MARCONI; LAKATOS, 2011).

A coleta se dá a partir de dados secundários utilizando-se de informações documentais, dados gerenciais da empresa,

planilhas gerenciais, relatórios de compras, de vendas e relatório de investimentos da empresa estudada.

Quanto à abordagem da pesquisa classifica-se como qualitativa, pois a metodologia qualitativa analisa e interpreta os aspectos mais profundos, relata a complexidade do comportamento humano e fornece uma análise mais precisa sobre as investigações, hábitos, atitudes e tendências de comportamento (MARCONI; LAKATOS, 2011).

Com relação ao resultado, a pesquisa se caracteriza como aplicada, pois gera conhecimento em resposta à solução de problemas específicos.

Os procedimentos técnicos empregados no estudo foram a pesquisa bibliográfica, pesquisa documental e estudo de caso.

A pesquisa bibliográfica é elaborada a partir de material já publicado em livros ou revistas, com o objetivo de levantar conhecimento sobre o tema da ciência contábil. De acordo com Vergara (1998, p. 46) “é o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas”.

A pesquisa documental se dá a partir de materiais e relatórios registrados pela administração. Nesse sentido, Vergara (1998, p. 46) descreve que a:

Investigação documental é a realizada em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados de qualquer natureza, ou com pessoas: registros, anais, regulamentos, circulares, ofícios, memorandos, balancetes, comunicações informais, filmes, microfilmes,

fotografias, vídeo – tape, informações em disquete, diários, cartas pessoais e outros.

O estudo de caso fora desenvolvido na empresa objeto do estudo, o Mercado Delta LTDA. ME., que permitiu ampliar o conhecimento da temática proposta. Para Marconi e Lakatos (2011, p. 274) o “estudo de caso refere-se ao levantamento com mais profundidade de determinado caso ou grupo humano sob todos os seus aspectos”.

Ainda, o estudo de caso, conforme Gil (2010) caracteriza-se pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamento considerados.

A coleta de dados se caracteriza pela observação, pois segundo Severino (2007), é um procedimento que possibilita acesso aos fatos estudados, sendo uma etapa imprescindível em qualquer pesquisa. Salienta-se ainda, que a pesquisa possui característica documental, pois o pesquisador analisa toda forma de registro e sistematização de dados e informações (SEVERINO, 2007).

3.2 Procedimentos de coleta e análise dos dados

A coleta de dados ocorreu durante o ano de 2018 na empresa Mercado Delta LTDA.

Os dados coletados objetivam o levantamento de informações em resposta à pergunta de pesquisa, que busca ter conhecimento sobre a rentabilidade apurada na implantação de uma padaria, a partir do mix de produtos estabelecidos pela mesma.

Para a coleta de dados, foram utilizados como instrumentos a observação e a análise dos documentos disponibilizados pela empresa estudada, tais como relatórios de vendas, planilhas gerenciais, relatórios de compras, custos de mercadorias, contas de água, luz, quadro de funcionários, entre outros documentos essenciais ao levantamento das informações solicitados aos gestores da empresa.

Após a coleta de dados foram elaboradas planilhas para o cálculo individual de custo por produto, também se confeccionou a análise e agrupamento dos valores totais de custos, despesas fixas e variáveis, assim, como a margem de contribuição total, e, por conseguinte, a análise final do resultado.

Ainda, para um melhor conhecimento da realidade atual da empresa estudada, foram realizadas entrevistas informais em encontros com os gestores, com a finalidade de suprir eventuais lacunas que pudessem surgir, caso os dados coletados não fossem suficientes para a análise.

Os dados levantados foram estabelecidos para atender os objetivos geral e específicos da pesquisa, bem como, a pergunta de pesquisa.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

O capítulo trata da caracterização da empresa Mercado Delta LTDA., objeto do estudo de caso, e também aborda a análise e discussão dos resultados, onde serão evidenciados os dados e informações coletadas quanto à rentabilidade apurada na implantação de um setor de padaria na empresa estudada, a partir do mix de produtos estabelecidos pela mesma.

4.1 Caracterização do objeto de estudo

A empresa Mercado Delta LTDA. atuando no segmento do varejo desde 2007. A empresa está localizada no município de Tubarão, Santa Catarina, com duas lojas.

O Mercado Delta busca aprimorar suas técnicas de gestão que garantem aos clientes a qualidade e padronização de seus serviços.

A missão da empresa é distribuir bens de consumo de forma a atender plenamente as necessidades e expectativas dos clientes, agrega ainda, valor com serviços complementares, como correspondente bancário.

A empresa também busca oferecer a melhor opção de compras para os clientes, com a oferta de produtos de qualidade com ambiente agradável e com preço justo.

Como visão, a empresa busca ser reconhecida como a melhor rede de supermercados, sendo considerada como referência em atendimento, qualidade de produtos,

especialmente perecíveis e preços acessíveis aos clientes. Também objetiva servir como exemplo de capacitação, dedicação e de capital humano. E por fim, projetar na comunidade uma imagem de empresa responsável e com objetivos primários de oferecer benefícios à mesma.

Os valores primordiais da empresa são qualidade, determinação, disciplina, competência e excelência.

O Mercado Delta LTDA., possui colaboradores nos setores financeiro, cobrança, fiscal/tributário, compras, estoque e toda a parte operacional.

Atualmente as lojas contam com aproximadamente 42 (quarenta e dois) colaboradores diretos e 5 (cinco) indiretos sendo prestadores de serviços frequentes de limpeza, elétrica, informática, refrigeração e Contabilidade.

A Contabilidade da empresa é realizada de forma terceirizada, porém os sócios objetivam implantar uma interna nos próximos 5 (cinco) anos, isto, traria agilidade na tomada de decisões, além de possibilitar a centralização de informações na empresa, conforme o organograma representado na Figura 01.

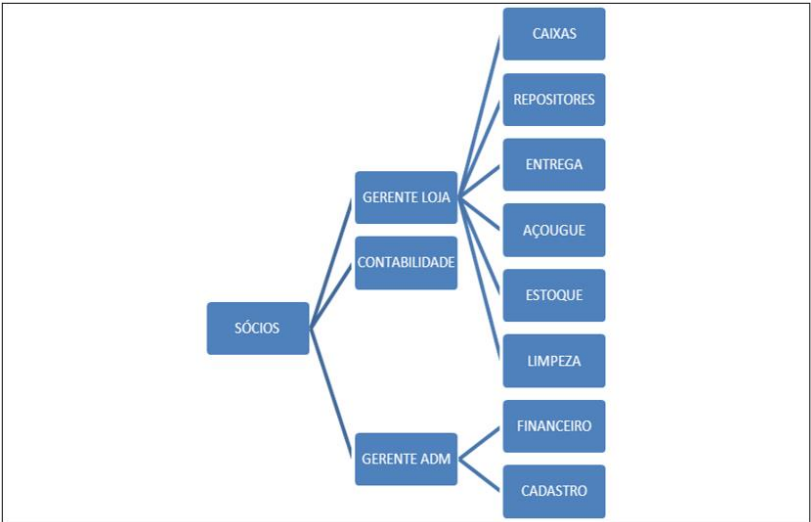
Muitas mudanças foram feitas nas duas lojas, foram ampliadas a parte de venda e estoques, que atualmente está em reformas, também houve ampliação da área de venda e implantação do setor de padaria em ambas as lojas. Ainda, na matriz será instalado 1 (um) novo ponto de venda e açougue, com isso os proprietários esperam elevar o fluxo de pessoas e aumentar o faturamento.

O público-alvo da empresa concentra-se praticamente nos Bairros onde as lojas estão localizadas, porém não

descartam a procura de clientes de outras localidades, devido à boa qualidade nos produtos.

Ainda, em razão da competitividade do ramo de atuação, o Mercado Delta consegue atrair clientes de outras regiões para sua localidade, logo, os gestores acreditam que os investimentos que serão realizados aumentem o fluxo de clientes do empreendimento.

Figura 01 – Organograma



Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Aa duas lojas são frequentadas principalmente por clientes da própria comunidade, como loja de bairro objetiva um bom relacionamento com os clientes, alguns realizam visitas diárias nas lojas, possui um cadastro de informações atualizadas

dos clientes, com endereços para entrega de mercadorias, telefones de contato, informações das compras, histórico da fidelização, crediário para que o cliente tenha prazo para pagamento, conseqüentemente tal método funciona como uma técnica de fidelização do cliente.

Os fornecedores são basicamente grandes distribuidores e indústrias, apesar de contar também com algumas pequenas empresas que atendem a necessidade do mercado, tendo como parceiros desde as grandes empresas de fornecimento de alimentos do país até os pequenos agricultores da região.

4.2 Análise e discussão dos resultados

A seção trata da apresentação dos resultados obtidos com o estudo de caso, e as propostas elaboradas para a empresa, bem como o alcance dos objetivos específicos, e por fim, se o objetivo geral da pesquisa foi alcançado.

4.2.1 O método de custeio

Por se tratar de uma padaria e possuir um mix de produtos com 146 (cento e quarenta e seis) itens, a diversificação de produtos levou a utilização do método de custeio variável, em razão da simplicidade na implantação e utilização, e por proporcionar uma visão gerencial direta para a empresa e para a pesquisa proposta.

O método de custeio variável considera apenas os custos variáveis, e faz com que o valor dos estoques não mantenha relação com o custo total, voltando-se apenas para a área de custos envolvidos na produção, portanto, com o custeio variável a empresa obterá informações importantes para a tomada de decisão, como a utilização da margem de contribuição e elaboração de relatórios gerenciais internos, por estes motivos é o método utilizado para realização do estudo.

Para Martins (2003) do ponto de vista da gestão, o custeio variável tem condições de assegurar muito mais rapidamente informações necessárias à empresa, também o resultado avaliado dentro do seu critério parece ser mais esclarecedor à administração, por deixar os custos fixos e tratá-los contabilmente como se fossem despesas, já que são quase sempre repetitivos e autônomos dos diversos produtos e unidades.

Portanto, com o variado e extenso mix de produção do Mercado Delta, com um total de 146 (cento e quarenta e seis) produtos, este estudo não se propôs demonstrar o ponto de equilíbrio do setor de padaria, tendo em vista, que a proposta da pesquisa é demonstrar a rentabilidade obtida em um determinado período por meio de uma projeção de vendas.

4.2.2 Mensuração dos custos envolvidos na produção do mix predeterminado

Para mensurar os custos de produção de uma padaria torna-se essencial a elaboração de uma lista com os ingredientes necessários para a produção dos seus produtos.

Sendo assim, é importante ressaltar que devido a extensa gama de ingredientes na produção com um total de 212 (duzentos e doze), não seria possível apresentar todos no decorrer do tópico, entretanto, o estudo demonstra um total de 7 (sete) itens da lista de ingredientes, conforme apresentado no Quadro 02.

Para a obtenção dos dados realizou-se o levantamento de ingredientes necessários para a composição do mix de produção de uma padaria, para se obter os custos envolvidos nos ingredientes para a produção do produto final.

