



UNIVEN
Faculdade de Nova Venécia

UNIVERSO ACADÊMICO

V. 18 N. 02 Julho/Dezembro 2010 - Semestral
UNIVERSO
ACADÊMICO



UNIVEN
Faculdade de Nova Venécia



UNIVEN
FACULDADE DE NOVA VENÉCIA

ISSN 1676-3408

UNIVERSO ACADÊMICO

Faculdade Capixaba de Nova Venécia – UNIVEN
v. 18 n. 02 Julho/Dezembro – 2010 - Semestral

Diretor Geral

Tadeu Antônio de Oliveira Penina

Coordenadora Acadêmica

Eliene Maria Gava Ferrão

Sub Coordenadora Acadêmica

Kessya Pinitente Fabiano Costalonga

Coordenador Financeiro

Fernando Bom Costalonga

Coordenadores de Curso

Administração de Empresas/Administração com Linha de Pesquisa em Análise de Sistemas

Jaqueline Guimarães

Pedagogia / Letras

Manuela Brito Tiburtino Camata

Direito

Keila Tófano Soares

Serviço Social

Jacqueline Kelly Cunha

Ciências Contábeis/ Petróleo e Gás

Alcione Cabaline Gotardo

Engenharia da Produção

Roberta Fundação Correia

Enfermagem

Kiscilla Garcia Pessim

Bibliotecária

Alexandra Barbosa Oliveira

Presidente da Comissão Editorial

Eliene Maria Gava Ferrão

Comissão Editorial

Eliene Maria Gava Ferrão

Kessya Pinitente Fabiano Costalonga

Viviane Dias de Carvalho Pontes

Endereço para correspondência

Biblioteca Pe. Carlos Furbetta

Rua Jacobina, 165 – Bairro São Francisco

29830-000 – Nova Venécia – ES

e-mail: alexandra@univen.edu.br

Capa

Alex Cavalini Pereira

Universo Acadêmico / Faculdade Capixaba de Nova Venécia / – Nova Venécia:
Cricaré, (jul/dez.. 2010).

Semestral
ISSN 1676-3408

1. Produção científica – Faculdade Capixaba de Nova Venécia. II. Título

UNIVERSO ACADÊMICO

SUMÁRIO

ARTIGOS

- Planejamento e controle da produção na redução de desperdício: Um estudo de caso em uma indústria.....** 05
Washington Romão dos Santos
- Contabilidade Intermediária: Contabilidade aplicada no terceiro setor** 14
Maria Aparecida Sudré da Silva
- Princípios fundamentais de contabilidade: poderosos aliados da ética na profissão contábil.....** 35
Nathana Calegari
- Avaliação de desempenho: uma ferramenta estratégica nas organizações.....** 47
Sueli Borges Mendonça Ramos
- Contabilidade Intermediária: impactos da classificação contábil do *leasing* após a Lei 11.638/07** 54
Eudenes Chaves Nascimento
- Importância do contrato de prestação de serviços contábeis quanto à proteção do profissional contábil.....** 69
Roseane Petarle de Souza

PLANEJAMENTO E CONTROLE DA PRODUÇÃO NA REDUÇÃO DE DESPERDÍCIO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA INDÚSTRIA

Washington Romão dos Santos¹

RESUMO

Este trabalho é resultado de um estudo realizado em uma empresa de fabricação de churrasqueiras, localizada no norte do estado do Espírito Santo, no município de Nova Venécia, com o principal objetivo de identificar na indústria as principais causas de desperdícios, dentro e fora da produção e, a partir disso, propor medidas que diminuam essas perdas de tempo e matéria-prima, a fim de produzir de forma mais enxuta. O combate ao desperdício é algo que deve ser trabalhado sempre, por todo tipo de empresa, pois é por meio da utilização otimizada dos recursos disponíveis que é possível produzir mais com menos, ou seja, utilizar melhor o que a empresa possui para gerar melhores resultados, obtendo ganhos em competitividade. Por meio das informações levantadas com a pesquisa e observação do processo produtivo dos produtos comercializados pela indústria, constatou-se que é possível reduzir os desperdícios na fabricação, através da reengenharia do fluxo, economizando matéria-prima e reduzindo custos operacionais de produção. Entretanto, a indústria tem alcançado seus objetivos de forma bem satisfatória, inclusive tem crescido, atingindo novos mercados.

PALAVRAS-CHAVE: competitividade; recursos; produção.

ABSTRACT

This work is the result of an observation made about a company that produces grills, located in the north of Espírito Santo state, in the city of Nova Venécia, which main objective is to identify in the industries the main causes of their time wasting, in and out of the production, and, from that, to propose measures to reduce those wastings of time and loss of raw material to produce more effectively. Attacking the wasting is something that should always be done in all kinds of business because it is through the optimized use of available resources that is possible to produce more with less, that is, to use better what the company has to generate better results, achieving gains in competitiveness. With the information obtained through research and observation of the production process of the products marketed by the industry, it was found that it is possible to reduce the waste in manufacturing, by reengineering the flow, saving raw materials and reducing operating costs of production. However, the industry has achieved its objectives in a very satisfactory manner and it has even grown, reaching new markets.

KEY – WORDS : competitiveness; resources; produce.

¹ Graduado em Administração, habilitação em Análise de Sistemas pela Faculdade Capixaba de Nova Venécia. Aluno do curso de pós-graduação em Administração da Faculdade Capixaba de Nova Venécia.

1 INTRODUÇÃO

Atualmente a economia mundial tem passado por mudanças muito rápidas, com isso tem exigido das empresas, cada vez mais, um comportamento diferenciado para suas estratégias, a fim de oferecer um produto adequado ao seu mercado consumidor. A busca pela competitividade e excelência organizacional tem levado as empresas a repensar sua estrutura produtiva, reformulando seus processos e focando a atenção no cliente. Atividades de planejamento estratégico e ajustamentos operacionais estão sendo cada vez mais necessários para obtenção de ganhos em produtividade e competitividade, proporcionando, hoje, diferenciais na obtenção e manutenção de novos mercados. Aumentar a produtividade é produzir cada vez mais e/ou melhor, com cada vez menos, e ser competitivo é ter a maior produtividade entre todos os seus concorrentes (FALCONI, 2004). Dessa forma, a função produção tem assumido um papel cada vez mais estratégico para a competitividade de uma empresa.

O estudo foi realizado numa empresa que fabrica churrasqueiras e máquinas, localizada no município de Nova Venécia, norte do estado de Espírito Santo, onde pode-se levantar o seguinte questionamento: como a empresa pode reduzir os desperdícios em seus processos de fabricação? O objetivo geral desse artigo é realizar um estudo na empresa, acompanhando todo seu processo produtivo, a fim de levantar e identificar em quais fases do processo ocorrem desperdícios. A partir do estudo e do levantamento dos processos é possível propor medidas que diminuam a ocorrência de desperdícios na empresa, viabilizando uma produção mais enxuta e competitiva.

Nesse novo cenário, o processo de planejamento e controle da produção (PCP) passa a ter um papel de suma importância para as empresas, à medida que o mesmo impacta fortemente no desempenho da função produção. Cria-se assim a hipótese de que aliado ao PCP a empresa poderia reduzir seus estoques, bem como reduzir tanto o tempo de fabricação como o tempo de entrega do produto acabado.

Este trabalho foi desenvolvido com base no método de estudo de caso aplicado a uma empresa capixaba de médio porte, inserida no setor industrial de fabricação de churrasqueiras. O estudo permitirá o envolvimento e exploração de fatos reais, proporcionando uma visão geral do departamento de produção da empresa e identificação dos motivos que causam desperdício no processo produtivo. Através de observação do processo produtivo e entrevista com o gestor da produção foi possível identificar quais etapas do processo podem ser alteradas para tornar a produção mais enxuta, reduzindo custos e utilizando melhor o tempo.

Foi utilizada a pesquisa bibliográfica devido à eficácia e precisão das informações que ela proporciona, dando segurança aos dados encontrados e correlacionados com as informações adquiridas na entrevista com o gestor. Essa pesquisa possibilita a análise mais precisa dos dados pesquisados, através da diversidade de fontes de pesquisa e leitura.

No processo de coleta de dados utilizou-se entrevista semi-estruturada com o gestor da empresa, responsável pelo processo de produção, onde através de uma série de perguntas e demonstrações de como funciona na prática o processo produtivo da empresa, foi possível coletar informações de suma importância ao desenvolvimento do trabalho, bem como esclarecimento de diversas indagações a respeito do tema.

Os dados coletados foram analisados tomando como base o referencial teórico adotado, o que possibilitou uma avaliação mais precisa do processo produtivo da empresa pesquisada e conclusões mais consistentes a respeito do objetivo proposto pelo trabalho. Além de poder confrontar o que a literatura diz a respeito do assunto, com um caso real.

As organizações estão buscando produzir de forma melhor, com menos desperdício, ou seja, produzir mais com menos. Essa crescente busca pela utilização racional dos recursos disponíveis das empresas proporcionou o desenvolvimento da mentalidade enxuta, que prega a eliminação de todos os desperdícios, ou seja, de tudo aquilo que não agrega valor ao produto ou serviço no decorrer do seu fluxo de produção.

O fato concreto revelado pela intensidade das discussões e interesse pelo estudo da produção enxuta é que os métodos empregados promoveram muito mais do que ganhos de produtividade, refletindo fortemente sobre a competitividade e influenciando a estratégia empresarial das empresas que passaram a adotá-lo, principalmente porque estas conseguiram integrar de forma mais adequada a fabricação como parte da estratégia de negócios, e começaram a desfrutar dos resultados de relacionar o potencial e os recursos da empresa às oportunidades do mercado (SKINNER, 1976).

Mesmo entendendo que a produção enxuta traz uma série de benefícios à organização, tornando-a mais competitiva, reduzindo seus custos, existe uma dificuldade em entender o que é desperdício e como ele pode ser identificado no decorrer do fluxo de valor do produto ou serviço.

Nesse artigo serão discutidos os conceitos e princípios do pensamento enxuto, bem como a identificação do que é desperdício, tomando como exemplo prático uma empresa de produção.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 PRODUÇÃO ENXUTA

Diante dos avanços tecnológicos e maior exigência dos mercados consumidores, existe uma necessidade crescente por produtos de melhor qualidade e que atendam exatamente as especificações dos clientes, de forma eficiente e rápida. Isso faz com que as empresas tenham que desenvolver esforços no sentido de repensar sua produção. O pensamento enxuto tem se mostrado como a solução para melhorar o desempenho das organizações.

O pensamento enxuto é definido, por Womack & Jones (2004), como uma forma de especificar valor, alinhar na melhor sequência as ações que criam valor, realizar essas atividades sem interrupção toda vez que alguém as solicita e realizá-las de forma cada vez mais eficaz. Na abordagem dos autores, o pensamento enxuto seria a melhor forma de organizar e gerenciar os relacionamentos de uma empresa com seus clientes, cadeia de fornecedores, desenvolvimento de produtos e operações de produção, tentando-se fazer cada vez mais com menos (menos esforço humano, menos equipamentos, menos tempo e espaço etc.), ao mesmo tempo que se aproxima de oferecer exatamente o que os clientes desejam.

Slack et al (2009, p. 452) afirma que “o princípio chave das operações enxutas está em eliminar todo o desperdício de modo a desenvolver uma operação mais rápida, mais confiável, produzindo produtos e serviços de mais alta qualidade e, acima de tudo, operar com custo baixo”.

O desperdício pode ser definido como qualquer atividade humana que absorve recursos, mas não cria valor: erros que exigem retificação, produção de itens que ninguém deseja acúmulo de mercadorias nos estoques, etapas de processamento que na verdade não são necessárias, movimentação de funcionários e transporte de mercadorias de um lugar para outros sem propósito, grupos de pessoas em uma atividade posterior que ficam esperando porque uma atividade anterior não foi realizada dentro do prazo (gargalos), e bens e serviços que não atendem às necessidades do cliente (WOMACK & JONES, 2004).

Para conhecer o que é desperdício, precisa-se entender qual é a sua natureza. Tubino (2000) divide o desperdício em algumas categorias, como:

Superprodução - A produção que não é vendida e precisa ser estocada, acarretando custos de estocagem que vão impactar diretamente no resultado final da empresa.

Espera - É o tempo em que as máquinas ficam paradas, geralmente ocorre pela falta de insumos, quebra de máquina, falta de pedido do cliente, etc. Esta atividade, portanto, não agrega valor ao produto, representando um desperdício.

Transporte interno - O transporte interno custa caro para a empresa e representa um gasto a mais que não resulta em benefícios para a organização. Por exemplo, peças que são transportadas de um almoxarifado para outro.

Estoque - O maior de todos os desperdícios é o estoque em excesso. O armazenamento consome espaço, demanda movimentação dentro da fábrica, pode danificar material e gera custo de manutenção do capital.

Movimentação - Todas as ações realizadas requerem tempo, quanto mais movimentos ou ações desnecessárias ocorrem, mais custos são gerados e nenhum valor é adicionado ao produto.

Produtos/serviços defeituosos - Em uma peça defeituosa, existe mais desperdício do que a própria peça, pois os processos subsequentes podem ter, por exemplo, uma parada de linha, gerando atrasos e mais custos (gargalos), além dos custos de retrabalho, se o defeito for recuperável.

Womack & Jones (2004) falam que é necessário identificar o fluxo de valor, pois só conhecendo a cadeia inteira do ciclo de vida de um produto, desde a matéria-prima até a entrega ao cliente é possível fabricar e entregar esse produto ou serviço de maneira a atender as expectativas tanto da empresa quanto do cliente.

Conhecer todo o fluxo de valor do produto serve para identificar o que agrega ou não valor ao produto final, isso proporciona encontrar e corrigir o processo que apenas gasta tempo,

dinheiro e movimento, permitindo que sejam eliminados, resultando em menores custos e produtos mais adequados ao consumidor final.

Womack & Jones (2004) expõem que depois de especificar o valor e conhecer detalhadamente o caminho que ele percorre, é necessário implantar mecanismos ao processo de produção para que o mesmo flua continuamente, sem interrupções. Esses mecanismos permitirão que os processos sejam mais vantajosos, econômicos e eficientes, produzindo com menores custos e com qualidade elevada.

2.2 PLANEJAMENTO E CONTROLE DA PRODUÇÃO

Em qualquer sistema produtivo, sempre que são traçados objetivos, se faz necessário formular planos para atingi-los, organizar os recursos materiais e humanos necessários para programar a ação, dirigir a ação das pessoas sobre os recursos físicos e controlar essa ação, a fim de fazer correções sempre que necessário. Todo esse processo é feito pela função planejamento controle de produção. Segundo Tubino (2000) o PCP é responsável pela coordenação e aplicação dos recursos produtivos que tendem a atender da melhor forma aos planos estabelecidos em níveis estratégicos, tático e operacional.

Tubino (1999, p. 68) diz que no nível estratégico o PCP participa da elaboração do planejamento estratégico produtivo, gerando um plano de produção para determinado período (longo prazo), segundo as estimativas de vendas e a disponibilidade de recursos financeiros e produtivos. No nível tático (médio prazo), o PCP desenvolve o planejamento-mestre da produção, obtendo o plano-mestre de produção (PMP) de produtos finais, com base nas previsões de vendas de médio prazo ou nos pedidos em carteira já confirmados. No nível operacional, o PCP prepara os programas de produção de curto prazo e realiza o acompanhamento e controle dos mesmos.

Acompanhamento e controle da produção (ACP) têm a função de garantir que o programa de produção emitido seja executado de acordo com o planejado e coletar dados que serão usados em outros setores do sistema produtivo. A partir de dados coletados, o ACP pode identificar erro no processo de produção, e quanto mais rápido isso acontece, mais rápidas e efetivas serão as medidas corretivas (TUBINO, 2000).

As informações dentro dos três níveis de planejamento (estratégico, tático e operacional) devem estar consistentes, ou seja, o plano-mestre de produção gerado pelo planejamento-mestre de produção só será viável se estiver compatível com as decisões tomadas em longo prazo, previstas no planejamento estratégico da produção, como a aquisição de equipamentos, negociação com fornecedores etc., da mesma forma, a programação de fabricação de determinado componente será feita de forma eficiente se a capacidade produtiva do setor responsável pela mesma tiver sido equacionada no planejamento-mestre da produção, com a definição do número de turnos, recursos humanos e materiais alocados, enfim, todos os recursos para fabricação (TUBINO, 2000). Deve existir uma compatibilidade entre os três níveis para que as decisões fiquem alinhadas com os objetivos organizacionais.

Dessa forma, o PCP estabelece o momento e a quantidade que vai ser produzida, comprada ou montada de cada item necessário à composição dos produtos finais, com base no PMP e nos registros de controle de estoques, determinando assim quanto, como, onde, o quê e quando vai ser produzido.

2.2.1 TIPOS DE SISTEMAS PRODUTIVOS

Existem diversos tipos de sistemas de produção. A utilização de um tipo ou outro vai depender de alguns critérios, como o ramo de atividade, tipo de produto, tamanho da empresa e nicho de mercado. A classificação dos sistemas produtivos tem a finalidade de facilitar o entendimento das características próprias de cada sistema e sua relação com o PCP dos mesmos.

Segundo a ótica do grau de padronização, os sistemas produtivos podem ser classificados em produtos padronizados e produtos sob medida.

- Produtos padronizados são bens ou serviços que apresentam alto grau de uniformidade, são produzidos em grande escala, seus sistemas produtivos podem ser organizados de forma a padronizar mais facilmente os recursos produtivos e os métodos de trabalho e controles, contribuindo para maior eficiência do sistema, com consequente redução dos custos. (TUBINO, 2000).
- Produtos sob medida são bens ou serviços desenvolvidos para um cliente específico. O sistema produtivo não trabalha com estoques, produzindo de acordo com os pedidos dos clientes, geralmente possuem grande capacidade ociosa e dificuldade de padronizar os métodos de trabalho e os recursos produtivos, gerando produtos mais caros do que os padronizados (TUBINO, 2000).

Segundo seu tipo de operação, os sistemas de produção podem ser classificados em dois grupos: processos contínuos e processos discretos. Tubino (2000) diz que os processos contínuos envolvem a produção de bens ou serviços que não podem ser identificados individualmente, e são empregados quando existe alta uniformidade na produção e demanda de bens ou serviços. Já os processos discretos envolvem a produção de bens ou serviços que podem ser isolados, em lotes ou unidades, cada lote ou produto podendo ser identificado individualmente em relação aos demais.

Tubino (2000) subdivide os processos em processos repetitivos em massa, os quais são empregados na produção em grande escala de produtos com estrutura produtiva altamente especializada, processos repetitivos em lote que se caracterizam pela produção de um volume médio de bens ou serviços padronizados em lotes, e processos por projetos que têm como finalidade atender as necessidades específicas dos clientes, desenvolvendo todas as atividades para esse fim.

Os sistemas de produção podem ser classificados quanto à natureza do produto, podendo estar voltado para fabricação de bens ou serviços. Quando se trata de algo tangível é considerada uma produção de manufatura, e quando o produto gerado é intangível, o sistema de produção é um prestador de serviços.

3 A EMPRESA OBJETO DE ESTUDO

Esse estudo de caso foi realizado na empresa que fabrica churrasqueiras e máquinas, localizada no município de Nova Venécia, norte do estado de Espírito Santo. Encontra-se no mercado há 42 anos, iniciando suas atividades produzindo máquinas para serrarias e secadores de café. A partir da década de 90, motivada pelo crescimento de um mercado que desejava

produtos de qualidade e com ótimo custo/benefício no segmento de churrasqueiras portáteis e profissionais, a empresa iniciou a produção de churrasqueiras.

A empresa objeto de estudo foi a pioneira no Brasil na fabricação de churrasqueiras com espetos giratórios usando um sistema robusto, com qualidade superior, que proporciona total segurança e satisfação aos seus clientes. Churrasqueiras de 3 até 75 espetos giratórios, produzidas com matéria-prima de alta qualidade e com acabamento impecável, fazem parte do seu portfólio de produtos que atende a residências, a restaurantes e a churrasquearias. A empresa está registrada no regime do Super Simples. Seus fornecedores de matéria-prima estão localizados nas regiões Sudeste e Sul do país e a comercialização dos produtos fabricados realiza-se através de representantes comerciais espalhados por todo país.

3.1 PROCESSO PRODUTIVO DA EMPRESA EM ESTUDO

De acordo com as informações prestadas pelo gerente de produção, a empresa possui um departamento destinado exclusivamente ao planejamento e controle da produção (PCP), sendo realizado pelo próprio sócio-proprietário que também gerencia os processos produtivos, vendas e compras da empresa, realizando diversos controles, tais como: controle de matéria-prima, programação da produção, planejamento de compras de insumos. Existe controle na produção de peças para montagem dos produtos acabados, de acordo com os pedidos dos clientes, para que possam cumprir os prazos acertados e as quantidades solicitadas.

A empresa possui um portfólio de cerca de 100 modelos diferentes de churrasqueiras, para atender os mais diversos gostos, necessidades e nichos de mercado em que atua. A empresa utiliza o tipo de produção padronizado em lotes, onde a produção monta os produtos acabados por meio de peças padronizadas, de acordo com os pedidos recebidos pelos clientes, que são confirmados pelo departamento de vendas antes de seguir para montagem.

Por existir diversos modelos de produtos, com suas respectivas variações, a empresa faz inicialmente a montagem das peças que podem ser utilizadas por mais de um tipo de modelo de churrasqueira (dependendo do modelo em questão), armazenando no seu estoque de peças, que mais tarde servem de insumo para a montagem dos produtos acabados. Assim, o controle de produção é feito inicialmente nas peças, que precisam ser cuidadosamente planejadas em quantidade, para atender a demanda do departamento de produção (montagem final).

O prazo para entrega do pedido solicitado pelo cliente é estimado em até 10 dias corridos. O gestor da empresa calcula que cerca de 80% de todos os pedidos recebidos e confirmados são entregues dentro do prazo fixado, sendo um índice satisfatório, considerando o campo de atuação da empresa e comparando com os concorrentes diretos.

A organização do galpão permite que as peças sejam identificadas com facilidade através de códigos de identificação, presentes nas prateleiras e nas ordens de fabricação, onde são discriminados o(s) respectivo(s) modelo(s) que o cliente solicitou.

3.2 DESPERDÍCIOS NA EMPRESA EM ESTUDO

A programação da produção é feita com base na demanda recebida pelos seus clientes habituais e novos, levando em consideração o histórico de vendas dos últimos três meses,

acrescidos de 30%. A empresa faz uma média que permite atender possíveis oscilações de demanda (estoque de segurança e estoque mínimo). Para atender de forma satisfatória a demanda, a empresa fabrica e estoca as peças que vai precisar para montagem dos produtos solicitados pelos clientes e para produzir quantidade apropriada das peças que a produção vai necessitar, é utilizado um programa de computador que indica quando determinada peça atinge estoque mínimo, alertando que deve ser fabricado mais dessa peça.

Foi identificado que a empresa apresenta um estoque bem elevado de peças para posterior montagem dos seus produtos, representando cerca de 70% de todo seu estoque físico, o que demanda muito espaço para armazenamento, bem como um custo de manutenção de estoque mais elevado se comparado a modelos mais enxutos de produção. O alto estoque decorre principalmente da falta de fornecedores de matérias-primas para a produção mais próximos da empresa, o que obriga a mesma a buscar em outras regiões fornecedores, resultando em custos de transportes mais elevados e maior demora na entrega dos pedidos (até 3 meses dependendo do tipo de insumo e da distância do fornecedor).

Em todo o processo de produção das peças e, posteriormente, na montagem final dos produtos, são perdidos cerca de 3,30% de toda matéria-prima comprada, já considerada nesse montante a sucata reaproveitada, ou seja, o índice representa o que realmente não é aproveitado e a empresa perde em todo processo produtivo.

A empresa possui um gargalo na produção que é a fabricação do cabeçote giratório, considerada pelo gestor como um das principais dificuldades da indústria, já que a confecção da peça requer um cuidado maior, por ser feita sob medida e de extrema precisão, gerando maior gasto de tempo, além de atrasos no restante dos processos, pois caso essa peça falte para um modelo específico, todo o processo desse modelo fica parado até que a peça seja produzida.

4 CONCLUSÃO

Por meio do estudo, constatou-se que a empresa apresenta características de produção do tipo repetitivo em lote, ou seja, a produção é feita em lotes de tamanho médio, padronizados. Por meio de um sistema que controla quanto deve ser produzido e quando. Essas características tem relação direta com o controle da produção, que deve acompanhar todos os processos, a fim de garantir que as peças sejam produzidas conforme a necessidade para montagem do produto final.

Quanto ao Planejamento e Controle da Produção, atestou-se que a empresa apresenta as características formais, descritas no referencial, realizando estas atividades, desde a programação até o seu controle, devendo diminuir o giro de estoques, para que os mesmos permaneçam o mínimo possível na fábrica.

Os estoques elevados de matéria-prima em transformação ou semi-acabada, geram custos elevados para manutenção dos estoques, sendo uma das grandes preocupações da produção enxuta, por representar custos adicionais. No entanto, para atender o tipo de produção da empresa, respeitando os prazos fixados, esses estoques se fazem necessários. Outro ponto que justifica a necessidade de estoques elevados por parte da empresa é o fato da localização dos seus fornecedores e o tempo de entrega dos insumos, que podem demorar até 3 meses para serem entregues. Apesar dos estoques serem necessários à empresa na condição atual, é

necessário planejar formas de diminuir consideravelmente os estoques, pois representam altos custos e desperdício. Mesmo sendo um dos objetivos da produção enxuta, o estoque zero é algo muito difícil de ser implantado, poucas empresas conseguem trabalhar “sem estoque” e na organização em estudo não é diferente.

A empresa possui um nível bem reduzido de perda de matéria-prima, ficando em torno de 3%, pois trabalha com utilização otimizada de insumos, reaproveitando ou vendendo a sucata que não pode ser usada na produção, sendo considerado satisfatório para o seu segmento de atuação.

O processo produtivo da empresa poderia ser melhorado, através da implantação de medidas como a diminuição dos estoques, redução do tempo de fabricação, diminuição do prazo de entrega, que podem ser viabilizadas através da busca ou negociação com os fornecedores, a fim de diminuir o tempo de entrega dos insumos e, conseqüentemente, proporcionar diminuição dos estoques físicos na empresa e, com isso, custos. A redução do tempo de fabricação pode ser atendida com estudos no fluxo de produção, eliminando etapas ou movimentos desnecessários que não agregam valor ao produto final. Atacar o gargalo é uma das primeiras medidas viáveis para melhorar a eficiência de todo processo e melhorar o tempo de fabricação e posterior entrega do produto acabado.

Diante das considerações feitas, observou-se que é realizado o PCP nesta empresa, existem grandes estoques de peças para produção, o que pode ser considerado desperdício. No entanto, em função do tipo de produção que a organização adota é uma necessidade. Existe um gargalo que diminui a eficiência do sistema, no entanto, seus objetivos de produção são alcançados de forma satisfatória, pois a demanda pelos produtos é alta e a qualidade fideliza o cliente.

5 REFERÊNCIAS

CAMPOS, Vicente Falconi. **TQC – Controle da Qualidade Total (no estilo japonês)**. 8. ed. Nova Lima: INDG tecnologia e serviços Ltda, 2004.

SLACK, Nigel; CHAMBERS, Stuart; JOHNSTON, Robert. **Administração da produção**. 3 ed.: São Paulo: Atlas, 2009.

SKINNER, W. **Manufacturing- Missing link in Corporate Strategy**. Harvard Business review, 47, p.136-145, 1969.

TUBINO, Dalvio Ferrari. **Manual de planejamento e controle da produção**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Sistemas de produção: a produtividade no chão de fábrica**. Porto Alegre: Bookman, 1999.

WOMACK, James P.; JONES, Daniel T. **A mentalidade enxuta nas empresas: elimine o desperdício e crie riqueza**. 11 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

CONTABILIDADE INTERMEDIÁRIA: CONTABILIDADE APLICADA NO TERCEIRO SETOR

Maria Aparecida Sudré da Silva²

RESUMO

As organizações do Terceiro Setor surgiram em todas as partes do mundo como um movimento baseado nos princípios da caridade, solidariedade e filantropia, por intermédio da sociedade civil organizada – igrejas cristãs. Foi assim denominado, por ser constituído de entidades privadas de interesse público, que não possuem finalidade lucrativa. Devem ser analisadas e administradas como verdadeiras empresas, já que possuem serviços, produtos, clientes e público-alvo. Nesse sentido, a Contabilidade vista como um sistema de informação formal e estruturado, através das demonstrações contábeis, ratifica sua importância, principalmente com as várias formas de evidenciação contábil, para que se possa demonstrar a eficiência da organização no que diz respeito ao alcance dos objetivos determinados, visando demonstrar de forma clara a aplicação dos recursos financeiros utilizados pelas entidades, evidenciando a integridade das mesmas com o intuito de disseminar informações que darão à entidade credibilidade perante a sociedade, garantindo a continuidade organizacional. Para tanto, esse artigo utilizou a pesquisa bibliográfica e a exploratória.

PALAVRAS-CHAVE: Importância; Contabilidade; Demonstrações Contábeis; Filantropia.

ABSTRACT

The Third Sector organizations have emerged in all parts of the world as a movement based on principles of charity, solidarity and philanthropy, through the organized civil society - the Christian churches. It was named so because it consists of private interest, which aims no profit. They should be investigated and managed as real enterprises, since they share services, products, customers and target audience. In this sense, the accountancy seen as a system of formal, structured information, through statements, confirms its importance, specially through various forms of accounting evincing, so that we can demonstrate its efficiency in terms of achieving the objectives determined to demonstrate clearly the application of financial resources used by the authorities, showing their integrity in order to disseminate information that will give the organization credibility before the society, ensuring organizational continuity. For that end, this article used the literary and exploratory research.

KEY-WORDS: Importance, Accounting, Financial Statements, Philanthropy.

² Graduada em Ciências Contábeis pela Faculdade Capixaba de Nova Venécia. Aluna do curso de pós-graduação em Ciências Contábeis da Faculdade Capixaba de Nova Venécia.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade é uma ciência social e constitui um sistema de informação para organização, seja ela com ou sem fins lucrativos. O objetivo da contabilidade é fornecer a seus usuários internos e externos informações econômicas e financeiras sobre o patrimônio e sua mutação no decorrer do tempo. Para isso, utiliza-se de relatórios contábeis que demonstram a realidade das organizações de forma transparente, obedecendo às leis, normas e princípios contábeis vigentes.

Então a relevância desse estudo, uma vez que mesmo com a visão voltada para o social, o Terceiro Setor também tem um processo econômico que precisa ser controlado, e a contabilidade é uma das principais ferramentas que contribui para manter a transparência e credibilidade junto a seus colaboradores e à sociedade.

Diante do exposto, o artigo buscará demonstrar as formas de evidenciação contábil que auxiliam as Entidades do Terceiro Setor na divulgação e transparência da aplicação dos recursos captados bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas a estas entidades.

Objetiva demonstrar a aplicabilidade da contabilidade como ferramenta de suporte à prestação de contas dos recursos captados, fornecendo os subsídios necessários. Para tanto, utilizou-se de uma pesquisa exploratória, porque será pesquisado um tema que ainda não foi explorado totalmente e bibliográfica por meio de livros e revistas etc., para fundamentar o tema em ápice.

Conforme Selltiz et al., (apud GIL, 2002, p. 42), “pesquisas exploratórias são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses”.

Ainda na visão de Gil (2002, p. 44), “pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos e se divide em fontes primárias e secundárias”.

Segundo Andrade (2001, p. 43):

Fontes primárias são constituídas por obras, ou textos originais, material ainda não trabalhado, sobre determinado assunto [...]. As fontes secundárias referem-se a determinadas fontes primárias, isto é, são constituídas pela literatura originada de determinadas fontes primárias e constituem-se em fontes das pesquisas bibliográficas.

O artigo evidencia a contabilidade a partir Lei 11.638/07 e 11.941/08 e sua aplicação nas organizações sem fins lucrativos; o que é o Terceiro Setor; fontes de recursos na formação do patrimônio social; as doações, subvenções, imunidades, serviços voluntários, advindos de pessoa física, pessoa jurídica e do governo; as Demonstrações Contábeis e sua importância para o Terceiro Setor e obrigações decorrentes dos diversos títulos, registros, certificados e qualificações de âmbito municipal, estadual e federal. Em seguida, as recomendações e referências.

2 DESENVOLVIMENTO TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE

A Contabilidade, ao longo dos anos, tem evoluído e passado por diversas fases do progresso, realizando um papel fundamental na tomada de decisão das organizações. Nesse sentido, a Contabilidade vem se tornando artifício essencial para que o homem possa obter o controle e administrar, com precisão, os bens adquiridos.

Para Franco (1996, p. 37), Contabilidade:

É a ciência que estuda os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação desses fatos, como fim de oferecer informações e orientação – necessárias à tomada de decisões – sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

A Contabilidade surgiu da necessidade do homem acompanhar e controlar a evolução de seu patrimônio. Dessa forma, ela faz parte da evolução e do desenvolvimento do próprio ser humano e da sociedade.

Segundo Massucatti (2001, p. 48-49):

Contabilidade é uma ciência da riqueza, e neste novo milênio, haverá um rendimento muito grande e rápido de riquezas, provenientes do processo de internacionalização dos mercados, fazendo-se cada vez mais necessário, o controle sobre estas riquezas. Tal controle será feito pela Ciência Contábil, por meio do Cientista Contábil.

Já Iudícibus e Marion (2002, p. 35), ressaltam que, a Contabilidade não é uma ciência exata e sim uma Ciência Social, pois é a ação humana que provoca e transforma o fenômeno patrimonial. No entanto, utiliza os métodos quantitativos (Matemática e Estatística) como sua principal ferramenta.

A contabilidade produz informações contábeis aos seus usuários e permite explicar os fenômenos patrimoniais, realizar análises de natureza física, econômica e financeira de resultados, desempenho, produtividade e controle, auxiliando aos administradores e gerentes a decidirem o melhor caminho para a empresa.

Enquanto ciência social, a Contabilidade explica as relações de causa e efeito entre as variáveis que afetam o patrimônio e estabelece os postulados, princípios e normas que são aplicáveis a todas as entidades.

2.1.1 HORIZONTES PARA A CONTABILIDADE, A PARTIR DA ADOÇÃO DA LEI 11.638/07 E 11.941/08

No ano de 2007 foi publicada a Lei 11.638 e em 2008 a Lei 11.941 que reformulou a Lei 6.404/76 visando adequá-la à necessidade de maior transparência e qualidade das informações contábeis, em virtude da realidade econômica do Brasil e do mundo, com suas economias globalizadas e mercados abertos aos fluxos de capitais estrangeiros.

Na visão de Iudícibus et al (2010, p. 10):

Com a introdução da lei nº 11.638/07, que provocou alterações profundas na lei das Sociedades por Ações, e com a lei nº 11.941/08, que definitivamente desatrelou a automaticidade da ligação da contabilidade com as normas tributárias (cada uma tem sua vida própria agora), com a criação do CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis e uma série de outras ações têm-se agora o início de uma nova era, sob a égide das normas internacionais de contabilidade emanadas de IASB – International Accounting Standards Board.

Sendo assim, várias foram as vantagens adquiridas com a adoção da Lei nº 11.638/07 e nº 11.941/08, dentre elas destacam-se a padronização contábil, transparência nos relatórios contábeis, harmonização das demonstrações, diminuição dos custos de capitais e de transações e valorização do profissional contábil.

O CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis é de grande importância para garantir a normatização da convergência internacional e representam um grande avanço da contabilidade em direção as normas internacionais. É formado por uma comissão de representantes do CFC, IBRACON, FIPECAFI, BOVESPA, APIMEC e ABRASCA no qual serão responsáveis pela relevância da atuação do Comitê e pela sintonia, com a sociedade, de seu funcionamento harmonioso.

2.2 OBJETIVO DA CONTABILIDADE

Iudícibus e Marion (2002, p. 53) ressaltam que o objetivo da contabilidade é fornecer informação estruturada de natureza econômica, financeira, física, de produtividade e social, aos usuários internos e externos significando que a contabilidade não fornece informações de forma dispersa, seguindo as solicitações imediatas dos interessados, mas sim faz de modo estruturado dentro de um esquema de planejamento contábil.

Portanto, o objetivo principal da Contabilidade, é o de permitir, a cada grupo principal de usuários, a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido enlevado, bem como fazer deduções sobre suas tendências futuras. Para trabalhar de acordo com a lei, o Terceiro Setor segue fielmente os princípios contábeis, especificamente os citados a seguir.

2.3 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

Conforme Art. 3º, da Resolução nº750/93:

São Princípios Fundamentais de Contabilidade:

- I) o da ENTIDADE;
- II) o da CONTINUIDADE;
- III) o da OPORTUNIDADE;
- IV) o do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL;
- V) o da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA;
- VI) o da COMPETÊNCIA; e o
- VII) da PRUDÊNCIA.

Na visão de Iudícibus et al (2010, p. 285), “princípios contábeis podem ser conceituados como premissas básicas acerca dos fenômenos e eventos contemplados pela Contabilidade”. Olak e Nascimento (2008, p. 57), ressaltam que o Princípio da Entidade:

[...] contempla tanto as pessoas físicas quanto as jurídicas e estas com ou sem fins lucrativos, basta que tenham patrimônio. No caso das entidades sem fins lucrativos, o patrimônio da entidade nunca deve ser confundido com o patrimônio dos seus diretores, associados e demais membros.

Conforme Art. 8º, Resolução CFC nº750/93, quanto ao Princípio da Atualização Monetária:

Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

A aplicabilidade do Princípio da Atualização Monetária ocorre sempre que o Terceiro Setor recebe diversos tipos de doações, não formalmente avaliadas pelo doador.

Niyama e Silva (2009, p. 96), citam que o Princípio da Competência, deve ser:

Incluído no resultado do período as receitas e despesas no momento de sua ocorrência e o Conselho Federal de Contabilidade estabeleceu as situações em que as receitas são consideradas como realizadas, ou seja, possíveis de serem reconhecidas como tal: recebimentos de dinheiro ou compromisso firme de recebimento, redução de passivos, aumento de ativos e por doações/subvenções.