Quadro 02 - Lista de ingredientes

Código interno	Descrição do produto	Unidade de compra	Valor do custo (R\$)	Unidade de consumo	Unidade de conversão	Unidade de consumo (R\$)
1	ÁGUA MINERAL	LT	0,23	ML	1000	0,00023
2	AÇUCAR REFINADO	KG	1,24	GR	1000	0,00124
3	FARINHA DE POLVILHO AZEDO	KG	7,45	GR	1000	0,00745
4	LEITE UHT INTEGRAL	LT	1,92	ML	1000	0,00192
5	OVO INTEGRAL PASTEURIZADO	LT	6,94	ML	1000	0,00694
6	MARGARINA SEM SAL	KG	3,81	GR	1000	0,00381
7	ÓLEO DE SOJA	LT	2,28	ML	1000	0,00228

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Para alcançar o resultado individual de cada produto do mix de produção e chegar ao seu preço de venda, foram realizados cálculos que levam em consideração a receita individual de cada produto, impostos e margem de contribuição, conforme o Quadro 03.

Quadro 03 - Cálculo de custo para elaboração do preço venda

ROSCA DE POLVILHO DOCE (gramas)					
Rendimento				Gr / KG	KG
				1000	2,475
Cód. interno	Composição	Quantidade consumida	Unidade de consumo	Preço por unidade de consumo (R\$)	Total custo (R\$)
3	FARINHA DE POLVILHO AZEDO	1000	GR	0,00745	R\$ 7,45
2	AÇUCAR REFINADO	150	GR	0,00124	R\$ 0,19
74	SAL	15	GR	0,00075	R\$ 0,01
6	MARGARINA SEM SAL	100	GR	0,00381	R\$ 0,38
5	OVO INTEGRAL PASTEURIZADO	125	ML	0,00694	R\$ 0,87
5	ÁGUA MINERAL	1000	ML	0,00023	R\$ 0,23
12	BANHA DE PORCO	50	GR	0,00448	R\$ 0,22
81	FARINHA DE MILHO	35	GR	0,00295	R\$ 0,10
Custo por kg				R\$ 3,82	
DESPESAS VARIÁVEIS E MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO POR KG					
DESCRIÇÃO		%	%/100	R\$	
ICMS / PIS E COFINS		26,250	00,26250	R\$ 2,861	
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO - MC		38,707	00,38707	R\$ 4,219	
TOTAL		64,957	0,64957	R\$ 7,080	
PREÇO DE VENDA (R\$)			R\$ 10,90		

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Portanto, para chegar ao preço de venda R\$ 10,90 (dez reais e noventa centavos), somam-se os custos diretos de produção, os ingredientes necessários na fabricação sendo R\$ 3,82 (três reais e oitenta e dois centavos) por kg, somam-se as

despesas variáveis como os impostos sendo R\$ 2,86 (dois reais e oitenta e seis centavos) no kg, por fim acrescenta-se a margem de contribuição 38,71% (trinta e oito, vírgula setenta e um por cento) para se obter o preço de venda desejado.

O mix completo contempla 146 (cento e quarenta e seis produtos), ou seja, o mesmo cálculo utilizado no Quadro 03 foi aplicado em todas as receitas dos 146 (cento e quarenta e seis) produtos do mix de produção, para a obtenção da margem de contribuição unitária por quilograma ou unidade.

Durante a entrevista, foi possível observar que a empresa adotou como política de elaboração seguir os preços de mercado, ou seja, da concorrência, para manter-se em igualdade com os concorrentes diretos e indiretos. Desta forma, pode-se considerar que nem sempre a margem de contribuição de um produto se tornará positiva, uma vez que os custos demandados variam de empresa para empresa, fator que pode tornar alguns produtos inviáveis de serem inseridos no mix de produção.

Os cálculos elaborados no Quadro 03 apresentam os custos demandados na elaboração do preço de venda do produto rosca de polvilho doce, assim como suas despesas variáveis e margem de contribuição. Cumpre esclarecer, que a escolha deste produto se deu apenas como exemplo, de como foram elaborados os cálculos para os demais produtos do mix.

Quadro 04 - Preço de venda

Código interno	Descrição dos produtos	Unidade de venda	Valor de venda (R\$)
5001	PÃO DE QUEIJO TRADICIONAL	KG	R\$ 24,90
5016	SALGADOS FRITO	UND	R\$ 3,00
5042	TORTA SABORES 800G	UND	R\$ 25,90
5046	ROSCA DE POLVILHO DOCE	KG	R\$ 10,90
5072	PÃO ESCALDADO DE ABÓBORA	KG	R\$ 10,90
5124	CUCA DE BANANA SUPER	KG	R\$ 24,90
5146	CROISSANT SALGADO	UND	R\$ 3,99

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

O mix de produção da padaria é composto por produtos variados, desde doces até salgados. Desta forma, o mesmo cálculo demonstrado no Quadro 03 foi utilizado para a elaboração do preço de venda de todos os produtos do mix de produção. Pois, em razão da grande variedade de produtos optou-se pela demonstração do resultado de 7 (sete) produtos selecionados aleatoriamente do total do mix de produção, conforme se demonstrará no Quadro 04.

4.2.3 Apresentação da rentabilidade obtida na padaria por meio de uma projeção de um volume de vendas

Para realizar a análise dos cálculos projetou-se uma estimativa de faturamento, tendo como base o mês de setembro de 2018 da padaria existente na filial do Mercado Delta LTDA.

Para tanto, levou-se em consideração que a padaria já existente na filial funciona há algum tempo, e isto, possibilita

uma análise mais próxima da realidade, com relação aos dados levantados no estudo.

Após a realização dos cálculos dos custos, despesas e margem de contribuição do mix de produção, pode-se chegar ao preço de venda unitário, visto como exemplo, anteriormente no Quadro 04.

Consequentemente, ao partir-se deste cálculo foi subtraído do preço de venda o custo variável e a despesa variável, que possibilitou identificar a margem de contribuição unitária por produto, e ainda, o seu percentual, conforme pode ser observado no Quadro 05.

Quadro 05 - Margem de contribuição unitária de alguns produtos

Código interno	Descrição do produto	Unidade de venda	Preço de venda (R\$)	Custo variável (R\$)	Despesa variável (R\$)	MC (R\$)	MC (%)
5001	pão de queijo tradicional	KG	R\$ 24,90	R\$ 7,58	R\$ 6,52	R\$ 10,78	43,30
5016	salgados frito	UND	R\$ 3,00	R\$ 1,13	R\$ 0,79	R\$ 1,08	35,94
5042	torta sabores 800g	UND	R\$ 25,90	R\$ 15,41	R\$ 6,80	R\$ 3,69	14,24
5046	rosca de polvilho doce	KG	R\$ 10,90	R\$ 2,84	R\$ 2,86	R\$ 5,20	47,72
5072	pão escaldado de abóbora	KG	R\$ 10,90	R\$ 4,23	R\$ 2,86	R\$ 3,81	34,98
5124	cuca de banana super	KG	R\$ 24,90	R\$ 5,88	R\$ 6,54	R\$ 12,48	50,12
5146	croissant salgado	UND	R\$ 3,99	R\$ 1,78	R\$ 1,05	R\$ 1,16	29,18

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Logo após, a identificação da margem de contribuição unitária de cada um dos 7 (sete) produtos selecionados como exemplo do total do mix de produção, pode-se partir para o

descobrimiento dos valores totais de custos e despesas variáveis, margem de contribuição, com a projeção do total de vendas estimada. Frisa-se que para o exemplo de cálculo levou-se em consideração a análise de 7 (sete) produtos, conforme demonstra o Quadro 06.

Quadro 06 - Venda total projetada de alguns produtos

CÓD. INTER.	DESCRIÇÃO	UN. VEN DA	QTD. VENDI DA	PREÇO DE VENDA (R\$)	CUSTO VARIÁVEL (R\$)	DESP. VARIÁVEL (R\$)	MC (R\$)	MC (%)
5001	Pão de queijo tradicional	KG	9,720	R\$ 24,90	R\$ 73,70	R\$ 63,53	R\$ 104,80	43,30
5016	Salgados frito	UND	510	R\$ 3,00	R\$ 578,53	R\$ 401,63	R\$ 549,84	35,94
5042	Torta sabores 800g	UND	218	R\$ 25,90	R\$ 3.360,20	R\$ 1.482,13	R\$ 803,88	14,24
5046	Rosca polvilho doce	KG	115,880	R\$ 10,90	R\$ 328,77	R\$ 331,56	R\$ 602,76	47,72
5072	Pão escaldado de abóbora	KG	0,810	R\$ 10,90	R\$ 3,42	R\$ 2,32	R\$ 3,09	34,98
5124	Cuca banana super	KG	0,910	R\$ 24,90	R\$ 5,35	R\$ 5,95	R\$ 11,36	50,12
5146	Croissant salgado	UND	3	R\$ 3,99	R\$ 5,34	R\$ 3,14	R\$ 3,49	29,18

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Da análise do Quadro 06 pode-se observar que ao aplicar a venda projetada do mês setembro de 2018 com base nos dados da filial do Mercado Delta LTDA., obteve-se o valor do custo variável total de cada produto, tal, como suas despesas variáveis e margem de contribuição total. Cabe ressaltar que os mesmos cálculos apresentados no Quadro 06 foram aplicados para todos os produtos do mix de produção da empresa.

Para se chegar à conclusão da análise, torna-se essencial realizar o levantamento de todos os custos do período, não apenas os de produção, mas sim todos os gastos da empresa, dados estes fornecidos pelos proprietários e transferidos para

uma planilha eletrônica do Microsoft Excel, conforme o Quadro 07, sendo os mesmos analisados e classificados.

Importante enfatizar que tais informações são necessárias para que atendam ao propósito do estudo, que é analisar a rentabilidade da implantação de um setor de padaria.

Quadro 07 - Custos e despesas do período

DESCRIÇÃO	VALOR (R\$)	NATUREZA
CUSTO FIXO	R\$ 6.022,67	
Mão-de-obra	R\$ 6.022,67	Custo fixo
DESPESA FIXA	R\$ 412,56	
Contabilidade	R\$ 176,21	Despesa fixa
Aluguel	R\$ 236,35	Despesa fixa
CUSTO VARIÁVEL	R\$ 16.032,73	
Energia Elétrica	R\$ 3.025,11	Custo variável
Gás	R\$ 25,00	Custo variável
Água	R\$ 60,00	Custo variável
Matéria-prima	R\$ 12.652,62	Custo variável
Óleo e unta forma	R\$ 270,00	Custo variável
DESPESA VARIÁVEL	R\$ 7.430,57	
Impostos	R\$ 5.930,57	Despesa variável
Embalagens	R\$ 1.500,00	Despesa variável
TOTAL GERAL	R\$ 29.898,53	

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Os custos considerados na análise são importantes, pois as informações obtidas auxiliam a tomada de decisão.

Os valores referentes à mão-de-obra são formados pelos salários dos três colaboradores envolvidos no setor de padaria. Deve-se considerar que um dos colaboradores trabalha somente meio período, tal, como suas provisões de décimo terceiro, insalubridade, FGST, férias e demais encargos relacionados, o salário atende a base da categoria para a atividade conforme a Consolidação das Leis do Trabalho.