Os princípios contábeis permitem aos usuários internos e externos da contabilidade definir padrões de comparação e de confiabilidade em função da importância dos critérios seguidos para a elaboração das demonstrações contábeis, aumentam a utilidade dos dados fornecidos e facilitam a adequada interpretação entre entidades do mesmo setor.

2.4 PRIMEIRO SETOR, SEGUNDO SETOR E TERCEIRO SETOR

O primeiro setor é o Governo, que é responsável pelas questões sociais. O segundo setor é o privado, responsável pelas questões individuais. Com a falência do Estado, o setor privado começou a ajudar nas questões sociais, por meio das inúmeras instituições que compõem o chamado terceiro setor, ou seja, o terceiro setor é constituído por organizações sem fins lucrativos e não governamentais que têm como objetivo gerar serviços de caráter público.

Conceitualmente, Fernandes (1994, p. 21), descreve que o Terceiro Setor é:

Um conjunto de organizações e iniciativas privadas que visam à produção de bens e serviços públicos. Este é o sentido positivo da expressão. “Bens e serviços públicos”, nesse caso, implicam uma dupla qualificação: não geram lucros e respondem a necessidades coletivas.

Terceiro Setor pode ser entendido como, organizações formais, privadas, não distribuidoras de lucro, autônomas, voluntárias e de finalidade pública que objetiva atender a demanda por serviços sociais, requisitados por uma quantidade expressiva da população menos favorecida, em vários sentidos, de que o Estado e as empresas não têm interesses ou não são capazes de provê-la.

A principal influência para o surgimento e evolução das organizações de terceiro setor ao redor do mundo está baseada, principalmente, nas ações e caridade das igrejas cristãs que, direta ou indiretamente, atuavam prestando assistência à comunidade.

Quanto à classificação e constituição legal, as organizações do terceiro setor podem ser qualificadas e constituídas de acordo com previsto na Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro) na formas de Associação ou Fundação.

Conforme previsto no Art. 44, incisos I, II, III, IV e V da Lei 10.406/2002:

São pessoas jurídicas de direito privado:

I – as associações;

II – as sociedades;

III – as fundações;

IV – as organizações religiosas;

V – os partidos políticos.

O Terceiro Setor vem crescendo e se expandindo em várias áreas, objetivando atender a demanda por serviços sociais, requisitados por uma quantidade expressiva da população menos favorecida.

Pode-se notar que existe um elo entre o Terceiro e o Primeiro Setor que é a finalidade coletiva de seus objetivos. Quanto ao segundo setor existe uma busca por partes das empresas em contribuir com a solução dos problemas sociais, o que pode agregar valor à imagem da empresa, motivar funcionários e colaboradores e despertar uma consciência coletiva de valores sociais.

No próximo tópico serão descritas as principais fontes de recursos na formação do patrimônio social e quais são as formas de captar recursos para realização da atividade social.

2.5 PRINCIPAIS FONTES DE RECURSOS NA FORMAÇÃO DO PATRIMÔNIO SOCIAL

As organizações do terceiro setor, embora não possuem como objetivo obter lucros, precisam captar recursos para a concretização, manutenção e realização da atividade social que exercem.

Várias são as fontes de captação de recursos utilizados pelo Terceiro Setor, dentre eles podemos citar: doações, subvenções, contribuições, gratuidade e voluntariado, sendo essenciais para garantir a sua continuidade e prestar contas de seu desempenho aos provedores de recursos.

2.5.1 DOAÇÕES

Na visão de Rodrigues (apud OLAK; NASCIMENTO, 2008, p. 29-30):

Do ponto de vista doutrinário, a doação é um contrato unilateral gratuito e consensual. É unilateral, porque envolve, aos contratos bilaterais em que as prestações são correspectivas. É gratuito, porque se inspira no propósito de fazer uma liberalidade [...]. É consensual porque se aperfeiçoa pela conjunção das vontades do doador e do donatário, em oposição aos contratos reais que implicam a entrega da coisa por uma das partes à outra.

As doações representam uma importante fonte de recursos para as entidades do Terceiro Setor e podem ser em dinheiro, alimentos, máquinas, roupas, brinquedos, prestação de serviços, etc. Podem ser utilizadas para custear as atividades desenvolvidas pelas entidades, como também patrimonial, como é o caso das doações recebidas em ativos imobilizados.

2.5.2 SUBVENÇÕES

Olak e Nascimento (2008, p. 31), ressaltam que:

As subvenções constituem-se na maior fonte de receita para muitas ESFL. É através destes recursos que muitas entidades conseguem cumprir suas finalidades sociais. Estes recursos são normalmente empregados na manutenção do patrimônio, folha de pagamento, materiais de uso e consumo, alimentação e, outras vezes, utilizados em investimentos de novos projetos.

As subvenções é uma modalidade de transferência de recursos financeiros públicos para organizações, governamentais e não governamentais, de caráter assistencial e sem fins lucrativos, com o objetivo de cobrir despesas utilizadas nos serviços sociais que o Terceiro Setor presta a sociedade.

2.5.3 CONTRIBUIÇÕES

Olak e Nascimento (2008, p. 28) definem que contribuição: “é uma transferência incondicional de dinheiro ou de outros ativos ou, ainda, o cancelamento de suas obrigações numa transferência voluntária não recíproca por outra entidade que não seja o proprietário”.

A Contribuição é uma forma eventual ou não de captar recursos de pessoas físicas ou jurídicas e pode ser em dinheiro, bens ou serviços.

2.5.4 VOLUNTARIADO

Nas entidades do Terceiro Setor, seres humanos ajudam uns aos outros. Essas entidades buscam cada vez mais serviços voluntários, onde os benefícios são recíprocos. Esse voluntariado será capaz, então, de contribuir para que o terceiro setor se desenvolva como um espaço que possa fortalecer a autonomia dos seres humanos para resolver seus próprios problemas.

De acordo com Niyama e Silva (2009, p. 267), os serviços voluntários são:

Resultantes do trabalho de voluntários, que geralmente ou não cobram pelo serviço ou cobram um valor abaixo do mercado. Um contador que faz a contabilidade de uma entidade do terceiro setor e não cobra pelo trabalho presta um serviço voluntário, pois a entidade deveria arcar com essa despesa contratando um profissional do mercado.

O Terceiro Setor deve classificar em suas demonstrações contábeis todo serviço voluntariado como receita, pelo serviço recebido de forma gratuita.

2.5.5 GRATUIDADES RECEBIDAS

Conforme Niyama e Silva (2009, p. 269), a gratuidade:

Corresponde à prestação de serviço de interesse da sociedade. Considere o caso de um hospital: o atendimento a um paciente sem condições financeiras corresponde à gratuidade. No caso de uma escola, a bolsa de estudos fornecida pela instituição é a sua gratuidade.

Nota-se, então, que a gratuidade recebida representa os benefícios adquiridos de pessoas físicas, pessoas jurídicas e poder público. O recebimento da gratuidade requer do Terceiro Setor uma estrutura sólida no processo de informações gerenciais e contábeis, demonstrando transparência no mercado atual.

2.6 NORMAS CONTÁBEIS APLICÁVEIS AO TERCEIRO SETOR

A NBC T 10 se reveste na principal norma de Contabilidade aplicável ao Terceiro Setor, e em seu item 10.19.1.1 descrevem o seguinte:

10.19.1.1 – Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem divulgadas em nota explicativa das entidades sem finalidade de lucros.

A sociedade tem interesse na contabilidade das organizações sem finalidade de lucros, afinal essas entidades pertencem à coletividade. As NBCs (Normas Brasileiras de Contabilidade)

são um complemento às leis já existentes, e possuem a finalidade de assegurar a exatidão das informações contábeis registradas, fornecendo à sociedade as informações que esta necessita.

2.7 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICÁVEIS AO TERCEIRO SETOR

O art. 176 da lei 6.404/76, alterado pela lei 11.638/07, estabelece que:

Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I - balanço patrimonial;

II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III - demonstração do resultado do exercício;

IV – demonstração dos fluxos de caixa;

V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado.

O objetivo das demonstrações contábeis é oferecer de forma resumida e organizada aos usuários internos e externos das informações contábeis a situação financeira, econômica e as mutações patrimoniais ocorridas nas organizações de um determinado exercício.

2.7.1 BALANÇO PATRIMONIAL

O Balanço Patrimonial, após reformulação dada pela lei 11.638/07 juntamente com a lei nº 11.941/08, a princípio introduziram um novo conceito globalizado para este demonstrativo. Os critérios de classificação do ativo e do passivo foram modificados, ficando assim a estrutura do Balanço Patrimonial: Ativo Circulante, Ativo Não Circulante dividido em Realizável a Longo Prazo, Investimento, Imobilizado e Intangível e Passivo Circulante e Passivo Não Circulante. Outros critérios também foram adotados para classificar o Patrimônio Líquido, como a conta Lucros Acumulados deixou de ser conta patrimonial e passou a ser conta transitória com destinação obrigatória, surgindo então a conta de Reservas de lucros.

Segundo a FIPECAFI (2007, p. 6):

O Balanço tem por finalidade apresentar a posição financeira e patrimonial da empresa em determinada data, representando, portanto, uma posição estática. Conforme o art. 178 da Lei nº 6.404/76, “no balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia”.

Por se tratar de Entidades do Terceiro Setor, podemos afirmar que o Balanço visa evidenciar os elementos do patrimônio social em determinada data, expressos em valores monetários e classificados em grupos de acordo com a natureza das contas que o compõem.

2.7.2 DEMONSTRAÇÃO DE SUPERÁVIT OU DÉFICIT DO EXERCÍCIO

Esta demonstração denominada “Demonstração de Resultado do Exercício”, “Demonstração do Superávit ou Déficit”, “Demonstração da Receitas e Despesas” dentre outras, tem por objetivo principal, nas entidades sem fins lucrativos, evidenciar todas as atividades desenvolvidas pelos gestores relativas a um determinado período de tempo, denominado “Exercício” (OLAK; NASCIMENTO 2008, p. 73).

A Demonstração do Superávit ou Déficit é utilizada para identificar a alocação dos recursos obtidos bem como o custo e as despesas incorridas com as atividades. Emprega-se ainda para avaliar do cumprimento da missão da Entidade e as ações dos Gestores que estão à frente destas.

2.7.3 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (DMPL)

Olak e Nascimento (2008, p. 152-153), definem que:

Esta demonstração evidenciará as mudanças ocorridas no PLS, de um período a outro, por categoria de fundo. As principais modificações que normalmente ocorrem no PLS são as seguintes:

- Correção monetária dos saldos iniciais.
- Ajustes de período anteriores.
- Doações de materiais e ativos permanentes, que, obviamente, não “transitam” pela Demonstração das Atividades do Exercício.
- Superávit ou Déficit das atividades do Exercício.
- Transferência interfundos.

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Social evidencia a mutação do Patrimônio Líquido Social das entidades do Terceiro Setor. Todas as informações contidas na DMPL irão completar os demais dados constantes no Balanço e na Demonstração do Superávit ou Déficit. Explicando como e porque as Contas do Patrimônio Líquido Social modificaram-se durante determinado período.

2.7.4 DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS (DOAR)

Olak e Nascimento (2008, p. 76), citam que:

Atualmente, a DOAR, em função das alterações na Legislação societária (Lei nº 11.638/07, de 28 de dezembro de 2007), deixou de ser obrigatória para as empresas em geral, independentemente da natureza jurídica, tendo sido substituída pela Demonstração do Fluxo de Caixa (DCF). Entretanto, por enquanto, ela ainda é requerida em diversos atos normativos, inclusive nas normas contábeis do Conselho Federal de Contabilidade. Se no campo empresarial a DOAR já foi substituída pela DFC, é certo que isso ocorrerá também nas entidades sem fins lucrativos; é só uma questão de tempo.

A demonstração das origens e aplicações de recursos visa evidenciar o resultado entre as origens dos recursos captados e aplicados na atividade social do Terceiro Setor, demonstrando com transparência as modificações que originaram as variações no capital circulante líquido da Entidade.

2.7.5 DEMONSTRAÇÃO FLUXO DE CAIXA (DFC)

Com as alterações da Lei 11.638/07, a demonstração das origens e aplicações de recursos foi extinta e incluídas a demonstração dos fluxos de caixa e demonstração do valor adicionado.

Na visão de Olak e Nascimento (2008, p. 154), “Demonstração Fluxo de Caixa é de fundamental importância, no sentido de mostrar o fluxo financeiro da entidade durante determinado período, especialmente para os usuários não familiarizados com a contabilidade”.

Assim, pode-se dizer que a elaboração da DFC, seja pelo método direto ou pelo método indireto, é de grande utilidade pelas organizações do Terceiro Setor, uma vez que permite a representação da efetiva movimentação de dinheiro, das entradas e saídas que ocorrem durante a realização dos recursos captados.

2.8 TRIBUTAÇÃO FISCAL PARA O TERCEIRO SETOR

A Constituição Federal determina através do artigo 150, inciso VI, alíneas "b" e "c", contendo a seguinte redação:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, (...), instituir impostos sobre:

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

As organizações classificadas como Terceiro Setor recebem benefícios como forma de ajuda e reconhecimento do governo por trabalhar ajudando a sociedade. Pode ser em forma de imunidade ou de ser isenção. As pessoas que ajudam essas entidades também recebem incentivos do governo.

2.8.1 IMUNIDADE

Para que o Terceiro Setor esteja imune não basta apenas se enquadrar nas exigências da CF e do Decreto nº 3.000/99. Ainda é necessário cumprir o que estabelece o artigo 14 do Código Tributário Nacional:

O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

- I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
- II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Observa-se, então, que as organizações do Terceiro Setor que se enquadram nos artigos citados da Constituição Federal (CF) e do decreto nº 3.000/99, estão isentas da tributação sobre qualquer renda ou serviços que venham auferir, desde que os coloque sem custos, à disposição da sociedade. Sendo assim, não se pode tributar a renda resultante de atividade que não seja fim da instituição, como exemplo, rendimento de aplicação financeira.

É interessante ressaltar que Imunidade Tributária do Terceiro Setor é um ato Constitucional, somente sendo alterada mediante alteração na Constituição.

O quadro 1 apresenta de forma resumida os impostos, por esfera de governo, que não podem ser cobrados de entidades imunes por força do art. 150 da CF/88:

Quadro 1 – Impostos por esfera de governo

FEDERAL	ESTADUAL	MUNICIPAL
Imposto de Renda (IR)	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços (ICMS)	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)	Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU)
Imposto Territorial Rural (ITR)	Imposto sobre a Transmissão <i>Causa Mortis</i> ou Doação de Bens e Direitos (ITCD)	Imposto sobre a Transmissão <i>Inter Vivos</i> de Bens Imóveis (ITBI)
Imposto sobre Exportação (IE)		
Imposto sobre Importação (II)		
Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)		

Fonte: Araújo (2009, p. 35)

Portanto, para se beneficiar com imunidade tributária, a entidade deverá, entre outros requisitos, não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título, aplicar integralmente no País os recursos captados e manter estruturação das receitas e despesas de forma correta.

2.8.2 ISENÇÃO

De acordo com Albuquerque (2006, p. 47), “no caso da isenção, dispensa-se a entidade do pagamento de tributo devido à expressa disposição de lei, podendo ocorrer no âmbito da União, dos estados e dos municípios”.

A obrigação de pagamento do tributo existe, porém, o Terceiro Setor é dispensado de pagar o tributo.

2.9 OBRIGAÇÕES FISCAIS PARA O TERCEIRO SETOR

O Terceiro Setor, ao ser constituído, passa a ter obrigações fiscais a cumprir junto a entes públicos, com fins específicos de obtenção ou não de títulos, certificados ou qualificações, ou porque recebem ou não subvenção governamental.

Olak e Nascimento (2008, p. 198), descrevem que:

Uma vez constituídas legalmente, as entidades sem fins lucrativos terão obrigações gerais a cumprir junto aos entes públicos, independentemente da sua forma jurídica, ressalvando-se os deveres específicos das fundações junto ao Ministério Público, da obtenção ou não de títulos, certificados ou qualificações, ou do recebimento ou não de recursos governamentais.

A contabilidade, juntamente com os gestores e dirigentes das entidades do Terceiro Setor, contribui para que as obrigações fiscais estejam sempre atualizadas, com dados precisos e confiáveis, pois os profissionais contábeis registram os fatos ocorridos na entidade fornecidos pelos gestores e dirigentes.

Assim, abordaremos as principais obrigações dessas organizações junto ao Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal (SRF), ao Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) e ao Ministério Público.

2.9.1 MINISTÉRIO DA FAZENDA – SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL (SRF)

2.9.1.1 DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA (DIPJ)

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade - CFC (2008, p. 81):

A elaboração e entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ é obrigatória para todas as Entidades de Interesse Social. A inobservância dessa obrigação impõe restrições aos benefícios conquistados pela entidade, como a perda da imunidade ou da isenção, gerando passivo tributário e inviabilizando a continuidade da entidade.

A DIPJ é uma declaração fiscal obrigatória para o Terceiro Setor como fonte de informação, transmitida para a Secretaria da Receita Federal para o gozo da imunidade ou isenção.

2.9.1.2 DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (DIRF)

De acordo com Olak e Nascimento (2008, p. 199):

As entidades sem fins lucrativos e outras pessoas jurídicas e físicas são obrigadas a entregarem a DIRF à Secretaria da Receita Federal, desde que tenham pagado ou creditado rendimentos que só tiveram retenção do Imposto de Renda na Fonte (IRF), ainda que em um único mês do ano-calendário a que se referir a mencionada declaração. [...].

A Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte é mais uma das obrigações tributárias acessórias devidas por todas as pessoas jurídicas e do Terceiro Setor, independentemente da forma de tributação perante o imposto de renda - da retenção do Imposto de Renda na Fonte.

2.9.1.3 DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS (DCTF)

Na visão de Olak e Nascimento (2008, p. 200):

A DCTF deve ser entregue pelas pessoas jurídicas em geral, inclusive as imunes e isentas, com periodicidade é mensal e deve ser entregue até o dia 07 do mês seguinte ao da competência, quando houver: recolhimento ao FGTS e informações à Previdência Social; apenas recolhimento ao FGTS; ou somente informações à Previdência Social.

Ao transmitir a DCTF, as entidades do Terceiro Setor estarão apresentando as informações relativas aos tributos e contribuições apurados pela organização em cada mês, os pagamentos, eventuais parcelamentos e as compensações de créditos, como as informações sobre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Objetiva demonstrar se a entidade está em dia com o governo Federal, referente a débitos e a créditos, ou seja, se os tributos devidos estão todos pagos ou existe algum crédito a recuperar.

2.9.1.4 DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS (DACON)

Através desse demonstrativo são apresentadas à SRF informações referentes à apuração da contribuição para o PIS/PASEP, inclusive aquela apurada com base na folha de salários, e da contribuição para a seguridade social (COFINS), ambas nos regime cumulativo e não cumulativo. Desse modo, verificamos que as entidades sem fins lucrativos, imunes ou isentas do imposto de renda, também estão obrigadas a entrega do DACON (OLAK; NASCIMENTO, 2008, p. 200).