O valor referente à Contabilidade se dá por meio de rateio, tendo como critério a quantidade de colaboradores da empresa e do setor de padaria. Ao todo o gasto com serviços contábeis representa o montante de R\$ 2.290,73 (dois mil, duzentos e noventa reais e setenta e três centavos), a empresa possui 39 (trinta e nove) trabalhadores, sendo três da nova padaria, ou seja, aplica-se a proporcionalidade.

Para se obter o valor do aluguel proporcional realizou-se a medição de todo espaço da loja, com o consequente rateio por metros quadrados de ocupação de cada setor.

Os valores referentes à matéria-prima e impostos são baseados na produção do mix, conforme demonstrado no Quadro 07. Logo, para o valor dos impostos foram descontados os créditos referentes aos impostos ICMS, PIS e COFINS com as alíquotas de 25% (vinte e cinco por cento), 0,41% (zero vírgula quarenta e um por cento) e 1,94% (um vírgula noventa e quatro por cento) respectivamente sobre a energia elétrica leva em consideração uma projeção de consumo, tendo em vista que a empresa é tributada pelo Lucro Real de acordo com a legislação tributária vigente.

Quanto ao valor da energia elétrica, utilizou-se como base o valor de consumo da filial no mês de setembro de 2018, para fins de cálculo, vez que os equipamentos e quantidade de horas de trabalho serão os mesmos para a implantação na matriz.

Para o valor das embalagens utilizou-se como base os dados da filial do mês de setembro de 2018.

Ao levar em consideração que na padaria existente na filial uma unidade de botijão de gás dura em média três meses, ou seja, o valor total de R\$ 75,00 (setenta e cinco reais) divididos para três períodos em um mês.

Quanto ao valor referente à água considerou-se o valor da taxa de consumo, esse seria o mínimo que a atividade teria de custo, pois o consumo é consideravelmente baixo para o setor.

Após o levantamento dos dados e dos custos envolvidos para a implantação do setor de padaria, tornou-se possível realizar a demonstração do resultado, com base nos dados de projeção.

Assim, com as margens de contribuições totais e com a venda esperada para o departamento chegou-se a um valor total, com uma fórmula de demonstração do resultado dos valores obtidos demonstrados na Tabela 01.

Tabela 01 - Demonstração de Resultado

Descrição	(R\$)	(%)
Receita de venda	28.953,55	100
Descontos concedidos	(224,14)	0,77
Custos variáveis	(16.032,73)	55,37
Despesas variáveis	(7.430,57)	25,66
Margem de contribuição	5.266,11	18,19
Custos fixos	(6.022,67)	20,80
Despesas fixas	(412,56)	1,43
Receita operacional	(1.169,12)	-4,04
IRRF / CSLL	0,00	0

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

O resultado obtido demonstra o impacto que a empresa sofrerá com a implantação de um setor de padaria em sua matriz.

Desta forma, as informações obtidas durante a coleta de dados no Mercado Delta LTDA., dos valores necessários para a implantação de um setor de padaria, demonstram que o investimento é inviável ao se comparar e considerar os custos e base de faturamento da padaria implantada na filial.

Ademais, o estudo aponta que a empresa poderá futuramente preparar medidas para a correção deste planejamento, que por desconhecimento das ferramentas de custos apresentadas, incorriam no risco de erros em suas ações, além de comprometer o seu desenvolvimento mercadológico.

Destaca-se ainda que os gestores não possuem conhecimentos necessários sobre as ferramentas de custos aplicado ao estudo, portanto, não havia uma análise individual do mix de produtos na empresa. Desta forma, o estudo possibilitou a aplicação dessas ferramentas, que tornaram os processos mais úteis e eficazes na avaliação de decisões a serem tomadas.

Por fim, não foi realizado o cálculo de payback, que revelaria o tempo de retorno do investimento na implantação da padaria, tendo em vista, que o resultado obtido na rentabilidade foi negativo.

4.3 Visão sistêmica aplicada ao caso

Para uma análise precisa sobre a visão sistêmica aplicada a pesquisa proposta, é essencial frisar-se que a Contabilidade consiste como um dos conhecimentos mais antigos da humanidade, que se manifestou em função da necessidade do ser humano em controlar seu patrimônio.

A Ciência Contábil é mais antiga do que se imagina. De fato, a história da Contabilidade revela que esta ciência era utilizada desde os primórdios pelos mais diversos povos para fins de controle de estoque (inventário) de uma pessoa ou de um grupo de pessoas de uma mesma região. Esses povos contavam por meio de pedrinhas, onde cada uma representava um rebanho e era também representada por meio de desenhos rupestres pintados nas paredes das cavernas.

Portanto, com a evolução dos tempos, a Contabilidade se tornou fundamental na tomada de decisão e gestão das empresas, por conseguinte suas ramificações ganharam destaques como a Contabilidade Gerencial, Contabilidade Financeira, Contabilidade Empresarial, Contabilidade de Custos, Contabilidade Pública, Contabilidade das Cooperativas, entre outras.

Neste sentido, pode-se afirmar que a Contabilidade Empresarial é muito importante para as empresas, pois suas ferramentas proporcionam a qualquer entidade a possibilidade de descobrir, buscar soluções e se precaver diante dos problemas que poderão acontecer no decorrer do exercício atual

ou até mesmo nos demais exercícios, isso faz com que ela se torne uma ferramenta indispensável no dia-a-dia das empresas.

Por outro lado, a Contabilidade oferece diversos tipos de relatórios e ferramentas que auxiliam na gestão das organizações, entre elas a Contabilidade de Custos, a margem de contribuição, que ao longo do tempo assumiu atribuições de caráter administrativo e passou a ser um instrumento eficaz para a gestão dos negócios.

Dessa forma, o estudo destaca os custos necessários para a implantação de um setor de padaria no Mercado Delta LTDA., além de apresentar os cálculos usados na elaboração dos custos e preços de venda, tal como a rentabilidade obtida.

Ademais, cumpre ressaltar a importância da pesquisa, quanto às informações, porquanto apresenta dados reais que podem servir de base para que futuras administrações projetem planejamentos estratégicos que as tornem competitivas no mercado empresarial.

O tema guarda estreita relação com o aprendizado adquirido durante o estágio supervisionado e com o curso de Ciências Contábeis da FUCAP – Faculdade Capivari, especialmente com as disciplinas de Contabilidade Geral, Contabilidade de Custos I, II e Controladoria.

Finalmente, espera-se que o estudo de caso possa servir como referência não somente para a empresa envolvida, que por necessitar de uma análise real sobre os dados apresentados neste estudo torna-se a principal interessada nos resultados obtidos, assim, como aos demais acadêmicos da FUCAP – Faculdade Capivari, órgãos Contábeis e Gestão de Empresas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa trata da rentabilidade apurada na implantação do setor de padaria na matriz da empresa Mercado Delta LTDA., com a realização de um estudo de caso.

O principal objetivo do estudo consiste em demonstrar a rentabilidade apurada na implantação da atividade do setor de padaria em um mercado, a partir do mix de produtos estabelecidos pela mesma.

O tema proposto é relevante para os acadêmicos, pois se relaciona diretamente com os ramos da Contabilidade, principalmente com a Contabilidade de Custos, Controladoria e Contabilidade Gerencial, além de demonstrar para a empresa possíveis meios de prevenção, a eventuais erros a serem cometidos.

Para o meio acadêmico espera-se que o estudo auxilie a quem possa interessar, além de servir de base para outros trabalhos e contribuir com informações para outros estudantes.

Quanto a rentabilidade da padaria a ser implantada na empresa objeto da pesquisa, após a elaboração e análise dos cálculos chegou-se a um resultado negativo, ou seja, seria inviável a implantação de um setor de padaria na matriz do Mercado Delta LTDA.

No entanto, as informações coletadas podem ser analisadas sobre outras perspectivas, por exemplo, a implantação poderá futuramente ser viabilizada, a necessidade de melhorar a gestão de custos, realizar pesquisas de mercado a fim de identificar a demanda da região, entre outras questões

relativas ao próprio desenvolvimento das atividades empresariais do mercado.

Quanto à pergunta de pesquisa, sobre a rentabilidade apurada na implantação de um setor de padaria no Mercado Delta LTDA., os dados coletados apresentaram o resultado negativo de (R\$ -1.169,12) (menos mil, cento e sessenta e nove reais e doze centavos), portanto, inviável a implantação.

O objetivo específico quanto ao melhor método de custeio com base nos existentes na literatura, a pesquisa identificou o método de custeio com foco gerencial, sendo o custeio variável, por ser objetivo e de fácil compreensão, além de que trata-se de um mix de produtos variado para aplicação de outro método de custeio.

No que se refere ao objetivo específico de mensuração dos custos envolvidos na produção do mix determinado, elaborou-se planilhas com os dados dos custos coletados, matérias-primas, despesas fixas e variáveis envolvidas no processo de produção do mix.

Destaca-se que os custos são abrangentes e variados, porém são de fundamental importância para o estudo, pois os resultados impactam diretamente no objetivo principal, com destaque aos mais relevantes como os de matéria-prima, mão-de-obra, entre outros citados no decorrer do estudo.

Sendo assim, o objetivo específico referente a análise da rentabilidade foi obtido com uma projeção de volume de vendas com base na filial do Mercado Delta LTDA., que tornou os dados obtidos fidedignos para a elaboração da análise, uma vez que essa projeção baseada em um setor que já existe na filial

torna a simulação do cenário esperado muito próximo à realidade a ser considerada, e o resultado final identificou que a implantação de um setor de padaria seria inviável.

Por fim, o objetivo proposto foi cumprido, sendo que o resultado foi evidenciado durante o artigo.

REFERÊNCIAS

BERNARDI, L. A. de. **Manual de formação de preços:** políticas, estratégicas e fundamentos. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BEUREN, Ilse Maria. *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BORNIA, Antônio Cezar. *Análise gerencial de custos:* aplicação em empresas modernas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. de. **Gestão de custos e formação de preços.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

COELHO, Claudio Ulysses Ferreira. **Teoria da contabilidade:** abordagem contextual, histórica e gerencial. São Paulo: Atlas, 2010.

COGAN, S. de. **Custos e preços:** formação e análise. São Paulo: Pioneira, 1999.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

DUTRA, R. G. **Custos: uma abordagem prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FRANCO, Hilário. **A contabilidade geral**. São Paulo, Atlas, 2006.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LEONE, George S. G. de. **Planejamento, implantação e controle**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

LEONE, George S. G. de. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LORENTZ, Francisco. **Contabilidade e análise de custos: uma abordagem prática e objetiva: 250 exercícios resolvidos**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnica de pesquisas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARION, J. C.; DIAS, R.; TRALDI, M. C. **Monografia para os cursos de administração, contabilidade e economia**. São Paulo: Atlas, 2002.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012.

MEZZAROBA, Orides. MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de metodologia da pesquisa no direito**. São Paulo: Saraiva, 2003.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade básica**. São Paulo: Saraiva, 2005.

SÁ, Carlos Alexandre. **O método de custeio por absorção e o método de custeio variável**. Disponível em: <http://carlosalexandresa.com.br/artigos/O-Metodo-de-Custeio-por-Absorcao-e-o-Metodo-de-Custeio-Variavel.pdf>. Acesso em: 15 mai. 2018.

SÁ, Antônio Lopes. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SANTOS, José Luiz dos. *et al.* **Fundamentos de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, João Edson da. **Contabilidade geral**. 2. ed. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2008.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Gestão de custos**. 2. ed. Curitiba: Ibplex, 2011.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

VICECONTI, P.E.V.; NEVES, S. das. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. 7. ed. São Paulo: Frase, 2003.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos no comércio varejista**. Curitiba: Juruá, 2011.

CONSTITUIÇÃO EMPRESARIAL: OS PRINCIPAIS PROCEDIMENTOS PARA A ABERTURA DE EMPRESAS NO ESCRITÓRIO BETA

*Cássio Waterkemper Neves
Raíza Leonardo Medeiros
Maurício Dobiez*

RESUMO

O processo de abertura de empresa no Brasil é extremamente burocrático, lento e trabalhoso. Este estudo explana as atividades de uma prestadora de serviços contábeis, tendo como objetivo geral, apresentar as principais atividades do contador em relação ao processo de abertura de uma empresa. Para atender este objetivo os específicos são: i) observar a natureza jurídica das empresas em geral, e suas principais peculiaridades, considerando a literatura e legislação; ii) levantar as etapas de abertura realizadas pelo escritório Beta, considerando como exemplo uma empresa limitada; iii) e identificar os principais procedimentos a serem adotados nos órgãos municipais, estaduais e federais em Tubarão/SC, no processo de abertura de uma empresa de responsabilidade limitada pelo escritório contábil. A pesquisa tem característica exploratória. É classificada como um estudo teórico e prático, combinando aprofundamento de caso com fundamentação teórica e prática, investigando métodos aplicados pela empresa objeto do estudo. Com lógica dedutiva, coleta de dados primários e secundários. Aborda o método qualitativa, pois não utiliza de cálculos e

estatísticas. Após a análise das informações coletadas, observou-se que o escritório trata de tipos variados de empresas. Verificou-se que o mesmo está seguindo todas as normas, e destacando a importância da regularização das empresas no município. Elaborou-se como sugestão de melhoria, a abertura de um setor de registros de empresa, com a finalidade de unificar todo o processo de abertura, centralizando em um mesmo responsável, para otimizar o desenvolvimento e controle das atividades.

Palavras-chave: Registro. Abertura de Empresa. Naturezas Jurídicas. Prestação de Serviço Contábil.

1 INTRODUÇÃO

Este estudo abrange os principais procedimentos para a abertura de empresas no município de Tubarão/SC, com foco em uma Sociedade Limitada, e uma breve passagem sobre o Empresário Individual, Cooperativa e Sociedade Anônima.

Por muitas vezes haver desconhecimento por parte dos empresários e também dos profissionais contábeis, facilitar o entendimento dessas questões burocráticas e que envolvem obrigações e detalhes, é indispensável para o exercício de sua função.

A sua relação com a contabilidade é direta, pois, apesar de não ser necessário um profissional contábil para dar início aos procedimentos de abertura empresarial, é interessante para o futuro empresário ir em busca de um contador, facilitando assim todo o processo, e recebendo importante orientação profissional.

Não importa o porte ou o tipo da empresa, esta será obrigada a passar por algum processo burocrático nos órgãos municipais, estaduais e federais para a sua abertura, onde o profissional da Contabilidade tem mais facilidade, devido o contato com estes órgãos ser praticamente diário.

O nome real da empresa estudada será mantido em sigilo e para tanto, será utilizado o nome fictício já destacado anteriormente, no início deste.

Nesse contexto surge a pergunta de pesquisa que pretende elucidar: “Quais as principais atividades do contador no processo de abertura de uma empresa, de natureza jurídica Sociedade Limitada, no escritório Beta? ”

Para responder esta pergunta, o objetivo geral deste artigo busca: apresentar as principais atividades do contador em relação ao processo de abertura de uma empresa.

O objetivo geral deverá ser alcançado com os seguintes objetivos específicos: i) Observar a natureza jurídica das empresas e suas principais peculiaridades, considerando a literatura e legislação; ii) levantar as etapas para a abertura, utilizadas pelo escritório Beta, considerando como exemplo uma empresa limitada; iii) identificar os principais procedimentos a serem adotados nos órgãos municipais, estaduais e federais em Tubarão/SC, no processo de abertura de uma empresa de responsabilidade limitada pelo escritório contábil.

O entendimento dos processos de abertura de empresas de qualquer porte, na legislação, é de fundamental importância para o profissional da contabilidade e facilita o entendimento dos futuros empresários e clientes em potencial.

É preciso simplificar os processos de compreensão, mostrar as principais etapas de constituição de empresas, assim com a sua abertura, o que gera mais impostos e empregos, impulsionando a economia da região.

Diariamente, empresas entram em processo de abertura e, constantemente, há a atualização e alteração na legislação e, conseqüentemente, no trato com os órgãos públicos. Caso haja alguma falha na informação ou no procedimento de abertura, de acordo com a legislação vigente, esta poderá ocasionar o seu indeferimento.

A empresa objeto deste estudo será o escritório contábil Beta LTDA, que desenvolve suas atividades e presta assessoria no processo inicial de constituição das empresas.

2 EMBASAMENTO TEÓRICO

Nesta seção, será apresentado o referencial teórico que abordará os temas: o início da contabilidade e sua história, tipos de empresas, e tipos de sociedades.

2.1 Contabilidade: evolução histórica

A origem da contabilidade é quase tão antiga quando se pode imaginar, ela é uma das ciências mais antigas que existem no mundo (CREPALDI, 2003).

Para Favero et al. (1995), não se pode dizer a data certa de quando surgiu a contabilidade. Contudo, acredita-se que ela é tão antiga quanto à origem do homem. Pois deste a antiguidade, o homem controlava seus bens.

Para obter fundamentos históricos que marcam o início da Contabilidade já cerca de 4.000 A.C., é preciso buscar na história antiga da: Sumária, Mesopotâmia e do Antigo Reino Egípcio, onde se verifica por meio dos objetos encontrados em escavações, não a qualificação como sistemas contábeis, pelo conceito de sistemas, mas como algo controlado e que tem um padrão de organização, referindo-se a Contabilidade (RIBEIRO FILHO *et al.*, 2009).

O início da contabilidade moderna, foi marcada com o livro *Summa de Arithmetica, Geometrica, Proportioni et Proportionalita*, publicada em 1494 na cidade de Veneza, pelo matemático italiano Frei Luca Pacioli, que destaca a teoria contábil do débito e crédito, método que já era utilizado pelos mercadores no controle de suas operações comerciais (CREPALDI, 2003).

Sobre a história da Contabilidade no Brasil, não se tem uma data exata dos acontecimentos que marcaram seu início, e sim descrições cronológicas que marcam a edição de atos que regulamentam o interesse comercial, criação de um curso de comércio ou a presença de profissionais da Contabilidade, mesmo na época colonial, como é o caso de Brás Cubas, que foi tido como o primeiro contador no Brasil, cujo foi nomeado para o cargo de Provedor da Fazenda Real e Contador das Rendas e Direitos da Capitania (RIBEIRO FILHO *et al.*, 2009).

Um marco para a evolução histórica da Contabilidade no Brasil foi em 1850, quando foi instituído o Código Comercial Brasileiro, quando fora regulamentado como obrigatório a escrituração contábil e a elaboração do balanço geral anual, sendo composto de bens, direitos e obrigações das empresas comerciais (RIBEIRO FILHO *et al.*, 2009).

Já em 1931, com a vinda do Decreto nº 20.158, foi regulamentado a profissão do contador, porém ainda não era reconhecido como nível universitário, sendo que veio a acontecer com a edição do Decreto nº 9.295 de 1945, vigente até os dias de hoje (RIBEIRO FILHO *et al.*, 2009).

Segundo Marion (2009), a Contabilidade hoje é indispensável para qualquer personalidade jurídica, pois o que era antes apenas uma ferramenta para que se possa controlar os bens dos comerciantes, agora é utilizada como ferramenta essencial no controle de bens, direitos e obrigações de uma entidade.

2.2 Tipos de empresas

É necessário esclarecer o que é empresa e como ela é composta sob a ótica de autores diferentes. Segundo Almeida (2003), uma empresa pode ser considerada como o conjunto de indivíduos que formam o capital humano de uma organização e que desempenham suas ações de acordo com a atividade, em troca de remuneração, objetivando o lucro e sua continuidade.

Em se tratando de atividade, a empresa pode assumir diversas formas e atuar em diversos ramos.

Dentre estes ramos, existe a indústria, que tem como objetivo a transformação de matéria-prima em produtos acabados. O comércio, que revende o produto acabado para atacado, varejo ou consumidor final. E a prestação de serviços, que envolve a mão de obra de uma atividade física ou intelectual para outra organização qualquer.

Já para Coelho (2002), empresa é entendida como a atividade, cuja marca essencial é a obtenção de lucros com o oferecimento ao mercado de bens ou serviços, gerados mediante

a organização dos fatores de produção (força de trabalho, matéria prima, capital e tecnologia).

Partindo de um ponto de vista econômico, Dantas (1998) corrobora com o autor anterior afirmando que empresa diz respeito ao emprego dos fatores de produção, consistindo numa atividade dirigida pelo empresário, então ser conceituada como obra do empresário, que combina com os fatores de produção, com vista a criar coisas e serviços úteis.

Percebe-se que o conceito de empresa envolve diversas variáveis e pode ser analisado sobre diversos pontos de vista. Uma empresa pode ser um conjunto organizado de meios, que exerce uma determinada atividade, produzindo, comercializando ou prestando serviços, com o objetivo de atender as necessidades da sociedade, e tendo como resultado final o lucro, que é o retorno esperando pela pessoa jurídica.

Diante do exposto sobre as organizações, surgem novas oportunidades para outros tipos de empresas, que podem explorar atividades relativas a profissões intelectuais, científicas, técnicas, artísticas e literárias, que não são exercidas por empresários. Essa constatação se deve ao fato de que nestas atividades prevalece a natureza individual e intelectual sobre a organização. Portanto, faz-se necessário que a organização diferencie a atividade empresarial de outras atividades econômicas.

Atento à distinção entre essas realidades, Bulgarelli (1999) expõe um conceito analítico e descritivo e afirma que a empresa é formada por uma atividade econômica organizada de produção onde existe a circulação de bens e serviços destinados

ao mercado. Esta atividade é exercida pelo empresário, profissionalmente, por meio de um complexo de bens. De acordo com este conceito, pode-se perceber a união de três ideias essenciais: a empresa, o empresário e o estabelecimento.

Ainda para Bulgarelli (1999) a configuração do empresário pressupõe uma série de requisitos cumulativos. Além da condição de sujeito de direito, destaca-se também a atividade econômica organizada, a profissionalidade e a finalidade de produção para o comércio de bens e serviços. Desse modo, resta destacar a profissionalidade, pois o principal sujeito da empresa é o empresário e só é empresário quem exerce a empresa de modo profissional.