A DACOM é um demonstrativo obrigatório para o Terceiro Setor, objetiva a fornecer as informações relacionadas à apuração do PIS, da COFINS e do PIS com base na folha de salários, mesmo com valores zero.

2.9.2 MINISTÉRIO DO TRABALHO E EMPREGO (MTE)

2.9.2.1 RELAÇÃO ANUAL DE INFORMAÇÕES SOCIAIS (RAIS)

Segundo Olak e Nascimento (2008, p. 200), “todas as pessoas físicas ou jurídicas, inclusive as entidades sem fins lucrativos, com ou sem empregados (neste último caso, temos a “RAIS Negativa”), estão obrigadas a entregar a declaração da RAIS”.

A RAIS é uma declaração transmitida ao Ministério do Trabalho e Emprego, informando a movimentação trabalhista da entidade, como números de funcionários e remuneração de cada um.

2.9.2.2 GUIA DE RECOLHIMENTO DO FGTS E DE INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL (GFIP)

Olak e Nascimento (2008, p. 201), descrevem que a finalidade da GFIP:

É fornecer ao governo informações sobre os empregados, suas remunerações etc., além de apresentar dados de interesse da previdência social, como informações relativas aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, entre outras. A GFIP deve ser apresentada por todas as pessoas físicas ou jurídicas sujeitas ao recolhimento do FGTS ou às contribuições e/ ou informações à previdência, inclusive entidades sem fins lucrativos.

A Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP – é uma obrigação trabalhista devida para o empregador, onde objetiva comprovar os vínculos empregatícios e as remunerações dos segurados da Previdência Social. Quando o Terceiro Setor não possuir empregados é obrigatório a transmissão sem movimento.

2.9.2.3 CADASTRO GERAL DE EMPREGADOS E DESEMPREGADOS (CAGED)

As entidades, com fins lucrativos ou não, são obrigadas a informar mensalmente o CAGED (Cadastro Geral de Empregados e Desempregados), ou seja, informar as admissões e demissões dos empregados.

De acordo com Olak e Nascimento (2008, p. 201):

As entidades, inclusive as sem fins lucrativos, que, tenham admitido, desligado ou transferido empregado com contrato de trabalho regido pela CLT (Consolidação das Leis do Trabalho), devem informar mensalmente ao Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) essas

movimentações ocorridas em seu quadro de empregados. Assim, essas informações comporão o Cadastro geral de empregados e desempregados (CAGED), criado pelo Governo Federal através da Lei nº 4.923/95.

2.9.3 MINISTÉRIO PÚBLICO (MP)

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade - CFC (2008, p. 83):

Portanto, ao Ministério Público cabe fiscalizar a prestação de contas das associações qualificadas como Entidade de Interesse Social. O velamento das fundações e a fiscalização das associações são realizados de acordo com atos normativos dos ministérios públicos dos estados e do Distrito Federal. Em função da independência de cada Ministério Público, pode haver diferentes exigências, devendo os gestores e os contabilistas se informar no órgão do Ministério Público incumbido do exame da prestação de contas.

Ministério Público atua como fiscalizador do trabalho realizado pelas entidades do Terceiro Setor, através da análise dos documentos e demonstrações Contábeis. Assim, consegue analisar se os recursos públicos estão aplicados de maneira transparente.

2.10 PRESTAÇÃO DE CONTAS

Os órgãos públicos exigem que o Terceiro Setor apresente de forma transparente o trabalho social prestado a população, demonstrando onde foram aplicados os recursos adquiridos.

A contabilidade fornece os seguintes elementos que compõem a prestação de contas serão exigidos pelo responsável da mesma, que deverá observar quais são as exigências específicas de cada órgão, para que não encaminhem elementos aquém ou além do necessário.

2.10.1 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

As demonstrações contábeis devem ser firmadas por contabilista habilitado e pelo representante legal da entidade. Devem ser elaboradas de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008, p. 79).

As demonstrações contábeis são ferramentas de suma importância para prestação de contas do Terceiro Setor, pois, apresenta de forma resumida a situação econômica, financeira e patrimonial e ainda permite comprovar a veracidade da aplicação dos recursos captados para o exercício da atividade social.

2.10.2 INVENTÁRIO PATRIMONIAL

O Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 80) define o inventário patrimonial como:

Uma relação de todos os bens patrimoniais móveis e imóveis, com identificação e características do bem, data e forma de incorporação ao patrimônio, localização e valor individual, de propriedade da entidade em seu poder e em poder de terceiros, bem como os bens de terceiros em poder da entidade.

A relação de todos os bens patrimoniais móveis e imóveis, estando no poder da entidade ou em poder de terceiros, contendo todas as suas características de identificação, devem ser anexadas para a prestação de contas.

2.10.3 DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA – DIPJ

O Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 81), determina que a DIPJ seja um instrumento para a prestação de contas e devem estar apensadas todas as fichas que a compõem e o recibo de entrega.

A DIPJ permite visualizar todas as receitas e despesas do exercício social, bem como a situação econômica, financeira e patrimonial. É um reflexo do Balanço Patrimonial e da Demonstração de Superávit ou Déficit do Exercício, muito útil para a prestação de contas de qualquer organização.

2.10.4 RELAÇÃO ANUAL DE INFORMAÇÕES SOCIAIS – RAIS

O Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 81), determina que devam ser anexadas à prestação de contas a RAIS impressa e o recibo de entrega (mesmo que seja o recibo provisório). No caso de a entidade não ter empregado deve ser entregue a RAIS negativa.

A RAIS permite visualizar quem são os empregados, o número de empregados e a remuneração de cada um, bem como os dados do empregador. Sendo eficaz na prestação de contas, como garantia de que algum dirigente está ou não sendo remunerado.

2.11 OBRIGAÇÕES DECORRENTES DOS DIVERSOS TÍTULOS, REGISTROS, CERTIFICADOS E QUALIFICAÇÕES DE ÂMBITO FEDERAL

As Associações ou Fundações podem pleitear alguns títulos, certificados e qualificações ao Poder Público, que as concedam reconhecimento da idoneidade, isenção de tributos e outros benefícios, porém, antes da requisição desses títulos, precisam informar sobre as obrigações decorrentes de cada título concedido, avaliando a relação custo/benefício desta opção.

2.11.1 TÍTULO DE UTILIDADE PÚBLICA FEDERAL (UPF)

Olak e Nascimento (2008, p. 205), expõem abaixo as obrigações que uma entidade de Terceiro Setor possui ao obter o UPF:

Obrigações: a entidade deve apresentar anualmente (até o dia 30 de abril) ao Ministério da Justiça relatórios circunstanciados de atividades e demonstração das receitas e despesas realizadas no período. Caso parte das receitas tenha sido fruto de subvenção da União, o relatório deve ser acompanhado da prova de publicação das demonstrações financeiras.

Este título só pode ser concedido às organizações que exercem atividade de maneira gratuita à sociedade: de cultura, lazer, educação etc. e que precisa executar esses trabalhos sem ter gastos com salários de dirigentes, conselheiros e de sócios, para não ter desvios de dinheiro recebido de doações e benefícios adquiridos de filantropias.

2.11.2 REGISTRO NO CONSELHO NACIONAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CNAS)

De acordo com Olak e Nascimento (2008, p. 206), o Terceiro Setor através do CNAS, tem como obrigação: “comunicar ao CNAS qualquer alteração do estatuto ou composição da diretoria, além de manter atualizados os dados cadastrais, inclusive, endereço e telefone”.

A instituição do Terceiro Setor que alcançar o Registro no Conselho Nacional de Assistência Social ratifica regularidade e alcança benefícios do governo por declarar que trabalha em prol do bem-estar da população auxiliando o trabalho que o governo não consegue realizar plenamente.

2.11.3 CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CEAS)

A partir desta certificação as entidades ficam isentas de recolhimentos de alguns encargos sociais. Um deles é o NÃO recolhimento da parte relativa às empresas ao INSS. Esta certificação também auxilia na abertura de convênios com órgãos Municipais, Estaduais e Federais.

Obrigações segundo Olak e Nascimento, 2008, p. 207:

Obrigações: documentos e requerimentos devem ser apresentados ao CNAS quando é solicitada a concessão do Cebas, que é válido por três anos, entre esses estão as Demonstrações Contábeis, relativas aos três últimos exercícios, sendo que essas deverão ser submetidas à auditoria independente, dependendo do valor das receitas brutas das entidades. No caso de isenção da cota patronal da contribuição previdenciária, outros documentos específicos devem ser apresentados anualmente (até o dia 30 de abril) ao INSS, como o relatório de atividades que foram realizadas no ano anterior.

A competência para a concessão desse certificado é do Conselho Nacional de Assistência Social e, anteriormente a sua solicitação, a Associação ou Fundação deverá estar inscrita no Conselho de Assistência Social do seu Município. Outros títulos na esfera Estadual e Municipal devem ser verificados na legislação da Unidade da Federação onde esta localizada a Sede da Associação ou Fundação.

2.11.4 ORGANIZAÇÃO DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO (OSCIP)

Olak e Nascimento (2008, p. 213), expõem abaixo as obrigações que uma entidade de Terceiro Setor possui ao obter o OSCIP:

Obrigações: renovação da qualificação, no caso das OSCIPS receberem doações dedutíveis do Imposto de Renda Pessoa Jurídica; dar publicidade ao relatório de atividades e Demonstrações Contábeis da entidade e no âmbito dos termos de parceria, deverá ser realizada a prestação de contas ao parceiro público.

Partiu-se do princípio de que era preciso fortalecer as entidades da sociedade civil que prestavam serviços de utilidade pública, criando meios mais favoráveis, eficazes e transparentes de relacionamento entre elas e o Poder Público. A OSCIP também é uma qualificação concedida pelo Ministério da Justiça.

3 CONCLUSÃO

O Terceiro Setor é uma organização de grande importância que auxilia o ser humano a se encontrar no mundo em que vive, dando um respaldo na realização de suas necessidades através do seu trabalho voluntário. Almejando bons resultados que favoreça seu crescimento e pleno desenvolvimento de suas atividades.

A contabilidade representa um instrumento de grande importância para a gestão empresarial, como mecanismo eficaz produzindo relatórios eficazes e eficientes direcionando as ações de seus gestores para que a sociedade possa tomar conhecimento da aplicação dos recursos adquiridos de doações dando credibilidade perante a sociedade.

Como se pode observar, a busca por várias bibliografias fez com que ampliássemos o presente artigo na expectativa de colaborar com conhecimentos diversos para um único objetivo – compreender que a contabilidade aplicada no Terceiro Setor é diferente da aplicada no primeiro e segundo setor.

A contabilidade aplicada no Terceiro Setor é alicerçada por Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas específicas, garantindo a precisão das informações contábeis registradas, fornecendo à sociedade dados essenciais a continuidade das organizações, tornado-se este campo fértil para a ação frente à demanda por subsídios que meçam sua execução e auxiliam no controle e no planejamento de suas atividades.

As organizações do Terceiro Setor estão cada vez mais buscando sustentabilidade na sociedade. Para tanto, utiliza a contabilidade como ferramenta de suporte na prestação de contas dos recursos captados, exigência dos órgãos: Municipal, Estadual ou Federal.

O artigo foi desenvolvido com o desígnio de contribuir com as discussões acerca da relevância da contabilidade aplicada ao terceiro setor dentro da esfera socioeconômica atual. Assim sendo, para a legitimidade e o reconhecimento dessa ciência será imprescindível importância a continuidade desse estudo por meio de novos trabalhos e pesquisas nas diversas áreas vinculadas à contabilidade.

4 REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Antônio Carlos Carneiro de. **TERCEIRO SETOR: História e gestão de organizações**. 2. ed. São Paulo: Summus, 2006.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

BRASIL. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da Republica Federativa do Brasil**, Brasília, 24 de out. 1966.

_____. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as sociedades por ações**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em 24 de jul. 2010.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Diário Oficial da republica Federativa do Brasil**, Brasília, 11 de jan. 2002.

_____. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. **Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm>. Acesso em 24 de jul. 2010.

CFC. **Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social**. Conselho Federal de Contabilidade. 2. ed. Brasília: CFC, 2008.

CPC. **COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS**. Disponível em <<http://www.cpc.org.br/oque.htm>>. Acesso em 23 de jul. 2010.

_____. **NBC T 10 - Normas Brasileiras de Contabilidade**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Confirmacao.aspx>>. Acesso em: 12 de jul. 2010.

_____. **Resolução CFC n.º 750/93**, Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750>. Acesso em: 22 jul. 2010.

Constituição (1988). Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <<http://planalto.gov.br>>. Acesso em: 22 jul. 2010.

DECRETO Nº 3.000, DE 26 DE MARÇO DE 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em 22 jul 2010.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. 23 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

FERNANDES, Rubens C. Privado Porém Público: O terceiro Setor na América Latina. 2. ed. Rio de Janeiro: Relume – Dumaré, 1994.

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuárias e Financeiras. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**: aplicáveis também às demais sociedades. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007

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

IUDICIBUS, Sergio de et al. **Contabilidade Introdutória**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDICIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MASSUCATTI, Valdir. **Contabilidade: Um novo perfil profissional para o novo mundo dos negócios**. 1 ed. Linhares: RS Editora, 2001.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da contabilidade**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Contabilidade para entidade sem fins lucrativos (terceiro setor)**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE: PODEROSOS ALIADOS DA ÉTICA NA PROFISSÃO CONTÁBIL

Nathana Calegari³

RESUMO

Atualmente comportamento ético é sinônimo de bom profissional. Clientes e a sociedade em geral prezam pela veracidade das informações contábeis. O profissional contábil tem o grande desafio de colher impostos, fornecer relatórios, entre outros, tudo da forma mais correta, ética e verdadeira possível. Para ajudar nessas tarefas, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e o Código de Ética do Profissional Contábil são grandes aliados do contador na sua caminhada profissional e o presente artigo vem, através de pesquisas bibliográficas, demonstrar cada princípio, seus objetivos e aplicações pelo contador, assim como a relação direta destes princípios com a ética na carreira contábil.

Palavras-Chaves: Profissional contábil; Princípios; Ética.

ABSTRACT

Currently ethical behavior is synonymous of good professional. Customers and society in general appreciate the accuracy of accounting information. The professional in accountancy faces the challenge of collecting taxes, providing reports, among others, altogether in the most accurate, ethical and truthful manner as much as possible. To assist in these tasks, the Generally Accepted Accounting Principles and Code of Ethics of Professional Accounting are great allies of the accountant through his/her professional journey and this article, based on literary researches, demonstrates each principle, its goals and applications by the accountant, as well as the direct relationship these principles have to do with the ethics in the accounting career.

Key Words: Professional Accounting; Principles; Ethics.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade é uma ciência social. Seu objetivo geral é passar informações aos seus usuários. O seu objeto nada mais é que o patrimônio das entidades. Para atender e atingir seu objetivo e seu objeto, a Contabilidade conta com uma poderosa ajuda para guiar o profissional dessa área na execução de seu trabalho, que vem dos chamados Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Esses Princípios indicam o caminho que o contador deve seguir, funcionam como mandamentos da profissão. A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é

³ Graduada em Ciências Contábeis pela Faculdade Capixaba de Nova Venécia. Aluna do curso de pós-graduação em Ciências Contábeis pela Faculdade Capixaba de Nova Venécia.

obrigatória desde que o Conselho Federal de Contabilidade emitiu a Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, publicada na DOU de 31-12-93, Seção I, p. 21.582, e republicado em 07-02-94, Seção I, p. 1.890 a 1.893, e dispôs sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade, referentes aos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade estão diretamente ligados à ética profissional do contador, pois a inobservância dos princípios constitui infração nas alíneas *c*, *d* e *e* do artigo 27 do Decreto-lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, bem como ao artigo 177, da lei nº 6.404/76 e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

Assim, o presente artigo demonstra cada princípio juntamente com seu objetivo e modo correto de aplicação pelo contador em sua profissão, e evidencia a relação direta da ética com a carreira e o futuro do profissional contábil.

A técnica utilizada para realização deste artigo é a bibliográfica acrescida de consulta em páginas da internet, especializadas na área contábil.

Oliveira (2002) afirma que a pesquisa bibliográfica tem por finalidade conhecer as diferentes formas de contribuição científica que se realizaram sobre determinado assunto ou fenômeno.

Vergara (2000), define a pesquisa bibliográfica como sendo “um estudo sistematizado com base em material publicado e acessível ao público”.

Gil (2002, p. 44) descreve:

A pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Embora em quase todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho desta natureza, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas. Boa parte dos estudos exploratórios pode ser definida como pesquisas bibliográficas [...] A principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir no investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente.

Conforme Andrade (2001, p. 42) “os documentos bibliográficos constituem-se em fontes primárias ou secundárias”.

A fonte utilizada para a realização deste artigo é a secundária.

Para Andrade (2001) “As fontes secundárias referem-se a determinadas fontes primárias, isto é, são constituídas pela literatura originada de determinadas fontes primárias e constituem-se em fontes das pesquisas bibliográficas”.

Conforme Gil (2000, p. 63) pesquisa bibliográfica “é aquela em que os dados são obtidos de fontes bibliográficas, ou seja, de material elaborado com a finalidade explícita de ser lido”. O autor ainda coloca que as pesquisas bibliográficas referem-se a uma modalidade específica de documentos, que são as obras escritas em editoras, comercializadas em livrarias e classificadas em bibliotecas, como livros, jornais, revistas e periódicos.

Inicia-se o presente artigo com a descrição na visão de vários autores sobre cada Princípio, seguido por suas aplicações e exemplos na contabilidade. Adiante, os Princípios são demonstrados de acordo com a Resolução CFC nº 750/93. E, por último, é demonstrada a relação entre a ética e o profissional contábil.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 PRINCÍPIO DA ENTIDADE

O Princípio da Entidade é o início de todo o encadeamento do raciocínio contábil e do arcabouço estrutural da disciplina (IUDÍCIBUS e MARION 2006, p. 90).

As entidades são como um patrimônio sob a ação administrativa do homem, que sobre ele age praticando atos de natureza econômica, seja esse patrimônio de propriedade pública ou privada, com finalidades sociais, econômico-sociais ou econômicas. (FRANCO 1997, p. 36).

Já Hendriksen e Breda (1999, p. 104) afirmam que:

A entidade é uma unidade econômica que exerce controle sobre recursos, aceita responsabilidades por assumir e cumprir compromissos e conduz a atividade econômica. Essa entidade contábil pode ser um indivíduo, uma sociedade por quotas, uma sociedade por ações ou um grupo consolidado envolvido em atividades com ou sem fins lucrativos.

Crepaldi, (2008, p. 8) define conforme Resolução nº. 750/93 do CFC, Art. 4 que o Princípio da Entidade:

Reconhece o Patrimônio como objeto da contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles de seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

O Patrimônio referido neste princípio é o que será estudado e avaliado, evidenciando sua autonomia em relação aos detentores do capital aplicado no mesmo, ficando claro que o patrimônio dos sócios não se confunde com o da entidade (empresa). Para exemplo de diferenciação dos patrimônios podemos citar o fato da Receita Federal solicitar dos contribuintes duas declarações distintas de imposto de renda, uma de pessoa física, nesse caso consideremos os sócios, e uma de pessoa jurídica englobando somente a entidade (empresa).