Conclui-se, entretanto, que a empresa é uma atividade onde se faz necessário a existência de um empresário que exerce profissionalmente a atividade econômica de modo organizado, no que se refere à produção ou circulação de bens e serviços, a fim de obter lucro e a continuidade de seu negócio. O empresário é o sujeito de direito que possui personalidade. Pode ele tanto ser uma pessoa jurídica, na condição de sociedade empresária, quanto uma pessoa física, na condição de empresário individual.

2.2.1 Empresa individual

Dentre os diversos tipos de organizações, destacam-se as empresas individuais, que geram diversas polêmicas, pois é difícil entender que uma organização pode funcionar com um só

indivíduo. Para entender de um modo mais simples como funciona este tipo de empresa, pode-se comparar uma firma individual com uma sociedade composta por quatro sócios. Isso não quer dizer que a empresa possui somente quatro indivíduos exercendo todas as atividades daquela organização.

Uma sociedade de quatro indivíduos que formam uma organização pode contratar funcionários que irão exercer as mais diversas funções no âmbito empresarial. Assim sendo, o mesmo acontece com a empresa individual. O empresário responsável pela empresa não exerce necessariamente todas as atividades de sua organização. Ele pode contratar funcionários para exercê-las, remunerando-as pelos serviços prestados.

Dantas (1998) afirma que é necessária uma distinção entre comerciante individual e empresa individual para se admitir a existência de dois patrimônios distintos. Neste caso, destaca-se o patrimônio individual que é afetado ao fim da empresa individual e o patrimônio pessoal do titular da empresa, ou seja, do empresário individual.

Segundo o Código Civil, Lei nº 10.406/2002, na empresa individual, não existe sociedade e não se reveste de personalidade jurídica.

O titular atua com seu próprio nome, sendo assim, os bens particulares de sua propriedade também podem responder por suas obrigações contraídas, inexistindo separação do patrimônio.

Neste caso, não há diferença entre a pessoa física e a jurídica, pelo simples motivo de estarem acompanhadas de CPF e CNPJ.

Assis (2004) reforça afirmando que a empresa individual não possui personalidade jurídica própria e não depende da personalidade do seu titular. Em se tratando de pessoa única, a pessoa física responde com todo o seu patrimônio pessoal pelas obrigações decorrentes do exercício de suas atividades.

Ainda para Assis (2004), a firma individual é equiparada à pessoa jurídica somente para fins tributários. Ela é confundida com a pessoa de seu titular, que responde integralmente pela execução com seus bens, configurando fraude e alienação feita após sua citação. Não havendo dissociação da pessoa civil quando o patrimônio for único, os tribunais decretam a invalidade de fiança prestada por firma individual sem outorga uxória

2.2.2 Empresa individual de responsabilidade limitada

Uma segunda forma que uma Empresa Individual pode se manifestar é de Responsabilidade Limitada, onde a própria denominação já indica que, o empresário terá responsabilidade limitada ao capital da empresa, e este, terá que obrigatoriamente ser igual ou superior a 100 (cem) vezes o maior salário-mínimo vigente no País, conforme Art. 980-A do Código Civil, incluída pela Lei 12.441 de 2011 no Código Civil.

Outra obrigação que deverá ser seguida é que, ao final da denominação social deverá conter a expressão “EIRELI”, e o empresário poderá figurar apenas uma desta modalidade empresarial.

Ainda sobre as peculiaridades entre a Empresa Individual e a de Responsabilidade Limitada, é importante destacar que na EIREL, existe a segregação entre os bens da pessoa física e da pessoa jurídica. Se a empresa é acionada judicialmente, em tese, o valor nesta disputa judicial, estaria limitado ao valor do capital social da empresa. Já no caso da Empresa Individual, não existe legislação que faça essa segregação, então o empresário poderá responder de forma ilimitada com os bens da pessoa jurídica ou da pessoa física.

Porém, em algumas exceções, principalmente em causas trabalhistas, é possível o juiz solicitar o bloqueio de bens da pessoa física, mesmo no caso da EIRELI.

2.2.3 Sociedades

No meio empresarial, as pessoas formam sociedades para juntas, obterem um ganho maior do que se estivessem agindo isoladamente. Para dar início ao conceito de sociedade, Dória (1994) lembra que as primeiras manifestações de sociedade se encontram na reunião de duas ou mais pessoas que, combinando esforços e bens, buscam partilhar entre si os resultados da atividade comum. O autor afirma, ainda, em outra ocasião, que como o homem se sentiu incapaz de exercer determinados tipos de atividades individualmente, sentiu a obrigação de se unir a outros homens para poder atingir determinados objetivos.

Conforme Negrão (2008), sociedade é contrato em que pessoas reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados. Este conceito está previsto no artigo 981 do Código Civil, e para se entender melhor o que caracteriza uma sociedade, cabe resgatar o conceito de contrato, que é o instrumento público ou particular que é levado a registro quando se trata de sociedade personificada, e no caso de sociedade em conta de participação, ele não é registrado.

Entende-se, portanto, que a sociedade se forma quando pessoas se agrupam por um fim comum, integralizando com capital, bens ou serviços para o exercício da atividade ou partilha dos resultados entre si. Ela é composta por pessoas físicas ou jurídicas e são caracterizadas, também, pela contribuição com capital, bens ou serviços, que são colocados num contrato social que sela o acordo ou pacto, distinguindo os direitos e obrigações dos sócios e da sociedade.

2.3 Tipos de sociedades

Neste momento, faz-se necessário levantar os tipos de sociedades existentes mais utilizados no dia-a-dia dos processos de constituição de empresas, para poder se entender a contabilidade societária, é preciso primeiramente obter a essência do significado de cada tipo societário.

2.3.1 Sociedade simples

A sociedade simples nada mais é do que uma sociedade constituída por sócios de uma determinada classe profissional, onde as mais comuns são as que envolvem atividades de cunho intelectual, artísticas, técnicas ou literárias.

Para Negrão (2008), a sociedade simples é identificada quando diferencia a atividade empresarial da não empresarial. De mesmo modo, a sociedade civil distingue as sociedades não comerciais das que praticam o comércio profissionalmente e habitualmente. A sociedade simples possui, ainda, o papel de distinguir o objeto social da atividade, que será sempre não empresarial e o de servir de modelo para os demais tipos de sociedades.

Cozza (2002) salienta que o contrato social para uma sociedade simples deve ser escrito, podendo constituir de caráter particular entre os contratantes ou público, mas que seja lavrado pelo tabelião. Após a data de assinatura do contrato social, o prazo para levá-lo a registro no órgão competente é de trinta dias e é necessário que seja registrado no cartório da sede. Além disso, as sociedades comanditas por ações e os demais tipos jurídicos são regulados pela sociedade simples, exceto as companhias.

Ainda para Cozza (2002), partindo do princípio de que as espécies mais comuns de sociedades simples são as que exercem profissões intelectuais, científicas, técnicas, literária ou artísticas, o capital social, além de poder ser integralizado com capital, poderão ser realizadas com bens e serviços, podendo ser expresso em moeda corrente ou ou tra espécie de bem, como imóveis, terrenos, etc. Os sócios, no entanto, podem responder,

ou não, subsidiariamente pelas obrigações sociais contraídas, sendo que a responsabilidade destes é ilimitada e sempre deverá ser seguindo o que está previsto no contrato social.

2.3.2 Sociedade em nome coletivo

A sociedade em nome coletivo é uma sociedade formada por duas ou mais pessoas físicas, sendo pelo menos uma delas comerciante, as quais se unem para formar uma empresa, onde todos os sócios, respondem solidariamente e ilimitadamente pelas obrigações sociais, ou no ato constitutivo, os sócios podem deliberar entre si a responsabilidade de cada um.

Esta sociedade é reconhecida por, ao final da denominação social que deverá ser constituída pelos nomes dos sócios, conter a expressão “& Companhia” por extenso ou abreviado. Caso os sócios tenham parentesco entre si, poderá a expressão “& Companhia” ser substituída pela expressão que indique este parentesco (FRANCO, 1990).

Iudícibus e Marion (2010), afirmam que a constituição de uma sociedade em nome coletivo não a torna interessante devido à responsabilidade social dos sócios ser ilimitada, inclusive para com terceiros, ou seja, transcender o valor correspondente ao capital social da empresa, podendo inclusive responder com seus bens pessoais.

2.3.2 Sociedade em comandita simples

A sociedade em comandita simples é um tipo de sociedade mista, onde existem os sócios comanditados e os sócios comanditários. A diferença entre um e outro é que o primeiro possui responsabilidade ilimitada e o segundo responde limitadamente por suas obrigações.

Segundo Dória (1994) a sociedade em comandita simples ocorre quando um conjunto de pessoas, sendo no mínimo duas e ao menos um comerciante, associam-se para praticar o comércio. Alguns são sócios solidariamente responsáveis e outros são os prestadores que assumem a responsabilidade até os valores expressos no contrato.

O autor afirma ainda que se trata de uma sociedade mista, onde se encontram os sócios com responsabilidade ilimitada e os sócios com responsabilidade limitada que não querem expor seus bens particulares para pagamento de eventuais despesas ou prejuízos que possam ocorrer durante as transações.

Porém, conforme Art. 1.157 da Lei nº 10.406/2002, para exercer as atividades do comércio a sociedade simples deve ter ainda uma firma ou razão social constituída a partir de um nome ou do nome dos sócios comanditados acrescidos da expressão “e companhia” por extenso ou abreviado.

2.3.3 Sociedade limitada

A sociedade limitada, por ser mais simples e por apresentar uma série de benefícios, como a limitação da

responsabilidade dos sócios ao montante do capital social, vem sendo o tipo de sociedade mais utilizada atualmente.

Segundo Dória (1994), a sociedade limitada surgiu na Alemanha em 1892, sob o nome de sociedade de responsabilidade limitada, com a intenção de atingir o comerciante de médio porte com as vantagens das sociedades de pessoas e das sociedades por ações sem o inconveniente de ambas. Trata-se da reunião de duas ou mais pessoas debaixo de uma firma ou denominação social para prática de atividades do comércio, assumindo responsabilidade solidária de forma subsidiária, pelo total do capital social.

Ainda para Dória (1994), a limitação da responsabilidade dos sócios ao montante do capital social é o que caracteriza este tipo de sociedade. Sua constituição, por meio público ou particular, deverá conter as cláusulas à que se refere o artigo 302 do Código Comercial, expressando em valor monetário e estipulando a medida em quotas que cada sócio se responsabilizará ao capital social. Além disso, deve-se acrescentar a firma ou razão social e estar sempre acompanhada da expressão “limitada”.

De acordo com Coelho (2007), a sociedade limitada foi introduzida no direito em 1919 e atualmente é o tipo de sociedade mais utilizada. Cerca de noventa por cento das sociedades registradas nas juntas comerciais são deste tipo. Isso se deu devido à limitação da responsabilidade dos sócios e da contratualidade.

Sendo assim, a limitação da responsabilidade do sócio faz com que, em caso de falência, os bens pessoais dos sócios

sejam preservados. Além disso, com a contratualidade, a margem para negociação dos sócios aumentou, já que eles tiveram mais liberdade para expor suas vontades.