Segundo Lopes (2005, p. 4):

Sem a diferenciação dos patrimônios, não existe a autonomia patrimonial inerente ao patrimônio das entidades, e fazer com que a

empresa permaneça em funcionamento por tempo indeterminado torna-se uma tarefa ainda mais difícil para empresários e administradores.

A contabilidade é realizada para a empresa como uma entidade identificada, registrando os fatos que afetam o seu patrimônio e não o de seus titulares, sócios ou acionistas. A diferenciação entre o patrimônio e o que e quem o compõe é primordial para o entendimento não só do princípio da Entidade, mas também para o próximo princípio a ser descrito, o da Continuidade.

2.2 PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE

A RESOLUÇÃO CFC Nº 750/93, estabelece no Art. 5º:

A CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor de vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE tem prazo determinado, previsto ou previsível.

§ 2º A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de se constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.

O princípio em questão trata do fato de que, se uma entidade promover sua paralisação ou falência, e se houver patrimônio, durante a paralisação os mesmos devem ser objeto da contabilidade para que no futuro possam ser utilizados na continuação da entidade. No caso de falência, os mesmos devem ser escriturados e feitos o levantamento do seu “valor” patrimonial para baixa ou amortização ou depreciação dos mesmos. (EQUIPE DE PROFESSORES DE DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAS DA UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UNB 2001, p. 317).

Também Castro e Garcia (2004, p. 133) colocam que a continuidade ou não da entidade, bem como seu tempo de duração definida ou provável, deve ser considerada quando da classificação e avaliação das variações e mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas. A continuidade tem forte influência no valor econômico dos ativos e, na maioria dos casos, no valor ou vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da entidade tiver prazos determinados, previstos ou previsíveis.

O princípio da Continuidade encara a contabilidade como algo capaz de produzir riqueza e gerar valor continuamente sem interrupções.

Crepaldi (2008, p. 10) afirma que quando se faz a contabilidade de uma entidade, parte-se do pressuposto de que a mesma continuará existindo por tempo indeterminado. Uma empresa em processo de extinção é tratada, contabilmente, de forma distinta.

Os procedimentos contábeis devem considerar a continuidade dos negócios da entidade, uma vez que esses negócios se renovam por meio de seu ciclo de operações e investimentos. Ninguém abre uma entidade (empresa) pensando no seu fim, na sua falência. As entidades devem ser vistas como organismos vivos que renovam suas células vitais através do processo de reinvestimento.

2.3 PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE

Segundo a Publicação do Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 28), o Princípio da Oportunidade exige a apreensão, o registro e o relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma Entidade, no momento em que elas ocorrerem. Cumprido tal preceito, chega-se ao acervo máximo de dados primários sobre o patrimônio, fonte de todos os relatos, demonstrações e análises posteriores, ou seja, o Princípio da Oportunidade é a base indispensável à fidedignidade das informações sobre o patrimônio da Entidade, relativas a um determinado período e com o emprego de quaisquer procedimentos técnicos. É o fundamento daquilo que muitos sistemas de normas denominam de “representação fiel” pela informação, ou seja, que esta espelhe com precisão e objetividade as transações e eventos a que concerne. Tal tributo é, igualmente, exigível em qualquer circunstância, a começar sempre nos registros contábeis, embora as normas tendam a enfatizá-lo nas demonstrações contábeis.

Consiste no reconhecimento imediato de ativos e passivos nos registros contábeis, considerando-se, inclusive, para os casos em que não haja uma prova documental concreta, a possibilidade de uma estimativa técnica, razoável e objetiva, visando evitar o liberalismo por parte das pessoas.

A RESOLUÇÃO CFC Nº 750/93, estabelece no Art. 6º:

O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

I – desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II – o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III – o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.

A integridade dos registros é de fundamental importância para a análise dos elementos patrimoniais, pois todos os fatos contábeis devem ser registrados no momento em que eles acontecem, incluindo os das filiais, sucursais e demais dependências de um a mesma entidade.

2.4 PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

Este princípio reza que os elementos patrimoniais devem ser registrados pelo valor originados nas transações com os agentes externos a entidade e em moeda corrente do país, não se levando em conta os valores futuros de entradas ou de saídas.

A Equipe de Professores de Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias da Universidade de Brasília-UnB (2001, p. 319-320), expõe que este princípio determina a forma na qual deve ser registrado o valor do patrimônio. Pela lei, devem ser escriturados pelo valor original de entrada, entretanto, pelo mesmo princípio, depois de algum tempo, o mesmo patrimônio passa a ter outro valor de mercado, na qual devem ser feitas atualizações para o mesmo patrimônio, verificando se o mesmo terá o valor ajustado para menos, devido ao desgaste e obsolescência, ou para mais, no caso de aperfeiçoamento e valorização do mercado externo.

Qualquer variação patrimonial deverá ser reconhecida no momento de sua ocorrência e não do momento da entrada dos elementos patrimoniais.

Sendo baseado em uma entidade monetária, a Contabilidade apresenta um retrato do patrimônio da entidade em dado momento. Esse retrato possibilita a comparabilidade dos dados e demonstrações contábeis, que seria impossível caso permitisse que fossem utilizados critérios alternativos de avaliação. A prevalência da moeda do país e, conseqüentemente, o registro somente nela. Qualquer transação em moeda estrangeira deve ser transformada em moeda nacional no momento do seu registro (CASTRO E GARCIA 2004, p. 136).

Crepaldi (2008, p. 10) enfoca baseado na RESOLUÇÃO CFC Nº 750/93, o Art. 7º que,

Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do país, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurem agregações ou decomposições no interior da entidade.

Se o mercado não conseguir definir o preço de um bem, ele custará o valor de aquisição. Quando as transações forem realizadas em moedas estrangeiras as mesmas deverão ser convertidas para a moeda corrente em nosso país para a efetivação de seu registro contábil.

2.5 PRINCÍPIO DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

Deverão ser reconhecidas as variações do poder aquisitivo da moeda nacional nos registros contábeis das entidades e, por conseqüências, nas demonstrações contábeis.

Consta na RESOLUÇÃO CFC Nº 750/93, o Art. 8º que:

Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão normal dos valores dos componentes patrimoniais.

Parágrafo único. São resultantes da adoção do Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA:

- I – a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;
- II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais (art. 7º), é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do patrimônio líquido;
- III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.

Segundo Castro e Garcia (2004, p. 137), esse princípio possibilita uma análise da informação contábil calcada em valores do mesmo poder aquisitivo. É realizada mediante o emprego de meios que reflitam a variação apontada por índice geral de preços da economia. A utilização de um único parâmetro de caráter geral e de forma uniforme por todas as entidades pode ser interessante, a fim de que sejam possíveis comparações válidas entre elas.

O principal objetivo do Princípio da Atualização Monetária é o de eliminar das demonstrações financeiras da entidade as distorções causadas pela desvalorização da moeda, indicando a necessidade de reconhecimento da perda do poder aquisitivo da moeda sobre os valores que integram as demonstrações financeiras.

2.6 PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

A RESOLUÇÃO CFC Nº 750/93, apresenta no Art. 9º que:

O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.

Para Crepaldi (2008, p. 12)

As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento. [...] o reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

Ainda seguindo Crepaldi (2008, p. 12), consideramos realizadas as receitas quando nas transações com terceiros, no desaparecimento parcial ou total de um passivo qualquer que seja o motivo e pela geração natural de novos ativos, independentemente da intervenção de terceiros. Já as despesas, poderemos considerar como incorridas quando deixar de existir o correspondente valor ativo por transferência para terceiros, pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo e pelo surgimento de um passivo sem o correspondente ativo.

Para Iudícibus (2000, p. 106), a competência é o princípio que estabelece quando um determinado componente deixa de integrar o patrimônio, para transformar-se em elemento modificador do Patrimônio Líquido. Da confrontação entre o valor final dos aumentos do Patrimônio Líquido, usualmente denominados “receitas”, e das suas diminuições, normalmente chamadas de “despesas”, emerge o conceito de “resultado do período”: positivo, se as receitas forem maiores do que as despesas; ou negativo, quando ocorrer o contrário.

Observa-se que o Princípio da Competência não está relacionado com recebimentos ou pagamentos, mas com o reconhecimento das receitas geradas e das despesas incorridas no período. Mesmo com desvinculação temporal das receitas e despesas, respectivamente do recebimento e do desembolso ao longo prazo, ocorre a equalização entre os valores do resultado contábil e o fluxo de caixa derivado das receitas e despesas, em razão dos princípios referentes à avaliação dos componentes patrimoniais.

Quando existem receitas e despesas pertencentes a um exercício anterior, que nele deixaram de serem considerados, por qualquer razão, os componentes ajustes devem ser realizados no exercício em que se evidenciou a omissão.

Por este princípio entende-se que as receitas e as despesas devem ser consideradas para a apuração do resultado do período a que se referirem e no momento de sua ocorrência. Não importa momento que a receita foi recebida ou o momento em que a despesa foi paga. Para a determinação do resultado do período a realização da receita deve ser reconhecida quando bens ou serviços são transferidos a terceiros. As despesas devem ser registradas dentro do período e quando são consumidas.

É muito comum a aplicação do regime de caixa e não o princípio de competência em entidades. Pelo regime de caixa interessa somente o momento do recebimento da receita (entrada de dinheiro) e do pagamento da despesa (saída de dinheiro).

Este tipo de regime é muito aplicado em entidades com finalidades ideais tais como: associações de caridade, religiosas, clubes e em empresas que são dispensadas da escrituração contábil e comercial.

Entretanto, mesmo que por facilidade, deverão observar os princípios fundamentais da contabilidade e, entre estes, o princípio da competência, não efetuando os registros contábeis em bases de regime de caixa.

2.7 PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA

Encontra-se na RESOLUÇÃO CFC Nº 750/93, no Art. 10º que:

O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

§ 1º O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções

igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da PRUDÊNCIA somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA.

§ 3º A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável.

Para Crepaldi (2008, p. 12)

O Princípio da Prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do Ativo e do maior para os do Passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido. O Princípio da Prudência impõe a escolha da hipótese de que resulte o menor patrimônio líquido, quando apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Este princípio visa à prudência na preparação dos registros contábeis, com a adoção de menor valor para os itens do ativo e da receita, e o de maior valor para os itens do passivo e de despesa onde haja possível dúvida, para que os resultados não demonstrem um saldo ou um lucro maior que o verdadeiro, alimentando assim a expectativa positiva da entidade. É melhor que o valor seja calculado com ênfase nas despesas e no passivo para que a entidade trabalhe com “os pés no chão” e não corra o risco de ceder às tentações que possam aparecer se ela estiver com dinheiro sobrando, principalmente se esse dinheiro for fruto de um valor adotado de forma errada no ativo, gerando assim um grande problema para a entidade.

A aplicação do princípio da prudência de forma a obter-se o menor Patrimônio Líquido, dentre aqueles possíveis diante de procedimentos alternativos de avaliação, está restrita às variações patrimoniais posteriores às transações originais com o mundo exterior, uma vez que estas deverão decorrer de consenso com os agentes econômicos externos ou da imposição destes.

Esta é a razão pela qual a aplicação do Princípio da Prudência ocorrerá concomitantemente com a do princípio da competência, quando resultará, sempre, variação patrimonial quantitativa negativa, isto é, redutora do Patrimônio Líquido.

A prudência deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturado por determinados valores, segundo os Princípios do registro pelo valor original e da atualização monetária, surge dúvida sobre a ainda correção deles. Havendo formas alternativas de se calcularem os novos valores, deve-se optar sempre pelo que for menor do que o inicial, no caso de ativos, e maior, no caso de componentes patrimoniais integrantes do passivo. (PUBLICAÇÃO DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE 2008, p. 38).

2.8 A RELAÇÃO DA ÉTICA E O PROFISSIONAL CONTÁBIL

Segundo Jacomino (2000, p. 28), “hoje, mais do que nunca, a atitude dos profissionais em relação às questões éticas pode ser a diferença entre o seu sucesso e o seu fracasso. Basta um deslize, uma escorregadela, e pronto. A imagem do profissional ganha, no mercado, a mancha vermelha da desconfiança”.

Todos os dias, o profissional contábil é tentado das mais diversas formas a ser antiético. Sonegar informações, manipular relatórios, burlar os Princípios Fundamentais de Contabilidade, entre outros, são apenas alguns exemplos. Ceder ou não a essas tentações cabe apenas ao próprio profissional decidir, se vale a pena ou não correr o risco de cair no descrédito.

De acordo com Fortes (2002, p. 108):

Os contabilistas, como classe profissional, caracterizam-se pela natureza e homogeneidade do trabalho executado, pelo tipo e características do conhecimento, habilidades técnicas e habilitação legal exigidos para o seu exercício da atividade contábil. Portanto, os profissionais da contabilidade representam um grupo específico com especialização no conhecimento da sua área, sendo uma força viva na sociedade, vinculada a uma grande responsabilidade econômica e social, sobretudo na mensuração, controle e gestão do patrimônio das pessoas e entidades.

As informações emitidas pelo contador são de grande responsabilidade econômica e social, precisam descrever veridicamente a situação das entidades e ser as mais verdadeiras possíveis, independentes do seu conteúdo.

Silva e Speroni (1998, p. 78) afirmam que “a ética profissional tem como premissa maior o relacionamento do profissional com seus clientes e com outros profissionais, levando em conta valores como a dignidade humana, autorrealização e sociabilidade”.

A satisfação dos clientes de um contador deve estar relacionada com a qualidade e veracidade da informação, não com o que o cliente desejaria ver positivo no relatório da sua entidade. Ele deve estar preparado para resultados positivos e negativos, cabendo apenas ao cliente melhorar o patrimônio de sua entidade, não devendo esperar realizar isso apenas com sonegação ou manipulação de resultados feitos pelo seu contador.

Para Fortes (2002, p. 117):

O Código de ética profissional do Contabilista, como fonte orientadora da conduta dos profissionais da classe contábil brasileira, tem por objetivo fixar a forma pela qual se deve conduzir os profissionais da contabilidade, sobretudo no exercício das suas atividades e prerrogativas profissionais estabelecidas na legislação vigente.

Um profissional contábil realizado é aquele que trabalha seguindo os princípios Fundamentais da Contabilidade, o Código de Ética Profissional do Contabilista, e que segue principalmente

seus princípios, sua ética, seus valores. Assim, esse profissional estará trilhando um caminho brilhante, com muito sucesso, satisfação própria e respeito dos clientes.

3 CONCLUSÃO

Um bom profissional contábil deve zelar pela veracidade das informações, e deve procurar realizá-las o mais próximo da realidade possível. Os Princípios Fundamentais de Contabilidade ajudam e dão uma direção a esse profissional no exercício de sua profissão.

Cada princípio tem sua particularidade e abrange uma etapa do trabalho do contador, sendo que alguns princípios servem de complemento para outros, o que mostra que eles seguem um mesmo caminho para informar à direção que o contador precisa e deve seguir.

A partir da análise das bibliografias utilizadas pode-se atender aos objetivos de estabelecer cada Princípio com suas particularidades, a correta forma de aplicação, e findar correlacionando o cumprimento dos Princípios com uma postura ética do profissional contábil.

Seguindo os Princípios Fundamentais da Contabilidade, o contador estará realizando seu trabalho de forma correta, zelando pelas informações passadas aos seus clientes e prezando por um bem ainda mais precioso, particular, porém apreciado por toda a sociedade, sua ética profissional.

Sugere-se com este artigo que a busca pela prática dos Princípios e da ética pelos profissionais de contabilidade seja constante, e que informações atualizadas sobre o assunto sempre sejam expostas para que os novos profissionais da área contábil já entrem no mercado com respeito por seus clientes e com consciência ética.

4 REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CASTRO, Domingos Poubel de. GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade Pública no Governo Federal**. São Paulo: Atlas, 2004.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

EQUIPE DE PROFESSORES DO DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUÁRIAS DA UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UNB. **Exame de Suficiência em contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2001.

FACULDADE Capixaba de Nova Venécia – UNIVEN. **Manual de normas técnicas**. Nova Venécia: 2010.

FORTES. José Carlos. **Ética e responsabilidade profissional do contabilista**. Fortaleza: Fortes, 2002.

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

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

_____. **Técnicas de Pesquisa em Economia**. São Paulo: Atlas, 2000.

HENDRIKSEN, Eldon S. BREDA, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. - Tradução da 5ª edição Americana. Tradutor SANVICENTE, Zoratto Antonio. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da Contabilidade**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

JACOMINO, Darlen. Você é um profissional ético? **Revista Você S.A.**, São Paulo: Editora Abril, ed. 25, ano 3, p. 28-36, jul.2000.

LOPES, Alessandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses**. 2 ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

PUBLICAÇÃO DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade**. 3 ed. Brasília: CFC, 2008. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em: 12 jul. 2010.

SILVA, Tânia Moura da; SPERONI, Valdemar. Os princípios éticos e a ética profissional. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, ano 27, nº 113, p. 77-79, set/out. 1998.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**, 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

AValiação DE DESEMPENHO: UMA FERRAMENTA ESTRATÉGICA NAS ORGANIZAÇÕES

Sueli Borges Mendonça Ramos⁴

RESUMO

Para acompanhar as diferentes mudanças impostas neste século, devido à globalização e a um mercado extremamente competitivo, onde os executivos das organizações têm a necessidade de decisões rápidas e precisas no seu dia a dia, a valorização do capital humano tem sido de extrema importância. A valorização do capital humano tem sido um diferencial nas organizações. Com isso, a avaliação de desempenho se tornou uma prática padrão pelos administradores de recursos humanos, tornando-se importante para o funcionamento eficiente de qualquer organização. Este artigo tem o objetivo de mostrar que a avaliação pode ser usada como uma ferramenta estratégica na gestão de pessoas. Para tanto, utilizou-se a pesquisa exploratória com a técnica de pesquisa bibliográfica.

Palavras-Chave: Avaliação do desempenho; métodos; desempenho.

ABSTRACT

In order to follow the various changes imposed in this century, due the globalization and an extremely competitive market, where the business people of the organizations are required to decide fast and accurately in their daily routine, the estimation of the human capital has been a differential in the organizations . Thus, the performance evaluation has become standard practice by managers of human resources departments, making it important for the efficient functioning of any Organization .The article aims to show that the evaluation can be used as a strategic tool in managing people .. For this, we used the exploratory research with the technique of literary research.

Key-words: Performance evaluation; methods; performance.

1. INTRODUÇÃO

As organizações convivem num ambiente de grandes desafios da competitividade e globalização, e por isso necessitam no seu dia a dia de decisões rápidas e precisas. A valorização do capital humano tem sido um diferencial na competitividade, onde o trabalho compartilhado e o trabalho em equipe têm sido condutas fundamentais dentro da organização.

Em todas as situações, as pessoas estão avaliando tudo o que acontece ao redor, como por exemplo: a bolsa de valores, como funciona o celular, o computador, qual a influência dos candidatos na eleição, quem é o melhor jogador do mundo, qual a potência do carro novo de

⁴ Graduada em Ciências Contábeis pela Faculdade Capixaba de Nova Venécia. Aluna do curso de pós-graduação em Ciências Contábeis da Faculdade Capixaba de Nova Venécia.

um amigo, etc. O mesmo acontece nas empresas, onde se deparam com a necessidade constante de avaliar os mais diferentes desempenhos financeiro, técnico, operacional, vendas, marketing e também o desempenho humano. Afinal, quem dá vida à organização são as pessoas e é difícil separar a organização das pessoas que a fazem, pois ela, por si só, não se comunica de modo impessoal.