Para Negrão (2008), entende-se, portanto, que a sociedade limitada é aquela composta por dois ou mais sócios, podendo ser pessoas físicas ou jurídicas, onde o capital social é dividido em quotas e cada sócio tem responsabilidade solidária e limitada ao valor da quota que o mesmo aplicou na sociedade.

2.3.4 Sociedade anônima

A sociedade anônima é mais utilizada pelas grandes corporações, onde o capital social é fracionado em ações e cada acionista fica responsável limitadamente até o montante do capital que investiu em sua aquisição ou subscrição.

Segundo Dória (1994), existe divergências quanto à origem do surgimento das sociedades anônimas, porém a maioria dos autores, segundo o autor, concorda que este tipo de sociedade surgiu na Holanda por volta de 1602, com a fundação da hodierna sociedade anônima com a companhia das Índias Orientais. Este tipo de sociedade ocorre quando o capital social é dividido em frações conhecidas como ações, onde os sócios ou acionistas respondem limitadamente pelo preço destas subscritas ou adquiridas.

Ainda segundo Dória (1994), a sociedade anônima é constituída por assembleia geral ou escritura pública que depende do registro da Comissão de Valores Mobiliários e se

submete a fiscalização deste mesmo órgão após ter seu registro aprovado. No entanto, se a sociedade for constituída em assembleia geral seus atos, inclusive o estatuto que a cria, serão arquivados no registro do comércio de sua sede. Além do estatuto, deve ser arquivada a relação dos subscritores do capital, documento que comprove os depósitos da entrada, ata de assembleia realizada para avaliação de bens e a ata de assembleia geral dos subscritores que deliberaram a constituição da companhia. Porém, se a sociedade se constituir por escritura pública, bastará o arquivamento desta certidão no registro do comércio.

Coelho (2007) acrescenta que a sociedade anônima é sujeita às regras da Lei das Sociedades por Ações. Trata-se de uma sociedade de capital, onde os títulos que representam a participação no capital são livremente negociáveis. Com o falecimento do titular da ação, seus sucessores não poderão ser impedidos de entrar no quadro associativo.

Segundo Coelho (2007), neste tipo de sociedade o capital social é fracionado em ações. O portador da ação é chamado de acionista e poderá negociar estes títulos a qualquer instante, mas respondem pelas obrigações sociais até o limite do que falta para integralização das ações de que sejam titulares. A sociedade poderá ser de capital aberto ou fechado. A diferença é que, para ser considerada aberta, a sociedade terá seus valores mobiliários negociados na bolsa ou mercado de balcão, onde quem fiscaliza é uma autarquia de propriedade do governo chamada Comissão de Valores Mobiliários, que tem por objetivo proteger o investidor popular em especial.

2.3.2 Sociedade em comandita por ações

O conceito da sociedade em comandita por ações é semelhante à Sociedade Anônima, onde também é regulamentada pela Lei 6.404 de 1976, e seu capital também será dividido entre ações. Apenas o sócio ou acionista tem a qualidade de administração da sociedade, e também, responderá solidariamente e ilimitadamente pelas obrigações da sociedade.

Franco (1990) destaca que as principais diferenças entre a sociedade em comandita por ações e a sociedade anônima são que ela poderá se designar como firma ou por razão social, e sempre terá ao final de sua denominação social a expressão “Comandita por Ações”, e nela, quando for designada por firma, irá conter os nomes dos sócios-diretores e gerentes.

Franco (1990) e Iudícibus e Marion (2010), corroboram entre si, que os que figurarem seus nomes na firma ou razão social, ficam ilimitadamente e solidariamente responsáveis pelas obrigações sociais.

2.3.4 Sociedade cooperativa

Como a própria descrição desta sociedade já traduz, cooperar é o ato de união por vontade própria, entre duas ou mais pessoas que possuem o mesmo interesse, em desenvolver entre eles, uma atividade social para beneficiar e prosperar seu objetivo.

A expressão cooperativismo é originada do latim “cooperari” que significa operar conjuntamente, o que destaca ainda mais, o intuito da cooperativa, com a intenção de prestar auxílio em prol da sociedade como um todo (SANTOS; GOUVEIRA; VIEIRA, 2008)

A sociedade cooperativa é regida pelo Código Civil e por legislação especial, constituída pela Lei 5.764 de 1971, que define a política nacional do cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas.

É constituída a cooperativa que, por deliberação da Assembleia Geral dos fundadores, sob ato constitutivo denominado Estatuto Social, onde serão delimitados segundo critérios legais, os prazos de mandato de seus administradores e seus mecanismos internos, sob regimento interno. É necessário protocolar estes documentos em um escritório de atendimento da Junta Comercial do Estado, onde a sede da cooperativa é sediada (MACEI, 2014).

3 MÉTODOS E TÉCNICAS DA PESQUISA

Nesta seção, será apresentado o método científico que foi utilizado para o desenvolvimento da pesquisa, buscando demonstrar o enquadramento metodológico, e os procedimentos para coleta e análise de dados.

3.1 Enquadramento metodológico

Em relação a natureza do objetivo, a pesquisa enquadra-se como exploratória, pois segundo Gil (2002), esta pesquisa proporciona familiaridade com o problema, tornando-as explícitas para os usuários da informação.

A pesquisa ainda se classifica como um estudo teórico e prático. Classifica-se como teórico, pois ele combina estudo de caso com a fundamentação teórica baseada em pesquisas em livros da área contábil e legislação brasileira. Para Demo (2011), a pesquisa teórica é indispensável, pois trata-se de uma pesquisa que formula conceitos, ideias, ideologias, e cria alternativas, a fim de auferir resultados discursivos e analíticos.

Ainda Demo (2011), caracteriza-se como prático, pois investiga os métodos aplicados pela empresa objeto de estudo, para o desenvolvimento de suas atividades.

A lógica da pesquisa se dá de forma dedutiva, pois parte de conhecimentos gerais de um estudo de uma área específica da Contabilidade. Segundo Prodanov (2013), com a abordagem dedutiva, pode-se iniciar a elaboração de um problema, auxiliando o pesquisador do trabalho, facilitando o modelo simplificado e identificação de outros conhecimentos.

A coleta de dados pode-se afirmar que se utiliza de dados primários e secundários. Para Richardson (1999), os dados primários são obtidos diretamente em campo e os dados secundários, são obtidos por meio de obras bibliográficas, relatórios de pesquisa, sendo estas matérias disponibilizados para consultar públicas.

Quanto à abordagem da pesquisa, trata-se de um estudo qualitativo, pois não se utiliza de cálculos e estatísticas. O

estudo qualitativo é capaz de captar maiores dados, não sendo eles traduzidos em números, não requer o uso de métodos e técnicas qualitativas, onde o ambiente natural é à vontade para a coleta de dados, e o instrumento chave é o pesquisador (MENEZES SILVA, 2005).

Com relação ao resultado da pesquisa, a mesma se caracteriza como aplicada, pelo o fato de gerar conhecimento e resposta a solução de um problema específico nesse caso o estudo nos processos de constituição. Assim, a pesquisa aplicada envolve verdades e interesses, geram conhecimento para aplicação prática, no qual é dirigida a solução dos problemas (MENEZES, SILVA, 2005).

Quanto aos procedimentos técnicos, foi utilizado a pesquisa bibliográfica, pois foram utilizados livros e legislação brasileira; pesquisa documental, pois foram coletados dados a partir de documentos disponibilizados pelo escritório contábil e também estudos de caso, pois envolve um estudo mais aprofundado em determinada área da contabilidade, gerando maior entendimento.

Segundo Fonseca (2002), a pesquisa bibliográfica é efetuada a partir do levantamento de referências teóricas já analisadas, e publicadas por meios escritos e eletrônicos, como livros, revistas, artigos científicos, páginas de web sites.

O estudo de caso pode ser caracterizado como um estudo de uma entidade bem definida como um programa, instituição, uma pessoa ou unidade social. Pode decorrer de acordo com uma perspectiva interpretativa, procurando entender como é o mundo aos olhos dos participantes (FONSECA, 2002).

E por fim, a pesquisa documental, que visa tratar as informações extraídas brutas, que ainda não tiveram nenhum tratamento analítico anterior, em que o pesquisador possa desenvolver sua própria investigação (SEVERINO, 2007).

Para o desenvolvimento deste estudo de caso, foi utilizado instrumento de observação, pois durante o período de estágio, fora acompanhado as atividades e como são desenvolvidas, respeitando os conceitos e procedimentos em relação ao tema abordado, e documental, por meio de análise de documentação e normas aplicadas.

3.2 Procedimentos de coleta e análise dos dados

Durante o processo de desenvolvimento do estudo de caso, os autores contaram por meio do estágio, com a observação de documentos disponibilizados pela empresa, que são utilizados neste processo, como o checklist criado pela prestadora de serviços contábeis, e também os procedimentos feitos para a abertura de uma empresa limitada.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção, será apresentada a história e a caracterização da empresa objeto do estudo, o escritório contábil Beta LTDA, e posteriormente a descrição dos setores que estruturam a empresa.

4.1 Caracterização do objeto de estudo¹

O escritório de serviços contábeis Beta, iniciou suas atividades no início de maio de 2017, situado em um ponto estratégico no centro da cidade de Tubarão/SC, onde além de ser um ponto de fácil localização, conta com proximidade aos órgãos públicos, como a Receita Federal, JUCESC, órgãos ambientais, bancos, alguns sindicatos, cartórios e pontos de atendimento presencial da Prefeitura Municipal de Tubarão, e com pouco mais de um ano de atividade.

O escritório já possui uma cartela com mais de 300 clientes, e um quadro de 17 colaboradores, sendo cinco deles atuando de forma terceirizada em um de seus clientes no município de Criciúma, uma contadora interna em uma rede de postos de combustível em Tubarão.

Seu rápido desenvolvimento e captação de clientes se dão ao serviço prestado com excelência, com jovens profissionais capacitados, em constante treinamento e um grande trabalho comercial.

As diretrizes organizacionais da empresa envolvem: a) Missão, b) Visão, c) Valores. Sua Missão é Prestar serviços contábeis de qualidade e de forma eficiente, levando conteúdos relevantes e seguros para a sua empresa.

¹As informações dessa seção têm como fonte o site da empresa, conversa informal com o proprietário e observação no período de estágio.

Já sua Visão é Com responsabilidade, transparência e ética buscamos a excelência na nossa prestação de serviços, garantindo bons resultados e constante desenvolvimento na área contábil.

E seus Valores são: a) Excelência: um compromisso constante com o desenvolvimento. De forma eficiente e precisa, buscamos surpreender nossos clientes excedendo as expectativas; b) Atendimento: a satisfação dos nossos clientes é o nosso principal objetivo. Por isso, trabalhamos com atenção total focada nas suas necessidades; c) Desenvolvimento: valorizamos e investimos no crescimento dos nossos profissionais, pois sabemos que é parte fundamental no desenvolvimento da nossa empresa.