Para Chiavenato (1999), as organizações estão preocupadas com o desempenho de seus funcionários, pois não há mais tempo para remediar um desempenho abaixo da média. O desempenho tem que atender as expectativas da organização para que a mesma possa se sair bem neste ambiente de competitividade e globalização.

A Gestão de Recursos Humanos, ou Administração de Recursos Humanos (ARH) procura promover o desempenho eficiente das pessoas dentro das organizações.

O presente artigo aborda a importância do método de avaliação do desempenho humano. Faz-se necessário entender esta relação entre desempenho x resultado, sem, contudo, esquecer de que são seres humanos que estão sendo avaliados.

Como metodologia utilizada, a pesquisa caracteriza-se como bibliográfica, buscando analisar sob o ponto de vista dos autores, como a avaliação do desempenho pode ser útil e importante no processo de decisões das empresas.

Inicia-se o artigo com uma abordagem sobre os conceitos de avaliação de desempenho, a necessidade de avaliar o desempenho, como medir o desempenho e, por fim, as aplicações da avaliação de desempenho como elemento integrador das práticas de RH.

2. AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

Marras (2002, p.173) define desempenho humano como: “ato ou efeito de cumprir ou executar determinada missão ou meta previamente traçada” e para ele a avaliação de desempenho é um instrumento gerencial que permite ao gestor a análise dos resultados obtidos por um empregado ou equipe, em determinados períodos e setores.

Segundo Chiavenato, (1999, p.189): “A avaliação do desempenho é uma apreciação sistemática do desempenho de cada pessoa em função das atividades que ela desempenha, das metas e resultados a serem alcançados e do seu potencial de desenvolvimento”.

Milkovich (2000) define a avaliação de desempenho como sendo “o processo que mede o desempenho do empregado.” Para ele, o desempenho reflete-se no sucesso da organização sendo, portanto, a característica mais provável a ser medida.

2.1 POR QUE AVALIAR O DESEMPENHO

Em um consultório, quando o médico avalia um paciente, o seu objetivo principal é descobrir se seu paciente está com problemas de saúde ou não. Após análise clínica e confronto com exames, se o paciente estiver “doente” o médico irá tratar da doença objetivando a cura ou melhor qualidade de vida. Todos esses procedimentos se tornam extremamente necessários

para que o diagnóstico seja o mais preciso e ambos tenham conhecimento dos fatos. Na sala de aula, os professores avaliam os alunos através de provas e trabalhos para saber o quanto eles aprenderam do estudo transmitido e se existe a necessidade ou não de um reforço no aprendizado e através das notas os alunos ficam sabendo como está o desempenho individual e até mesmo da turma.

Este mesmo processo ocorre com as organizações, pois através da Avaliação de Desempenho, além da importância da retroação para o funcionário, é importante também para a gestão de pessoas da organização, onde os gestores poderão analisar o desempenho de um profissional em determinada atividade e se o resultado obtido condiz ou não com as metas da organização e quais os resultados esperados para o potencial de desempenho humano. A análise do desempenho servirá para decisões importantes como promoções, recompensas, demissões, planejamento de treinamento e desenvolvimento.

Conforme Chiavenato (1999, p. 190), as principais razões pelas quais as organizações estão preocupadas em avaliar o desempenho de seus funcionários são:

1. A avaliação do desempenho proporciona julgamento sistemático para fundamentar aumentos salariais, promoções, transferências e, muitas vezes, demissões de funcionários.
2. Através dela pode-se comunicar aos funcionários como eles estão indo no seu trabalho, sugerindo quais as necessidades de mudanças no comportamento, nas atitudes, habilidades ou conhecimentos.
3. A avaliação permite que os subordinados conheçam aquilo que o chefe pensa a seu respeito. Ela é amplamente utilizada pelos gerentes como base para conduzir e aconselhar os subordinados a respeito do seu desempenho.

A avaliação de desempenho deve proporcionar benefícios não só para a organização como também para as pessoas. Por isso, Chiavenato (1999, p. 190) diz que:

1. A avaliação deve abarcar não somente o desempenho dentro do cargo ocupado, como também o alcance de metas e objetivos. Desempenho e objetivos devem ter tópicos inseparáveis da avaliação do desempenho.
2. A avaliação deve enfatizar o indivíduo no cargo e não a impressão a respeito dos hábitos pessoais observados no trabalho. A avaliação deve concentra-se em uma análise objetiva do desempenho e não em uma avaliação subjetiva de hábitos pessoais. Empenho e desempenho são coisas distintas.
3. A avaliação deve ser aceita por ambas as partes: avaliador e avaliado. Ambos devem estar de acordo de que a avaliação deve trazer algum benefício para a organização e para o funcionário.
4. A avaliação do desempenho deve ser utilizada para melhorar a produtividade do indivíduo dentro da organização, tornando-o mais bem equipado para produzir com eficácia e eficiência.

Portanto, o processo de avaliação do desempenho no ambiente de trabalho é extremamente necessário para orientar o desenvolvimento dos colaboradores dentro das organizações e o desenvolvimento da própria organização.

2.2 COMO MEDIR O DESEMPENHO

Sabendo que a avaliação de desempenho fornece base para decisões importantes, dentre elas, promoções, recompensas e até demissões, é óbvio que o avaliador precisa saber exatamente o que procura quanto à pessoa que está sendo avaliada. O comportamento, os resultados, tudo deve ser observado. É claro que nem todas as avaliações podem fundamentar-se somente no comportamento, pois tanto o avaliador quanto o avaliado devem compreender o sentido do que está sendo medido, e assim chegar a objetivos comuns. A forma como medimos é tão importante quanto o que está sendo medido, por isso a organização deve decidir quem irá avaliar, o que irá avaliar e quais os métodos que serão utilizados.

As organizações utilizam várias alternativas sobre quem deve avaliar o desempenho dos funcionários, dentre elas: a autoavaliação do funcionário, o gerente, a equipe de trabalho, a avaliação de 360 graus, a avaliação para cima, comissão de avaliação e o órgão de Recursos Humanos (RH), também conhecido como Gestão de Pessoas. Na maior parte das organizações é o gerente ou supervisor, com a assessoria do órgão de RH, quem avalia o desempenho dos funcionários, mas a autoavaliação, tanto individual quanto coletivamente, tem proporcionado bons resultados. É claro que não existe o critério ideal para se avaliar o desempenho, mas simplesmente orientações para que a mensuração esteja relacionada com as metas organizacionais, e que os seus critérios sejam observáveis, compreensíveis e controláveis.

De acordo com Chiavenato (1999, p. 195), os métodos tradicionais de avaliação do desempenho mais utilizados são os métodos das escalas gráficas que reduzem a subjetividade, uma vez que os fatores são previamente definidos; o método da escolha forçada, que utiliza um conjunto de frases descritivas de desempenho individual, onde o avaliador deve escolher uma ou mais frases que se identificam ao desempenho do empregado; o método da pesquisa de campo que requer entrevista entre um especialista em avaliação com os gerentes, através do qual se avalia o desempenho dos funcionários; o método dos incidentes críticos, que não se preocupa com o desempenho normal, mas sim com desempenho positivos ou negativos excepcionais; e o método das listas de verificação, que se baseia numa relação de fatores relevantes de cada funcionário.

Ocorre que estes métodos por serem burocráticos, rotineiros, repetitivos e ultrapassados não estão mais em uso. Por essa razão, as organizações estão preocupadas em desenvolver novos métodos onde prevaleça o esforço de avaliação quantitativa dos funcionários de forma direta, sem dependência de relatórios buscando assim investimentos em treinamento e desenvolvimento.

Conforme Chiavenato (1999, p. 202), a avaliação de desempenho tem adquirido um sentido mais amplo e abrangente, envolvendo aspectos como competência pessoal, tecnológica, metodológica e social, que envolve respectivamente a capacidade de aprendizagem das pessoas, capacidade de assimilação do conhecimento de diferentes técnicas, capacidade de iniciativa para resolução de problemas e capacidade de relacionamento com pessoas e grupos.

2.3 AVALIAÇÃO PARTICIPATIVA POR OBJETIVOS (APPO)

Surge então uma abordagem completamente inovadora que utiliza novos métodos como a autoavaliação e autodireção das pessoas, maior comprometimento dos funcionários quanto ao

seu desenvolvimento pessoal dentro da organização, com foco no futuro e melhor desempenho. A reestruturação das organizações deixou de lado aquelas antigas estruturas funcionais e passou a trabalhar em estruturas de processos (matriciais), mudando drasticamente os indicadores e medições, deixando de lado a departamentalização e passando a trabalhar em equipes. Isto contribuiu para o surgimento desta nova abordagem: a Avaliação Participativa por Objetivos (APPO).

De acordo com Chiavenato (1999), a avaliação do desempenho segue seis etapas:

- Formulação de objetivos consensuais: os objetivos são consensuais e a superação dos objetivos deve trazer um benefício para a organização, bem como proporcionar um benefício para o funcionário, podendo este benefício ser um prêmio ou um tipo de remuneração variável;
- Comprometimento pessoal quanto ao alcance dos objetivos conjuntamente formulados: ambas as partes tem que estar de acordo;
- Negociação com o gerente sobre a alocação dos recursos e meios necessários para o alcance dos objetivos: esses recursos que podem ser materiais, humanos ou investimentos pessoais em treinamento e desenvolvimento do avaliado representam uma forma de custo para alcançar os objetivos almejados;
- Desempenho: constitui a estratégia pessoal escolhida pelo indivíduo para alcançar os objetivos esperados;
- Constante monitoração dos resultados e comparação com os objetivos formulados: verificação dos custos x benefícios envolvidos no processo; e
- Retroação intensiva e contínua avaliação conjunta: o avaliado precisa saber como está o seu desempenho para poder avaliar o seu esforço x resultado.

Conforme a figura abaixo, observa-se que o ciclo da APPO é contínuo e consiste basicamente em definição dos objetivos e responsabilidades, desenvolvimento dos padrões de desempenho, avaliação do desempenho. Em outras palavras, através da avaliação a organização poderá verificar quais os objetivos/metasp que foram alcançados, como melhorar o desempenho, qual o resultado obtido e qual a participação do funcionário/equipe.

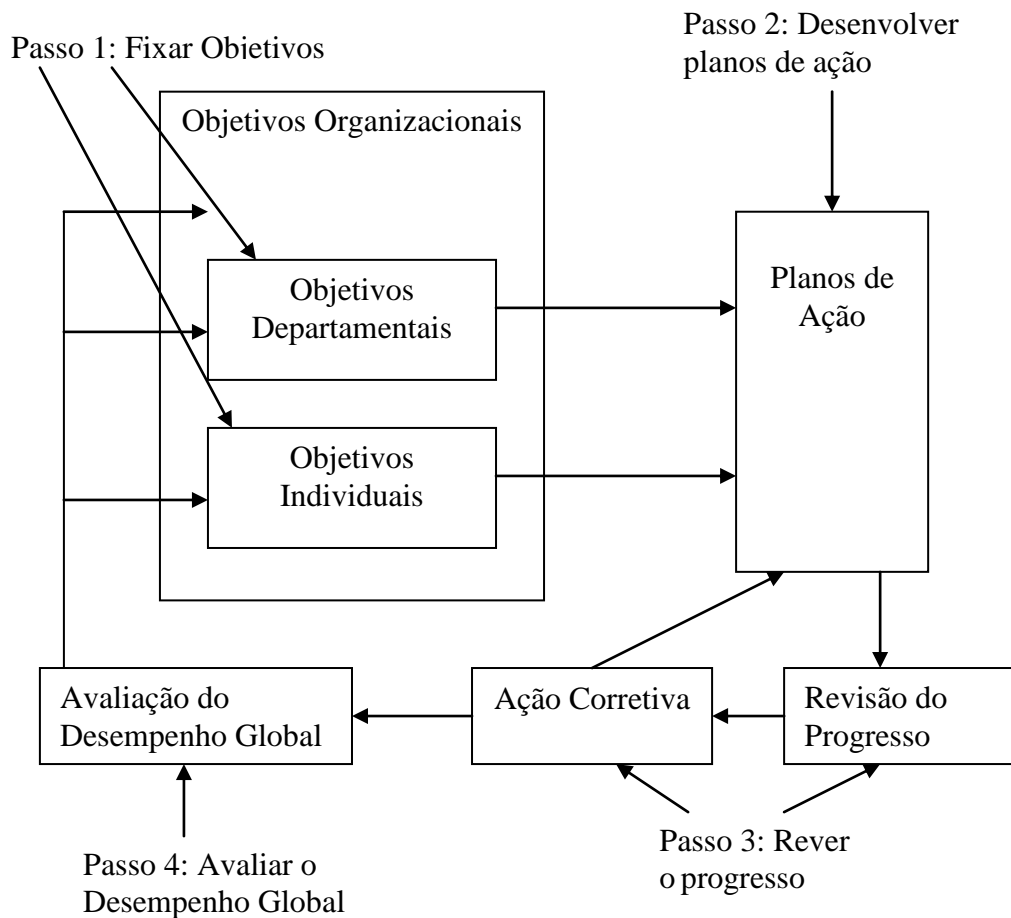


Figura 1 – O Processo de APPO
Fonte: CHIAVENATO (1999)

3. APLICAÇÕES DA AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO

Toda e qualquer avaliação é feita com vários propósitos e as aplicações. E os propósitos da avaliação do desempenho como elemento integrador das práticas de RH, de acordo com Chiavenato (1999), envolvem os processos de agregar, aplicar, recompensar, desenvolver, manter e monitorar pessoas.

Nos processos de agregar pessoas, a avaliação serve como base de informações para o recrutamento e seleção, pois indica o perfil adequado dos novos funcionários.

Nos processos de aplicar pessoas, indica se as pessoas estão integradas na organização.

Nos processos de recompensar pessoas, a avaliação deve encorajar, motivar, recompensar pelo esforço de fazer melhor.

Os processos de desenvolver pessoas visam identificar as potencialidades e também as fraquezas para o planejamento dos programas de treinamento.

Os processos de manter pessoas envolvem o desempenho x resultados de cada funcionário.

Nos processos de monitorar pessoas proporciona uma interação entre superior e subordinado e retroação às pessoas sobre seu desempenho e suas potencialidades.

4. CONCLUSÃO

Como se pode observar, através de estudo bibliográfico, o presente artigo buscou contribuir para o conhecimento do sistema de avaliação de desempenho dentro das organizações, mostrando a importância da existência de um método de avaliação de desempenho. Entretanto, várias características dos funcionários podem ser medidas, mas não existe um método ideal, um método que seja padrão. Cada organização tem sua cultura e o que pode dar certo para uma organização pode não obter o mesmo resultado em outra.

As organizações têm entendido a importância da avaliação de desempenho para o funcionamento eficiente, e cada vez mais tem requerido dos gestores de recursos humanos uma maior agilidade e velocidade na medição do desempenho das pessoas para que possam traçar um planejamento visando melhoria contínua das pessoas dentro da organização e com isso aperfeiçoar melhor os processos e atividades alcançando assim os objetivos com eficiência e eficácia.

Sugere-se com este artigo, fomentar pesquisa acerca da Avaliação de Desempenho, objetivando melhorias no uso desta ferramenta estratégica como base de apoio nas tomadas de decisões dentro das organizações.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CHIAVENATO, Idalberto. **Gestão de Pessoas: O Novo Papel dos Recursos Humanos nas organizações**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

_____. **Planejamento, Recrutamento e Seleção de Pessoal: Como Agregar Talentos à Empresa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MARRAS, Jean Pierre. **Administração de Recursos Humanos: Do Operacional ao Estratégico**. Futura, 2002.

MILKOVICH, George; BOUDREAU, John W. **Administração de Recursos Humanos**. Tradução Reinaldo C. Marcondes. São Paulo: Atlas, 2000.

Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/informe-se/artigos/avaliacao-de-desempenho-uma-visao-moderna/11418>>. Acesso em 15 ago 2010.

Disponível em: <<http://www.eps.ufsc.br/disserta99/luiz/cap3.html>>. Acesso em 17 ago 2010.

CONTABILIDADE INTERMEDIÁRIA: IMPACTOS DA CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL DO *LEASING* APÓS A LEI 11.638/07

Eudenes Chaves Nascimento⁵

RESUMO

O arrendamento mercantil - *Leasing* é uma espécie de contrato de locação com possibilidade de compra ao final do prazo determinado, podendo ser classificado em financeiro e operacional. O objetivo do artigo foi demonstrar que após a publicação da Lei 11.638/07, o arrendamento mercantil financeiro sofreu alterações quanto à forma de contabilização, passando a ser classificado como ativo imobilizado da organização arrendatária. Para tanto, utilizou a pesquisa exploratória com a técnica de pesquisa bibliográfica. O estudo levou à conclusão que as demonstrações contábeis sofreram grandes impactos, pois passaram a evidenciar a real situação financeira e econômica das empresas aos usuários internos e externos, prevalecendo a essência sobre a forma.

PALAVRAS-CHAVE: Arrendamento mercantil; operacional; financeiro; ativo imobilizado.

ABSTRACT

Leasing - Leasing is a kind of contract with the option of purchasing at the end of an specified period, which can be classified as financial and operational. The objective of this article was to demonstrate that after the publication of the Law 11.638/07, the financial lease has undergone through changes when it comes to accounting, being classified as steady assets of the tenant organizations. We used the exploratory research allied with the literary technique. The study led to the conclusion that the financial statements have suffered major impacts, because they started to show the real financial and economic situation of enterprises to the internal and external users, prevailing the substance over the form.

KEY-WORDS: Leasing, operating, financial, property and equipment.

1 INTRODUÇÃO

O mercado de Contabilidade ganhou, em 2008, um forte impulso, provocado pela Lei nº 11.638, publicada em 28 de dezembro, último dia útil de 2007, que reformulou a parte contábil da Lei das Sociedades por ações, Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; adequando aos padrões internacionais, proporcionando maior transparência e qualidade das informações contábeis, em benefício da realidade econômica do Brasil e do mundo, com suas economias globalizadas e mercados abertos aos fluxos de capitais estrangeiros. (REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, 2009, p. 7).

⁵ Graduada em Ciências Contábeis pela Faculdade Capixaba de Nova Venécia. Aluna do curso de pós-graduação em Ciências Contábeis da Faculdade Capixaba de Nova Venécia.

Para garantir a convergência das normas brasileiras ao padrão IFRS (International Financial Reporting Standard), emitido pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*, a Lei nº 11.638/07 permitiu à Comissão de Valores Mobiliários (CVM), ao Banco Central do Brasil e aos demais órgãos e agências reguladoras a celebrar convênio com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que tem por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas.

O inciso IV do artigo 179 da Lei 6.404/76, alterado pela Lei 11.638/07 em função da internacionalização contábil, inovou o conceito de ativo imobilizado. Todos os bens que originam benefícios e riscos inerentes à propriedade serão classificados como ativo imobilizado. O *Leasing* financeiro, a partir desse conceito, observando a essência, não a forma, passou a ser classificado como ativo imobilizado.

O artigo abordará o *Leasing* - arrendamento mercantil, subdividido em duas modalidades, operacional e financeiro, e objetiva demonstrar sua classificação contábil após a Lei 11.638/07, tendo como base de estudo o CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil, acerca da transparência, credibilidade e representação fiel que se busca representar nas demonstrações contábeis. Para tanto, utilizou-se de uma pesquisa exploratória e bibliográfica por meio de livros, revistas etc, para fundamentar o tema em questão.

Segundo Gil (2002, p. 41), “as pesquisas exploratórias têm com objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. Pode-se dizer que esta pesquisa tem como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições”.

De acordo com Barros e Leheld (2000, p. 89), “a coleta de dados significa a fase da pesquisa em que se indaga e se obtém dados da realidade pela aplicação de técnicas”.

O artigo foi desenvolvido através da técnica de pesquisa bibliográfica.

Conforme Vergara (2000, p. 48), “pesquisa bibliográfica é o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral”.

Segundo Andrade (2001, p. 42), “todos os documentos bibliográficos constituem-se em fontes primárias e fontes secundárias”.

Conforme Andrade (2001, p. 43), “fontes primárias são constituídas por obras ou textos originais, material ainda não trabalhado, sobre determinado assunto. As fontes primárias, pela sua relevância, dão origem a outras obras, que vão formar uma literatura ampla sobre aquele determinado assunto”.

Ainda de acordo com Andrade (2001, p. 43), “as fontes secundárias referem-se a determinadas fontes primárias, isto é, são constituídas pela literatura originada de determinadas fontes primárias e constituem-se em fontes das pesquisas bibliográficas”.

Este artigo utilizou ambas as fontes, primárias e secundárias, sendo as primárias o tema em estudo, e fontes secundárias sobrevindas da pesquisa bibliográfica que forneceu conhecimento

científico dos diversos autores mencionados, bem como quando foram realizadas as análises das informações primárias.

Inicia-se o artigo com uma abordagem sobre os conceitos fundamentais e objetivos da contabilidade, planificação e escrituração. Em seguida, conceitua-se o *Leasing* e suas modalidades, aplica-se da essência sobre a forma na classificação como operacional ou financeiro e, por último, exemplifica como é efetuada a contabilização do *Leasing* operacional e financeiro na empresa arrendatária.

2 DESENVOLVIMENTO TEÓRICO

2.1 A CONTABILIDADE

O conceito de Contabilidade traz a essência de uma ciência claramente social no que diz respeito às suas finalidades, porém, como processo de mensuração, abrange tanto o social quanto o quantitativo.

FIPECAFI (2007, p. 32), descreve:

A Contabilidade é social quanto às finalidades, pois, em última análise, através de suas avaliações do progresso de entidades, propicia um melhor conhecimento das configurações de rentabilidade e financeiras, e, indiretamente, auxilia os acionistas, os tomadores de decisões, os investidores a aumentar a riqueza da entidade e, como consequência, as suas, amenizando-lhes as necessidades. É parcialmente social, como metodologia, em seus critérios valorativos, baseados em preços, valores e apropriações que envolvem grande dose de julgamento, subjetividade e incerteza, decorrentes do próprio ambiente econômico e social em que as entidades operam e é em parte quantitativa, em sua forma de materialização na equação patrimonial básica: ATIVO = PASSIVO.

Franco (1996, p. 37), conceitua a Contabilidade como:

É a ciência que estuda os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação desses fatos, como fim de oferecer informações e orientação – necessárias à tomada de decisões, sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

A Contabilidade, além de produzir informações destinadas a prover seus usuários, permite explicar os fenômenos patrimoniais, efetuar análises de natureza física, econômica e financeira de resultados, auxiliando os usuários internos e externos das organizações. Para tanto, utiliza-se de relatórios contábeis que demonstram a realidade das organizações de forma transparente, obedecendo às leis, normas e princípios contábeis vigentes.

Segundo Iudícibus et al (2010, p. 13), a prevalência da *essência* sobre a *forma*, objetiva maior transparência e menores riscos nas decisões.

A contabilidade possui um grande relacionamento com os aspectos legais que circunda o patrimônio, contudo, não incomum, a forma jurídica pode deixar de retratar a essência econômica. Nessas situações, a Contabilidade deve guiar-se pelos seus objetivos de bem informar, adotando, se for necessário para tanto, *a essência ao invés da forma*. Por exemplo, um contrato pode, juridicamente, estar dando a *forma* de arrendamento a uma transação, mas a apreciação da realidade evidencia tratar-se, na prática, de uma operação de compra e venda financiada.

O objetivo básico da contabilidade, na visão de Iudícibus (2000, p. 23):

Pode ser resumido no fornecimento de informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais. Não conhecemos suficientemente, ainda, os detalhes de cada modelo decisório de cada usuário. Enquanto isso não for conseguido, não poderemos atender igualmente bem, em todo e qualquer tempo, a todos os usuários. A alternativa é formar um arquivo-base de informação contábil capaz de fornecer saídas, periodicamente, de utilidade para as metas de maior número possível de usuários.

Partindo desse pressuposto pode-se dizer que o objetivo da contabilidade pode ser instituído como sendo o de fornecer informação estruturada de natureza econômica, financeira, física, de produtividade e social, aos usuários internos e externos. A informação estruturada significa que a contabilidade não fornece informações de forma dispersa, seguindo os pedidos imediatos dos interessados, mas, sim, faz de maneira estruturada dentro de um planejamento contábil.

Para alcançar o seu objetivo a Contabilidade utiliza várias técnicas, entre elas a planificação e escrituração contábil.

Conforme Iudícibus et al (2010, p. 6-7):

Entre as providências iniciais para se colocar em funcionamento a máquina organizacional de qualquer empresa, impõe-se a planificação geral do setor contábil. [...] O trabalho de planificar a Contabilidade é um dos que exigem mais experiência, perspicácia e bom-senso do contador.

A planificação exige que se tenha um plano de contas para organizar as contas de forma correta e escolha de um processo de escrituração seguido de acordo com a complexidade de cada organização.

De acordo com a FIPECAFI (2007, p. 19), “a elaboração de um bom Plano de Contas é fundamental no sentido de utilizar todo o potencial da Contabilidade em seu valor informativo para os inúmeros usuários”.

Logo, o Plano de Contas é o agrupamento ordenado de todas as contas que representam registros de débitos e créditos da mesma natureza ou espécie, considerado indispensável para

o registro de todos os fatos contábeis, identificadas por nomes que qualificam elementos patrimoniais (bens, direitos e obrigações) e as contas de resultado (despesas e receitas).

A escrituração é a técnica contábil utilizada para registro dos fatos administrativos (contábeis) ocorridos na organização e deve ser feita em um livro instituído em lei e ao qual se dá o nome de DIÁRIO que, conforme Iudícibus et al (2010, p. 47), é um livro no qual são registradas:

Todas as operações contabilizáveis de uma entidade, em ordem cronológica e com observância de certas regras. [...] O método universalmente utilizado em todos os sistemas contábeis é o método das partidas dobradas. A expressão partidas dobradas não indica duplicidade ou repetição de um mesmo registro.

Ainda na visão de Iudícibus et al (2010, p. 43):

A essência do método, universalmente aceito, é que o registro de qualquer operação implica que a um débito numa ou mais contas deve corresponder um crédito equivalente em uma ou mais contas, de forma que a soma dos valores debitados seja sempre igual à soma dos valores creditados. “Não há débito(s) sem crédito(s) correspondente(s)”.

Em sua essência, o método das partidas dobradas, é que o registro de qualquer fato contábil implica que um débito em uma ou mais contas deve corresponder a um crédito igual, de forma que a soma dos valores debitados seja sempre igual à soma dos valores creditados, ou seja, não há débito sem crédito correspondente.

O procedimento de escrituração pode ser realizado por escriturários ou por computadores, entretanto, em qualquer organização, a escrituração contábil deve ser conduzida pelas normas técnicas de contabilidade, leis e princípios vigentes.

2.2 LEASING - ARRENDAMENTO MERCANTIL

O *Leasing* - Arrendamento Mercantil, em termos gerais, nada mais é do que uma locação com possibilidade de compra ao final do contrato, sendo composta sua parcela pelo aluguel, lucro da arrendadora, despesas administrativas e parcela de amortização do bem.

Segundo Mancuso (2002, p. 18):

Em língua inglesa, o sufixo *ing* forma substantivos que exprimem ação verbal. Esse fonema, acoplado ao verbo *to lease* (alugar, arrendar), forma a expressão *leasing*, que significa, portanto, ato ou processo de alugar ou arrendar, ou seja: locação de arrendamento.

A denominação brasileira arrendamento mercantil não designa a finalidade de se adquirir o bem, tem-se a expressão *leasing* para designar o contrato de arrendamento mercantil. Atualmente, permite-se apenas que *leasing* seja usado como nome fantasia, devendo, ainda, estar expresso o nome arrendamento mercantil nos contratos celebrados.

A lei nº6.099, de 12 de Novembro de 1974, com alterações introduzidas pela lei nº 7.132, de 26 de outubro de 1983, dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil. Desde sua regulamentação até a atualidade, as operações de leasing têm vastamente se difundido no Brasil, desenvolvendo um mercado cada vez mais fascinante e promissor.

De acordo com Niyama e Silva (2009, p. 243):

No Brasil, esta modalidade foi regulamentada pela lei nº6.099, de 12 de Novembro de 1974, com alterações introduzidas pela lei nº 7.132, de 26 de outubro de 1983. Essa legislação definiu o tratamento tributário e transferiu a responsabilidade pelo controle e fiscalização dessas operações ao Conselho Monetário Nacional e ao Banco Central do Brasil (principalmente para a arrendadora). Além disto, a Comissão de Valores Mobiliários editou procedimentos contábeis e de evidenciação específicos para arrendatárias e arrendadoras na qualidade de companhias abertas.

A Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, em seu artigo 1º, parágrafo único, definiu o arrendamento mercantil como:

O negocio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos de terceiros pela arrendadora, para fins de uso próprio da arrendatária, e que atendam às especificações dessa.

O contrato de *leasing* em sua forma tradicional envolve três figuras, o arrendador, o arrendatário e o fornecedor do bem.

O *Leasing* é negociável entre duas pessoas, seja física ou jurídica, determinado como arrendatário e arrendador. O arrendador é aquele que possui o bem e o arrendatário é o que loca o bem para a realização de suas atividades.

Niyama e Silva (2009, p. 243), descrevem:

No Brasil, as operações de *leasing* apresentam características acentuadamente financeiras. Isto significa dizer que a operação representa na sua essência uma transação de venda financiada de um ativo. É possível afirmar isto pelas seguintes razões:

- a) transferências dos riscos e/ou benefícios decorrentes do uso do bem arrendado à arrendatária;
- b) garantia do valor residual, ou seja, um preço mínimo que contratualmente deve ser pago pela arrendatária ao final do contrato, independentemente do exercício da opção de compra ou não;

O inciso IV do Artigo 179 da Lei nº 6.404/76, apresentava a seguinte redação:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;

Com aprovação da Lei nº 11.638/2007, o inciso IV do Artigo 179 da Lei nº 6.404/76, passou a ter a seguinte redação:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

A nova Lei determina que as empresas registrem em seu balanço, bens de terceiros que possam lhes trazer riscos ou benefícios, predominando a *essência* sobre a *forma*. Deste modo, o bem arrendado passou a ser contabilizado em conta específica do ativo imobilizado da arrendatária. Assim, o tratamento contábil do leasing não reflete a modalidade financeira da transação contratual firmada entre as partes.

De acordo com a FIPECAFI (2007, p. 190), no ativo imobilizado são incluídos todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da organização de seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade.

Iudícibus et al (2010, p. 245), afirmam ainda que:

O ativo imobilizado é a parcela do ativo que se compõe dos bens destinados ao uso [...] e a manutenção da atividade da empresa, inclusive os de propriedade industrial e comercial. São elementos que servem a vários ciclos operacionais da empresa, às vezes por sua vida toda. Estão incluídos entre tais elementos, também, aqueles que, pertencentes à empresa, se destina a servir no futuro ao processo operacional, caso estejam à espera de utilização no lugar de outros em operação, ou estejam sendo preparados para serem utilizados.

FIPECAFI (2007, p. 464), apresenta os procedimentos adotados na elaboração das notas explicativas do *Leasing* operacional ou financeiro:

As empresas arrendatárias que optarem pelo reconhecimento dos bens arrendados como Imobilizado, [...] devem evidenciar em nota explicativa, no mínimo:

- a) As características gerais dos contratos de arrendamento;
- b) O valor bruto dos ativos registrados em contratos de arrendamento financeiro, suas respectivas depreciações, conforme a natureza dos bens arrendados; e

c) As contraprestações e valores residuais a pagar, decorrentes de contratos de arrendamento financeiro nos próximos exercícios.

Com relação aos contratos de arrendamento operacional e os demais cujos respectivos bens não foram reconhecidos como Imobilizado, as empresas arrendatárias também devem divulgar a natureza da operação, o prazo de vencimento, o valor do contrato e o montante reconhecido no resultado do(s) período(s) reportado(s).

Um arrendamento mercantil financeiro, classificado como ativo imobilizado dá origem a uma despesa de depreciação coerente a ativos depreciáveis, assim como uma despesa financeira para cada período contábil. A depreciação para os ativos arrendados depreciáveis deve ser consistente com a dos demais ativos depreciáveis, e a depreciação reconhecida deve ser calculada de acordo com as regras aplicáveis aos ativos imobilizados.

O processo contábil de conversão gradativa do Ativo Imobilizado em despesa chama-se depreciação, ou seja, os ativos imobilizados serão úteis à empresa por períodos contábeis e à medida que os mesmos forem transcrevendo, dar-se-á o desgaste dos bens, que representem a despesa a ser registrada.

Com relação à depreciação o Artigo 183, parágrafo 2º, alínea a, da lei 6.404/76, estabelece que:

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

2.3 MODALIDADES DO *LEASING* – ARRENDAMENTO MERCANTIL

De acordo com CPC – PRONUNCIAMENTO TÉCNICO 06 (2010), a classificação de arrendamentos mercantis:

Baseia-se na extensão em que os riscos e benefícios inerentes à propriedade de ativo arrendado permanecem no arrendador ou no arrendatário. Os riscos incluem as possibilidades de perdas devidas à capacidade ociosa ou obsolescência tecnológica e de variações no retorno em função de alterações nas condições econômicas. Os benefícios podem ser representados pela expectativa de funcionamento lucrativo durante a vida econômica do ativo e de ganhos derivados de aumentos de valor ou de realização do valor residual.

A classificação de arrendamentos mercantis baseia na extensão em que os riscos e benefícios inerentes à propriedade de ativo arrendado permanecem no arrendador ou no arrendatário.

O Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução nº. 1.141/08 aprova a NBC T 10.2 – Operações de Arrendamento Mercantil. O objetivo desta norma é estabelecer, para arrendatários e arrendadores, políticas contábeis e divulgações apropriadas a aplicar em relação a arrendamentos mercantis. Aplica-se a acordos que transfiram o direito de usar ativos mesmo que existam serviços substanciais relativos ao funcionamento ou à manutenção de tais ativos prestados pelos arrendadores. (CFC, 2010)

Abaixo serão conceituados e exemplificados lançamentos contábeis das modalidades do *leasing*, o operacional e o financeiro, para a organização arrendatária.

2.3.1 LEASING OPERACIONAL

Conforme CPC – PRONUNCIAMENTO TÉCNICO 06 (2010), “um arrendamento mercantil é classificado como operacional se ele não transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade”.

Na visão de Gitman, (2010, p. 615), o arrendamento mercantil operacional, consiste em:

Um contrato pelo qual o arrendatário concorda em fazer pagamentos periódicos ao arrendador, em geral por cinco anos ou menos, para obter os serviços de um ativo. Esses arrendamentos costumam ser canceláveis a critério do arrendatário, que pode ter que pagar uma multa pelo cancelamento. [...] Se um arrendamento operacional for mantido até o vencimento, o arrendatário devolverá o ativo em questão ao arrendador, que poderá arrendá-lo novamente ou vendê-lo. Normalmente, o ativo ainda tem valor de mercado positivo ao fim do contrato. Em alguns casos, o contrato confere ao arrendatário a oportunidade de comprar o ativo arrendado.

Pode-se afirmar que o arrendamento mercantil operacional é um contrato cancelável, mediante o qual o arrendatário concorda em fazer pagamentos periódicos ao arrendador, para obter os serviços de um ativo. Os pagamentos totais sempre são inferiores ao custo inicial do ativo para o arrendador.

Nesta modalidade, o arrendador figura como prestador de serviços, podendo ser responsável pela manutenção do bem, prevendo a opção de compra, sem menção a valor residual, e possibilidade de rescisão do contrato. Prolonga-se a duração deste contrato pelo tempo de necessidade da arrendatária, surgindo, então, a característica de prestação de serviços. Revela-se este contrato extremamente útil para as empresas que necessitam de bens que necessitem de assistência especializada e que, pela sua vida útil, tornem-se obsoletos rapidamente, visto que o risco pela obsolescência do bem é do arrendador, podendo haver pacto em contrário.

Niyama e Silva (2009, p. 250), ressaltam que:

O pagamento referente ao aluguel no *leasing* operacional deve ser debitado como despesa ao longo da vigência do contrato do *leasing*, na medida em que lês tornam exigíveis. Mesmo que os pagamentos dos alugueis não sejam feitos em uma base linear, as despesas de aluguel devem ser reconhecidas linearmente. Só deve ser utilizada

outra base para reconhecer as despesas decorrentes do *leasing* operacional se esta, além de sistemática e racional, for mais representativa do padrão de tempo pelo qual o benefício do bem arrendado decorre.

O pagamento referente ao aluguel no *leasing* operacional deve ser debitado como despesa ao longo da validade do contrato do *leasing*. Mesmo que os pagamentos dos aluguéis não sejam feitos em uma base linear, as despesas de aluguel devem ser reconhecidas linearmente, no momento do uso ou consumo. Só deve ser utilizada outra base para reconhecer as despesas decorrentes do *leasing* operacional se esta, além de sistemática e racional, for mais representativa do padrão de tempo pelo qual o benefício do bem arrendado decorre.

No *leasing* operacional os valores referentes à transação do mesmo são considerados despesas (conta de resultado) e afeta diretamente o resultado da organização.

Para exemplificar, considere o exemplo de um contrato de *leasing* operacional, onde não há cláusula de opção de compra, no qual determinada empresa (arrendatária), em 02.01.20X2, tenha contratado arrendamento mercantil operacional com base nos seguintes dados:

- a) bem objeto do contrato: 20 computadores portáteis;
- b) data da assinatura do contrato: 02.01.20X2;
- c) custo de aquisição dos bem, constante na respectiva nota fiscal: R\$ 30.000,00;
- d) prazo de vigência do contrato: 48 meses;
- e) valor das prestações: R\$ 1.200,00;
- f) valor do contrato (48 x R\$ 1.200,00): R\$ 57.600,00;
- g) encargos financeiros incidentes sobre o contrato (R\$ 57.600,00 - R\$ 30.000,00): R\$ 27.600,00.