As atividades desenvolvidas pelo escritório se dividem em quatro setores, sendo eles:

a) Setor Contábil: Classificação da contabilidade de acordo com as normas e princípios contábeis vigentes; elaboração de balanço anual e demais demonstrações contábeis obrigatórias; lançamentos contábeis; escrituração de livros contábeis; análise e conciliação de contas; relatórios gerenciais; balancetes mensais; SPED Contábil.

b) Setor Fiscal: Orientação e controle de aplicação dos dispositivos legais vigentes sejam federais, estaduais ou municipais, elaboração de obrigações acessórias, escrituração de livros, emissão de guias para

recolhimento de impostos, auxílio para emissão de notas fiscais de venda ou prestação de serviços, parcelamentos;

c) Setor Trabalhista: Admissão e rescisão de funcionários, emissão de folhas de pagamento, emissão de guias de FGTS, INSS, seguro desemprego, comprovante de rendimento, controle no vencimento de férias;

d) Outros Serviços: Abertura, alteração e encerramento de empresas, declaração anual de imposto de renda pessoa física, assessoria empresarial, planejamento tributário.

É possível verificar que, as atividades desenvolvidas pelo escritório contábil são passíveis de auxiliar e agregar para o desenvolvimento sócio econômico da sociedade em sua volta, impulsionando o crescimento de quantidade de empresas no mercado, e assessorar os empresários desde o início da atividade empresarial, até quando de fato, ele estará atuando no mercado, aquecendo a economia com o aumento na oferta de trabalho, e gerando mais recursos para a sociedade.

4.2 Análise e discussão dos resultados

Nesta seção, será desenvolvida a resposta aos objetivos específicos do estudo, por meio do processo de abertura de uma pessoa jurídica na natureza de Sociedade Limitada, desde o

processo inicial, até o início efetivo de suas atividades pelo escritório Beta, no município de Tubarão/SC.

4.2.1 Das naturezas jurídicas

O primeiro objetivo específico é identificar as naturezas jurídicas das empresas, e suas principais peculiaridades, considerando a literatura e legislação, e sua resposta encontra-se no item 2.2 do referencial teórico. De forma resumida, pode-se afirmar que a natureza jurídica de uma empresa, é a estrutura organizacional dela, perante a responsabilidade de seus sócios e administradores, e também pelas obrigações que lhe é obrigatória perante legislação.

As empresas individuais, como o próprio nome já se identifica, é a natureza jurídica onde poderá ter somente um responsável legal da empresa, onde o empresário poderá optar por se responsabilizar integralmente por suas obrigações contraídas, inexistindo separação do patrimônio entre pessoa jurídica e pessoa física do responsável, ou optando pela abertura de uma EIRELI, onde a responsabilidade do empresário será limitada ao capital, que deverá ser de no mínimo 100 (cem) salários mínimos vigentes no país.

Outra forma de natureza jurídica, é as sociedades, que é a formalização de um acordo, entre dois ou mais indivíduos, seja pessoa física ou jurídica, com a finalidade de colaborar entre si para o desenvolvimento de uma atividade, a fim de gerar lucros e dividir entre si.

A sociedade simples é uma sociedade formada por sócios de uma determinada classe profissional, onde é mais comum desenvolverem atividades de cunho intelectual, artísticas ou literárias. Outra forma é a sociedade em nome coletivo, onde poderá ser firmado um contrato social, que os sócios responderam integralmente pelas responsabilidades da empresa, sendo que poderá ser deliberada a responsabilidade de cada um, de acordo com o percentual de sua cota de participação social.

As sociedades em comandita simples é um tipo de sociedade mista, onde terá dois tipos de sócios, os comanditados e os comanditários, a diferente entre esses dois sócios é que o primeiro possuirá responsabilidade ilimitada e o segundo irá responder limitadamente por suas obrigações.

Já para as sociedades limitadas, é possível verificar que possui mais vantagens para seus sócios, devido à responsabilidade de cada um, ser limitada ao montante do capital social, de acordo com o valor da cota, sendo esta, a natureza jurídica mais atrativa e convencional atualmente.

As sociedades anônimas são mais utilizadas pelas grandes corporações, onde o capital é fracionado em ações e cada acionista ficará responsável limitadamente até o montante do capital que fora investido em sua aquisição. A sociedade poderá ser de capital aberto ou fechado, o que, para ser considerada como de capital aberto, a sociedade terá seus valores mobiliários negociados na bolsa de valores ou no mercado de balcão, fiscalizada pela Comissão de Valores Mobiliários, que visa proteger o investidor.

Outra forma de sociedade, muito parecida com as anônimas, é a sociedade em comandita por ações, sendo que a diferença é que o sócio ou acionista tem a qualidade de administração a sociedade, e também, responderá solidariamente e limitada pelas obrigações das sociedades.

Outra forma de sociedade são as sociedades cooperativas, que são regidas pelo código civil e legislação especial, que define a política nacional de cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas. Poderá esta, ser constituída por deliberação de Assembleia Geral dos fundadores, sob ato constitutivo de Estatuto Social, onde firmam entre si, a união por vontade própria e por possuir mesmo interesse, de desenvolver entre eles, uma atividade social para beneficiar a prosperar seu objetivo.

4.2.2 Processo de abertura de uma empresa limitada

O segundo objetivo específico é identificar os principais procedimentos a serem adotados nos órgãos municipais, estaduais e federais em Tubarão/SC no processo de abertura de uma empresa de responsabilidade limitada pelo escritório contábil. Para dar início ao processo de abertura de uma empresa, após o contador identificar o objetivo e as características que o empresário necessita, é encaminhado um checklist de documentos que são necessários para abertura, conforme figura 01.

Figura 01 – Checklist de documentos para constituição de uma empresa.

**HOLD**
ASSESSORIA E CONSULTORIA CONTÁBIL

RELAÇÃO DE DOCUMENTOS PARA CONSTITUIÇÃO DE EMPRESA

3 Cópias *Autenticadas* CPF, RG;
Endereço Residencial;
Endereço Comercial;
Denominação Social da Empresa;
Nome Fantasia;
Ramo de atividade;
1 Cópia Autenticada CPF, RG (Esposa);
1 Cópia Certidão de Casamento;
1 Cópia Contrato de Locação;
1 Cópia do Título de Eleitor;
1 Cópia dos dois últimos impostos de renda;
Código do Imóvel no IPTU;
Número do Imóvel;
Metragem da Sala;
Número do CPF: do Proprietário do Imóvel;
Se prédio quantos andares?
Matrícula atualizado do Imóvel ou Habite-se da Obra. (Pode ser em um segundo momento)

H O L D Contabilidade & Assessoria
Maurício Dobiez
Contador (CRC 035687/O-6)
Contato: (48) 3052.4321 / 98465.7350
Matriz Tubarão/SC: Rua Tubalcain Faraco, 150, Sala 604 e 603, Centro, Ed. Empresarial Seven Business Center
Sede Laguna/SC: Rua Osvaldo Cabral, 68, Sala 4, Centro, - Laguna / SC

Fonte: Beta, 2017.

É possível verificar que no documento, é solicitado ao empresário, além de seus dados pessoais, o nome empresarial e as atividades que irá desenvolver, é necessário informar ao contador alguns elementos sobre o imóvel e a localização que será situada a empresa, que são informações indispensáveis para as próximas etapas.

4.2.3 Procedimentos de abertura de empresas nos órgãos competentes

O terceiro objetivo específico é identificar os principais procedimentos a serem adotados nos órgãos municipais, estaduais e federais em Tubarão/SC no processo de abertura de uma empresa de responsabilidade limitada pelo escritório contábil.

Para responder este objetivo, esta seção foi dividida em quatro partes: a) Registro do processo na Junta Comercial; b) Pedido do CNPJ na Receita Federal; c) Requerimento Eletrônico e d) Processos para regulamentação Municipal.

4.2.3.1 Registro do processo na Junta Comercial

Segundo a resolução da JUCESC nº 05/2010, o arquivamento de atos constitutivos de sociedade empresária, cooperativa e de requerimento de empresário, bem como abertura de filial e de todos os atos que envolvam alteração de nome empresarial, objeto social e endereço, nos casos em que os entes citados sejam sediados nos municípios conveniados à JUCESC no marco do Sistema REGIN, serão realizados exclusivamente por meio das ferramentas disponibilizadas por este Sistema, sob pena de indeferimento.

Esta etapa visa verificar se a localização pretendida para a nova empresa é compatível com as normas da região sobre zoneamento.

Caso a empresa exerça atividades relacionadas ao comércio, ou que, se enquadre como contribuinte de ICMS será necessário nesta etapa fazer o pedido de Inscrição Estadual.

Este processo consiste em verificar a disponibilidade do local, em relação aos órgãos competentes, para o exercício das atividades da empresa, mediante a Prefeitura Municipal, Secretaria da Fazenda Estadual, e a Receita Federal. Após a finalizada do preenchimento da Viabilidade, será gerado o número de protocolo, onde será consultado o deferimento dos órgãos citados anteriormente.

4.2.3.1 Pedido do CNPJ na Receita Federal

Para dar entrada ao pedido do CNPJ na Receita Federal, é necessário protocolar o Documento Básico de Entrada – DBE é o documento utilizado para a prática de qualquer ato perante o CNPJ, por meio do aplicativo REDESIM disponível via web, deve ser informado o Município e da UF e o número de protocolo da Viabilidade deferida. Após recuperar os dados da Viabilidade, será solicitado mais algumas informações sobre a empresa, sendo que o que já fora preenchido anteriormente, não poderá ser alterado nesta nova etapa.

Para finalizar o DBE, é necessário informar dados como:

- a) Capital social;
- b) Nome fantasia (opcional);
- c) Dados adicionais da empresa, como telefone/e-mail;
- d) Representante legal;
- e) Dados do contador;
- f) Quadro societário e administradores.

Estes dados, que é obrigatório o preenchimento, serão visualizados após a constituição do CNPJ, por meio do Cartão CNPJ, disponível para consulta no site da Receita Federal. Após a transmissão, o DBE é enviado para análise da Receita Federal do Brasil, e é gerado o número de código de acesso, para consulta e acompanhamento de deferimento.

4.2.3.2 Requerimento eletrônico (RE)

Conforme o manual do Requerimento Eletrônico, esta etapa tem como objetivo viabilizar via internet, o processo de abertura de empresas e os atos de alteração de dados da empresa na Junta Comercial, capturando e validando as informações e gerando os documentos: capa de processo, contrato social, ato de alteração de EIRELI, requerimento de empresário, declaração de enquadramento e boleto.

O Requerimento Eletrônico proporciona facilidades ao cidadão, como assegurar a correta geração de informação e documentação necessária, geração automática do Contrato Social, EIRELI, Requerimento de Empresário, e outros documentos, integração ao sistema da RFB, comparando os dados da Viabilidade e do Requerimento com o DBE, e segurança nas informações, não permitindo alteração de nenhum dado preenchido anteriormente.

E também para auxiliar este processo na Junta Comercial, já que gera a capa do processo com etiqueta e protocolo já impressa, dos boletos para pagamento dos serviços

e o recibo de entrega, e reduz a quantidade de processos com exigências.

Além de unificar as informações inseridas das etapas anteriores, o Requerimento Eletrônico solicita para preenchimento mais alguns dados pessoais dos sócios, como RG, data de nascimento e estado civil, a forma como será integralizado o capital social da empresa.

Depois de finalizado o Requerimento Eletrônico, será gerado restante da documentação necessária para arquivamento na Junta Comercial.

Quadro 01 – Documentos necessários para arquivamento do processo na Junta Comercial

Documentos	Quantidade de Vias Impressas
Contrato Social	Via única
Capa do Processo	
DBE	
Viabilidade	
Documentos dos sócios autenticados	

Fonte: Elaborado pelos autores, 2018.

Conforme quadro 01, os documentos deverão ser impressos e protocolados em via única, em um balcão de atendimento presencial da Junta Comercial para análise, que caso possua exigências, o processo poderá ser retirado para correção, e em um prazo de 30 dias corridos após a retirada, o processo poderá ser protocolado novamente para análise, e após deferimento, a empresa estará apta para dar início a suas atividades.

4.2.3.3 Processos para regulamentação municipal

Após a finalização das etapas para a constituição da empresa, faz-se necessário a inscrição na Prefeitura Municipal, e regularização dos alvarás para funcionamento da empresa, e para este procedimento, são utilizadas algumas informações que já foram solicitadas anteriormente para o empresário pelo checklist de documentos necessários para abertura de empresa que o escritório contábil utiliza.

Para empresas no início da atividade, poderá ser solicitado o alvará provisório de funcionamento, com o prazo de validade de 180 dias a partir da data de constituição do CNPJ, para empresas no porte de ME, EPP e Microempreendedor Individual, exceto quanto às atividades exercidas pela empresa serem consideradas de alto risco.

No município de Tubarão, segundo art.º 2 do decreto nº 3.336/2015, a empresa poderá retirar seu alvará de funcionamento municipal mediante apresentação dos seguintes documentos, listados no quadro 02.

Quadro 02 – Documentos necessários para retirar alvará de funcionamento – PMT

Documentos necessários para retirada de alvará de funcionamento
Pedido definitivo de inscrição cadastral mobiliária devidamente aprovada e finalizada - Viabilidade/REGIN;
Alvará expedido pela Vigilância Sanitária;
Atestado de Funcionamento aprovado e expedido pelo Corpo de Bombeiros;
Habite-se do imóvel, matrícula averbada ou ART expedida por um profissional devidamente registrado no Conselho Regional da Classe.
Quitação da guia TLLF - Taxa de Licença para Localização e Funcionamento.

Fonte: Decreto nº 3.336 de 29 de maio de 2015.

Para empresas que não se enquadrem nas características para retirar o alvará provisório, e assim. Deverá fazer o processo de todos os órgãos competentes para regularização, a solicitação do alvará do Corpo de Bombeiros, poderá ser solicitada por meio do site, utilizando das informações solicitadas no checklist, como os dados da edificação, do responsável do imóvel, e alguns dados da empresa.

Para o deferimento posterior do Corpo de Bombeiros, a edificação deverá estar apta à instalação da empresa, mediante habite-se do corpo de bombeiros, algumas especificações sobre as condições relacionadas à segurança pública, iluminação e sinalização de saída de emergência e extintores.

Após o deferimento do Corpo de Bombeiros, poderá ser solicitado o alvará da vigilância sanitária, por meio do IDOC, sistema disponibilizado pela Prefeitura Municipal de Tubarão,

anexando os documentos de constituição da empresa e um requerimento padrão da Vigilância Sanitária.

4.3 Visão sistêmica aplicada ao caso

Este estudo está direcionado a contabilidade, caracterizado pelo processo inicial de uma empresa, que é o objeto principal das atividades da área contábil, sendo assim, demonstrando a importância deste ramo para a contabilidade.

Uma das funções da prestação de serviço contábil é regulamentar o processo de abertura de empresas, por meio de legislação e normas a serem seguidas, a fim de padronizar e evitar fraudes.

O tema escolhido para a pesquisa tem a finalidade de facilitar o entendimento deste ramo, tendo o conhecimento sobre a natureza jurídica e como ela poderá se enquadrar da melhor forma, este processo é indispensável para impulsionar o crescimento de empresas, e incentivando o empresário a expandir seu negócio, aquecendo o mercado econômico.

Portanto, a relação da contabilidade com o tema escolhido é muito próxima, devido à importância do contador neste processo de constituição de uma empresa, pois ele poderá orientar o empresário da melhor forma, e agilizar este processo que é de certa forma, lento e burocrático.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo geral apresentar as principais atividades do contador em relação ao processo de abertura de uma empresa.

Sendo os procedimentos adotados de forma padrão, seguindo as normas e legislação, utilizando de um checklist adotado pelo escritório, para coleta de informações para dar início ao processo de abertura.

O primeiro objetivo específico foi alcançado durante o decorrer deste estudo, evidenciando que dentre várias possibilidades de uma natureza jurídica, em que o empresário poderá optar para a abertura de sua empresa, o contador poderá fazer uma análise estratégica de todos os elementos e cenários que o empreendedor pretende se encaixar.

Para então, se adequar de forma que poderá exercer suas atividades de forma segura, dentro das obrigações que deverão ser seguidas, e como poderá proteger seu patrimônio, tanto de sua personalidade jurídica ou física.

O segundo objetivo específico foi alcançado tendo em vista que escritório contábil segue todas as normas e legislação para o processo de abertura de empresa, iniciando os procedimentos com a coleta de dados para a identificação da empresa, a entrada de documentos nos órgãos competente: Junta Comercial e Receita Federal do Brasil, e por fim na regularização da empresa no município, para estar apta a desenvolver suas atividades.

O terceiro objetivo específico foi alcançado demonstrando por meio de legislação e orientações da JUCESC, a documentação necessária para dar entrada nos processos nos órgãos competentes, respeitando a ordem cronológica e o deferimento de cada etapa.

O escritório contábil não possui um setor específico para o registro e abertura de empresa, para fazer o acompanhando de todo o processo, desde a entrada dos documentos na Junta Comercial, até o início efetivo das atividades da empresa, com os alvarás e, se necessário, a inscrição estadual, sendo que, este processo é feito pelo contador, com auxílio de três colaboradores que atuam no setor fiscal/contábil, sendo que dois fazem somente a regularização dos alvarás e inscrição estadual.

Como sugestão de melhoria, pode-se criar um setor de registro, para centralizar este processo, em que um colaborador possa exercer suas atividades com a abertura de empresas e regularização, desde o processo de abertura da empresa, até o início efetivo de suas atividades, com a legalização da empresa no município sede, a fim de desenvolver e ter um melhor controle de seus serviços prestados.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Amador Paes de. **Manual das sociedades comerciais**. 13. ed. atual. ampl. São Paulo: Saraiva, 2003.

ASSIS, Olney Queiroz. **Código civil de 2002**: a iniciativa privada e a atividade de produção ou circulação de bens ou

serviços, Lei 12.441, de 11 de julho de 2011. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/9415-9414-1-PB.pdf> Acesso em: 15 de outubro de 2018

BRASIL. Código Civil, Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5764.htm. Acesso em: 25 de maio de 2018.

BRASIL. Código Civil, Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm. Acesso em: 25 de maio de 2018.

BRASIL. Código Civil, Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/91577/codigo-civil-lei-10406-02#art-44>. Acesso em: 25 de maio de 2018.

BRASIL. Código Civil, Lei 12.441, de 11 de julho de 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12441.htm. Acesso em: 01 de setembro de 2018.

BULGARELLI, Waldirio. **Direito comercial**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

COELHO, Fábio. **Curso de direito comercial**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

COELHO, Fábio. **Manual de direito comercial** - direito de empresa. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

COZZA, Mário. **Novo código civil**: do direito de empresa. Porto Alegre: Síntese, 2002.

DANTAS, Francisco Wildo Lacerda, **Manual jurídico da empresa**. Brasília: Livraria e Editora Brasília Jurídica, 1998.

DEMO, Pedro. **Pesquisa**: princípio científico educativo. 14. ed. São Paulo: Cortez, 2011.

DÓRIA, Dylson, **Curso de direito comercial**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

FAVERO, Hamilton Luiz. *et al.* **Contabilidade teoria e prática**. vol. 1. São Paulo: Atlas, 1995.

FONSECA, João José Saraiva da. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade comercial**, 13. ed. rev. atual. São Paulo: Atlas, 1990.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**, 4. ed. – São Paulo: Atlas, 2002.

BETA. **Missão, visão e valores**. Disponível em: <http://www.holdcontabil.com.br/sobre-nos>. Acesso em: 27 de outubro de 2018.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Contabilidade comercial**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JUCESC. **Resolução 05/2010 Obrigatoriedade do REGIN**. Disponível em: http://www.normasbrasil.com.br/norma/resolucao-5-2010-sc_163077.html. Acesso em: 13 de outubro de 2018.

JUCESC. **Processos via REGIN**. Disponível em: <http://www.jucesc.sc.gov.br/index.php/servicos/regin>. Acesso em: 13 de outubro de 2018.

MACEI, Demetrius Nichele. **Ato cooperativo & tributação**. 2. ed. Curitiba: Editora Juruá, 2014.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MENEZES, Estera Muszkat. SILVA, Edna Lúcia da. **Metodologia da pesquisa e elaboração da dissertação**. 4. ed. Florianópolis: UFSC, 2005.

NEGRÃO, Ricardo. **Direito empresarial**: estudo unificado. São Paulo: Saraiva, 2008.

PREFEITURA MUNICIPAL DE TUBARÃO. **Código Tributário do Município de Tubarão**, Lei Complementar nº 01, de 27 de dezembro de 2002. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/codigo-tributario-tubarao-sc>. Acesso em: 20 de outubro de 2018.

PREFEITURA MUNICIPAL DE TUBARÃO. **Código Tributário do Município de Tubarão**, Decreto nº 3.336, de 2 de maio de 2015. Disponível em: [tps://leismunicipais.com.br/a/sc/t/tubarao/decreto/2015/333/3336/decreto-n-3336-2015-dispoe-sobre-os-procedimentos-para-emissao-da-licenca-para-localizacao-e-funcionamento-alvara-e-alvara-provisorio-e-da-outras-providencias](https://leismunicipais.com.br/a/sc/t/tubarao/decreto/2015/333/3336/decreto-n-3336-2015-dispoe-sobre-os-procedimentos-para-emissao-da-licenca-para-localizacao-e-funcionamento-alvara-e-alvara-provisorio-e-da-outras-providencias). Acesso em: 16 de outubro de 2018.

PRODANOV, Ermani Cesar. **Metodologia do trabalho científico**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale 2013.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. *et al.* **Estudando teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

SANTOS, Ariovaldo dos; GOUVEIRA, Fernando Henrique Câmara; VIEIRA, Patrícia dos Santos. **Contabilidade das sociedades cooperativas**: aspectos gerais e prestação de contas. São Paulo: Atlas, 2008;

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2017.



**VOCÊ NO COMANDO
COLETÂNEA DE TCC'S DO CURSO
DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
DA FUCAP - 2**

ISBN 978-85-66962-16-1



9788566962161