A escrituração contábil no primeiro mês seria:

D	Arrendamento Mercantil Operacional (Conta de Resultado)	R\$ 1.200,00	
C	Caixa ou Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)		R\$ 1.200,00

2.3.2 LEASING FINANCEIRO

O arrendamento mercantil financeiro aparece como uma modalidade de financiamento ao arrendatário, facilitando-lhe o uso e gozo de um bem de sua necessidade, sem ter que desembolsar inicialmente o valor desse bem, e com a alternativa no final do contrato, de tornar-se proprietário do bem, pagando nessa ocasião o valor residual.

O CPC – PRONUNCIAMENTO TÉCNICO 06 (2010) define o *leasing* financeiro como: “um arrendamento mercantil é classificado como financeiro se ele transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade”.

Niyama e Silva (2009, p. 245), consideram-se arrendamento mercantil financeiro, a modalidade que satisfaz todos os seguintes discernimentos:

- a) As contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, são normalmente suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha um, retorno sobre os recursos investidos;
- b) As despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado são de responsabilidade da arrendatária; e
- c) O preço para o exercício da opção de compra é livremente pactuado, podendo ser, inclusive, o valor de mercado do bem arrendado.

De acordo com Arnaldo Wald (apud MANCUSO, 2002, p.31), o *leasing*:

É um contrato pelo qual uma empresa, desejando utilizar determinado equipamento, ou um certo imóvel, consegue que uma instituição financeira adquira referido bem, alugando-o ao interessado por prazo certo, admitindo-se que, terminado o prazo locativo, o locatário possa optar entre a devolução do bem, a renovação da locação, ou a compra pelo preço residual fixado no momento inicial do contrato.

Niyama e Silva (2009, p. 242), conceituam “o valor residual como uma base de valor da operação definido no início do processo, que servirá de valor para aquisição ou renovação do contrato ao final da operação”.

Conforme dispõe o Regulamento anexo à Resolução 2.309/1996, do Banco Central (artigos 5º e 6º), alterado pela Resolução 2.465/1998, considera-se arrendamento mercantil financeiro a modalidade em que:

- I – as contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, sejam normalmente suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha um retorno sobre os recursos investidos;
- II – as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos a operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendatária;
- III – o preço para o exercício da opção de compra seja livremente pactuado, podendo ser, inclusive, o valor de mercado do bem arrendado.

A contraprestação refere-se ao valor pago periodicamente à empresa de leasing somado com os encargos e impostos, que colabora com a amortização do valor integral do bem.

O arrendamento mercantil financeiro é o mais utilizado, consiste em ter investimento de um bem, através de um contrato com prazo determinado, não cancelável.

Com a adoção da nova prática contábil, o balanço patrimonial da arrendatária apresentará em seu Ativo Imobilizado os ativos em uso e sob controle desta (assumindo os riscos e benefícios) para produção de bens e serviços, bem como apresentará a dívida decorrente dos compromissos assumidos. O ativo deve ser depreciado pela sua vida útil, e não pelo prazo do contrato.

Para exemplificar, considere o exemplo de um contrato de *leasing* financeiro, no qual determinada organização (arrendatária), em 15.01.20X1, tenha contratado arrendamento mercantil financeiro de uma máquina, mediante o qual a propriedade do ativo será transferida para o arrendatário no fim do prazo do contrato. Vamos considerar que:

- a) valor das contraprestações mensais seja de R\$ 2.000,00, a serem pagas no final de cada mês;
- b) valor do bem seja de R\$ 40.000,00;
- c) prazo do arrendamento seja de 24 meses;
- d) valor residual seja de R\$ 1.000,00, a ser pago no final do contrato;

Assim, de acordo com o inciso IV do Artigo 179 da Lei nº 11.638/2007, a escrituração contábil será feita da seguinte forma:

1) Pelo recebimento do bem objeto de arrendamento.

D	Máquinas e Equipamentos – Arrendamento Mercantil (Ativo Não Circulante – Imobilizado)	R\$ 40.000,00	
C	Arrendamento Mercantil a Pagar (Passivo Circulante)		R\$ 20.000,00*
C	Arrendamento Mercantil a Pagar (Passivo Não Circulante)		R\$ 20.000,00**

(*) $R\$ 40.000,00 \div 24 \text{ meses} \times 12 \text{ meses}$ (janeiro a dezembro de 20X1).

(**) $R\$ 40.000,00 \div 24 \text{ meses} \times 12 \text{ meses}$ (janeiro a dezembro de 20X2).

2) Pelo registro dos encargos financeiros

D	Encargos Financeiros a Apropriar (Conta Redutora - Passivo Circulante)	R\$ 4.500,00*	
D	Encargos Financeiros a Apropriar (Conta Redutora - Passivo Não Circulante)	R\$ 4.500,00**	
C	Arrendamento Mercantil a Pagar (Passivo Circulante)		R\$ 4.500,00

C	Arrendamento Mercantil a Pagar (Passivo Não Circulante)		R\$ 4.500,00
---	--	--	--------------

(*) R\$ 2.000,00 (parcela) x 24 meses + R\$ 1.000,00 (valor residual) = R\$ 49.000,00 - R\$ 40.000,00 (valor do bem) = R\$ 9.000,00 (valor dos encargos financeiros) ÷ 24 meses x 12 meses (janeiro a dezembro de 20X1).

(**) R\$ 2.000,00 (parcela) x 24 meses + R\$ 1.000,00 (valor residual) = R\$ 49.000,00 - R\$ 40.000,00 (valor do bem) = R\$ 9.000,00 (valor dos encargos financeiros) ÷ 24 meses x 12 meses (janeiro a dezembro de 20X2).

Observa-se que os pagamentos das prestações do arrendamento mercantil financeiro não se caracterizam totalmente como despesa e, dessa forma, serão registrados:

- a) parte como amortização parcial do saldo devedor da dívida; e
- b) parte como pagamento de encargos financeiros.

3) Pelo pagamento da 1ª parcela do arrendamento

D	Arrendamento Mercantil a Pagar (Passivo Circulante)	R\$ 2.000,00	
C	Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)		R\$ 2.000,00

4) Pela apropriação dos encargos financeiros incorridos no mês

D	Encargos Financeiros (Conta de Resultado)	R\$ 375,00*	
C	Encargos Financeiros a Apropriar (Conta Redutora - Passivo Circulante)		R\$ 375,00*

(*) R\$ 9.000,00 (valor dos encargos financeiros) ÷ 24 meses. Os lançamentos dos meses seguintes, relativos à apropriação dos encargos financeiros, serão idênticos a este.

5) Pela apropriação da quota mensal de depreciação da máquina arrendada

D	Depreciação (Conta de Resultado)	R\$ 333,33*	
---	----------------------------------	-------------	--

C	Depreciação Acumulada de Máquinas e Equipamentos - Arrendamento Mercantil (Conta Redutora - Ativo Não Circulante - Imobilizado)	R\$ 333,33*
---	---	-------------

(*) R\$ 40.000,00 ÷ 10 anos (prazo de vida útil do bem) ÷ 12 meses. Os lançamentos dos meses seguintes, relativos à apropriação da depreciação, serão idênticos a este.

3 CONCLUSÃO

A contabilidade proporciona, aos usuários internos e externos, informações que atendam aos padrões do mercado financeiro, através das demonstrações contábeis. Contribuindo expressivamente para a maior transparência das variações ocorridas do seu patrimônio.

A busca pelo registro das operações de *leasing* financeiro leva-se em conta a "essência sobre a forma", considerando que o bem, motivo de arrendamento, deve ser contabilizado no ativo imobilizado da empresa arrendatária, já que é esta quem vai colher recursos financeiros ao seu patrimônio com a utilização do bem.

As mudanças contábeis ocorridas com a lei 11.638/07 acarretaram benefícios para as organizações, pois as demonstrações contábeis passaram a evidenciar a veracidade de suas situações patrimoniais. Antes da lei era considerado como despesa, o que acarretava uma diminuição do lucro operacional da organização.

Como se pode observar, a busca por outras bibliografias, e não apenas em um único autor, fez com que ampliasse o presente artigo na expectativa de colaborar com conhecimentos diversos para um único objetivo – classificação contábil do *Leasing* após a Lei 11.638/07

Sugere-se com este artigo provocar pesquisa acerca do *Leasing*, objetivando melhorias contínuas nas organizações, despertando nos graduandos o interesse por este instrumento na gestão contábil.

4 REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

BARROS, Aidil J. Silveira; LEHFELD, Neide A. de Souza. **Fundamentos de metodologia**. 2. ed. São Paulo: Books, 2000.

BRASIL. Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974. **Dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6099.htm>. Acesso em 24 de jul. 2010.

_____. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as sociedades por ações**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em 24 de jul. 2010.

_____. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. **Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm>. Acesso em 24 de jul. 2010.

_____. Resolução 2.309/14996. **Disciplina e consolida as normas relativas às operações de arrendamento mercantil.** Disponível em: <<https://www3.bcb.gov.br/normativo/detalharNormativo.do?method=detalharNormativo&N=096183464>>. Acesso em 24 de jul. 2010.

CFC. **NBC T 10.2 - Normas brasileiras de contabilidade.** Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2008/001141>. Acesso em: 12 de jul. 2010.

CPC. **Comitê de pronunciamentos contábeis.** Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/oque.htm>>. Acesso em 24 de jul. 2010.

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuárias e Financeiras. **Manual de contabilidade das sociedades por ações:** aplicáveis também às demais sociedades. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral.** 23 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

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

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de administração financeira.** 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.

IUDICIBUS, Sergio de. **Teoria da contabilidade.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDICIBUS, Sergio de et al. **Contabilidade introdutória.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. **Leasing.** 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo. ed. Revista dos Tribunais, 2002.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da contabilidade.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

RBC. **Revista brasileira de contabilidade.** Editada pelo CFC, ano XXXVIII, Nº 175. Jan/Dez 2009.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IMPORTÂNCIA DO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CONTÁBEIS QUANTO À PROTEÇÃO DO PROFISSIONAL CONTÁBIL

Roseane Petarle de Souza⁶

RESUMO

No cenário atual, onde cada vez mais se exige do profissional contábil, tanto nos âmbitos de sua atualização profissional, quanto na postura ética diante da sociedade, na responsabilidade e clareza com que ele exerce sua profissão, o contador ou empresa contábil deve se resguardar de situações adversas que possam ocorrer. O Contrato de Prestação de Serviços Contábeis surgiu como um elemento de grande importância quanto à segurança e a garantia de qualidade dos serviços prestados, trazendo valorização do profissional da contabilidade, buscando transmitir para a sociedade o importante papel da profissão. Sendo assim, este artigo tem o objetivo de mostrar a importância do Contrato de Prestação de Serviços Contábeis como elemento de proteção ao profissional contábil. Para tanto, utilizou-se a pesquisa exploratória com a técnica de pesquisa bibliográfica.

PALAVRAS-CHAVES: Responsabilidade Civil; Prestação de Serviço; Transparência.

ABSTRACT

In the current scenario, where more and more is demanded from the accounting professional, both in areas of their professional development and their ethical position before the society, their responsibility and clarity with which they exercise their profession, the accountant or accounting firm must preserve from adverse situations that may occur. The Contract for the Provision of Financial Services emerged as an element of great importance for safety and quality assurance of services, resulting in the appreciation of the accounting professional, aiming to convey to the society the important role of that profession. Therefore, this article aims to show the importance of the Contract for the Provision of Financial Services as an element of protection to the accounting professional. For this, we used the exploratory research with the literary technique.

KEY-WORDS: Liability; Service Delivery; Transparency.

1 INTRODUÇÃO

Diante de um mercado competitivo e exigente, a cada dia que passa aumenta nas empresas a necessidade de transparência das informações, sendo a contabilidade o principal meio de coleta das informações necessárias referentes aos inúmeros acontecimentos em uma empresa. O contador é parte fundamental nesse processo, pois as informações contábeis são produzidas por ele.

⁶ Graduada em Ciências Contábeis pela Faculdade Capixaba de Nova Venécia. Aluna do curso de pós-graduação em Ciências Contábeis da Faculdade Capixaba de Nova Venécia.

Vê-se, a partir daí, o surgimento de uma relação comercial entre o profissional e seu cliente, e como em toda relação comercial, para que a prestação de serviços seja realizada de forma clara, objetiva e transparente, faz-se necessária a formalização de contrato por escrito.

Assim, o presente artigo aborda a relevância do Contrato de Prestação de Serviços na realização do serviço contábil, quanto à proteção do profissional.

Sendo o principal objetivo do contrato de prestação de serviços contábeis, o bom relacionamento e o estabelecimento de direitos e deveres entre as partes interessadas, diante disso, torna-se indispensável a abordagem do referido assunto. Para tanto, utilizou-se de uma pesquisa bibliográfica por meio de livros, revistas, internet, etc. para fundamentar o tema em questão.

Segundo Andrade (2001, p. 42), “todos os documentos bibliográficos constituem-se em fontes primárias ou secundárias”.

Fontes primárias são constituídas por obras ou textos originais, materiais ainda não trabalhados, sobre determinado assunto. As fontes primárias, pela sua relevância, dão origem a outras obras, que vão formar uma literatura ampla sobre aquele determinado assunto. (ANDRADE, 2001, p. 43).

E as fontes secundárias para Andrade (2001, p. 43), “refere-se a determinadas fontes primárias, isto é, são constituídas pela literatura originada de determinadas fontes primárias e constitui-se em fontes de pesquisas bibliográficas”.

Portanto, inicia-se o presente artigo abordando alguns conceitos sobre a origem da contabilidade, a contabilidade na atualidade, ética profissional e responsabilidade civil e criminal.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 CONTABILIDADE

A contabilidade é considerada como uma das mais antigas ciências sociais, e quanto a sua origem Marion (1997, p. 34) diz que:

Costuma-se dizer que a Contabilidade é tão antiga quanto a origem do homem. Se abrirmos a Bíblia no seu primeiro Livro, Gênesis, entre outras passagens que sugerem a Contabilidade, observamos uma ‘competição’ no crescimento da riqueza (rebanho de ovelhas) entre Jacó e seu sogro Labão (aproximadamente 4.000 a.C.) . Se a riqueza de Jacó crescia mais que a de Labão, para se conhecer este fato era necessário um controle quantitativo, por mais rudimentar que fosse. Também são conhecidos cuneiformes em cerâmicas que relatavam as transações entre egípcios e babilônicos, destacando-se pagamentos de salários e impostos (aproximadamente 3.000 a.C.).

Segundo Rosa (1999, p. 21) “A Contabilidade é uma ciência em constante evolução e seu desenvolvimento está diretamente relacionado com as mudanças do ambiente em que atua e a forma de organização das entidades”.

A história tem mostrado que a contabilidade tornou-se importante no processo decisório das empresas, sendo o principal meio de coleta das informações necessárias referentes aos inúmeros acontecimentos na entidade. Os dados serão transformados em informações que são demonstradas através dos balanços, que é o resultado contábil dos atos e fatos praticados pela empresa.

O exercício de atividade que exija aplicação dos conhecimentos contábeis é privilégio dos profissionais contábeis regularmente inscritos no Conselho Regional de Contabilidade de sua jurisdição, observadas as normas e resoluções estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Pode-se dizer que a tarefa básica do contador é produzir e gerenciar informações aos usuários de contabilidade para a tomada de decisões. Com isso, houve uma mudança na cultura contábil, deixando o contador de ser um mero escriturário para ser uma peça fundamental em qualquer empresa.

No artigo 2º da Resolução CFC nº. 803, de 10/10/96, alterado pela Resolução nº. 819, de 20/11/97, encontram-se os deveres do profissional contábil, como segue abaixo:

Artigo 2º. são deveres do contabilista:

I - exercer a profissão com zelo, diligência e honestidade, observada a legislação vigente e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais;

II - guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional lícito, inclusive no âmbito do serviço público, ressalvados os casos previstos em lei ou quando solicitado por autoridades competentes, entre estas os Conselhos Regionais de Contabilidade;

III - zelar pela sua competência exclusiva na orientação técnica dos serviços a seu cargo;

Resumido pelo CFC (2003, p. 17), “É dever do profissional, de acordo com a legislação civil, comercial, fiscal e da profissão contábil, realizar os trabalhos a seu cargo com responsabilidade, zelo, segurança e competência”.

A profissão contábil, segundo Sá (2000, p. 130):

Consiste em um trabalho exercido habitualmente nas células sociais, com o objetivo de prestar informações e orientações baseadas na explicação dos fenômenos patrimoniais, ensejando o cumprimento de deveres sociais, legais, econômicos, tão como a tomada de decisões administrativas, além de servir de base de instrumentação histórica da vida da riqueza.

Segundo Marion (2007, p. 27):

De maneira geral, o profissional contábil gerencia todo o sistema de informação, os bancos de dados que propiciam tomadas de decisões tanto dos usuários internos como externos. Toda sociedade espera transparência dos Informes Contábeis, resultados não só de competência profissional, mas, simultaneamente, de postura ética.

Portanto, o perfil do Contador atual está cada vez mais modificado de acordo com as exigências de mercado, buscando profissionais qualificados e que estão dispostos a acompanhar as mudanças e alterações na legislação que o cenário contábil está sujeito. A função do contador da atualidade não está restrita apenas em guardar livros ou elaborar imposto, mas sim apresentar de forma concisa as informações do patrimônio a ele confiado, para auxiliar os seus preponentes na tomada de decisão de acordo com o mercado e a legislação vigente.

2.2 RESPONSABILIDADE E ÉTICA

Conforme Fortes, (apud. SILVEIRA, 2003, p. 20) a responsabilidade é a:

obrigação que a pessoa tem de responder legal ou moralmente por seus próprios atos ou por atos de outrem. No caso da responsabilidade profissional, pode decorrer das consequências da violação de norma jurídica, de imperícia ou de erro profissional. Em qualquer dos casos, o responsável pelo ato poderá sofrer penalidades, por exemplo, multa, reparação de perdas e danos, prisão ou outra modalidade. Faz parte dos deveres das profissões.

Como se pode ver, a responsabilidade profissional também está inserida no âmbito legal, em particular para os contadores no que diz respeito aos crimes tributários e lesões patrimoniais provocadas por erros técnicos ou fraudes em documentos contábeis.

Fortes (apud. SILVEIRA, 2003, p. 20) ressalta que é dever contabilista:

orientar seu cliente ou empregador sobre a obrigatoriedade de certos procedimentos a serem adotados pela empresa na área contábil e fiscal. Como exemplo, o profissional deve manter a contabilidade da empresa em perfeita ordem, que além dos benefícios para a administração, estará evitando possíveis problemas junto ao fisco, notadamente no campo tributário e previdenciário.

A responsabilidade do contabilista vai além da orientação e da execução de suas obrigações. O contabilista que descumprir as leis (cometer fraudes) ou exercer sua profissão sem zelo e profissionalismo será responsável pelos erros (omissões ou atos dolosos/culposos), junto com a entidade que o contratou e responderá tanto civil quanto criminalmente.

Portanto, a ética profissional deve prevalecer, tanto por parte do contabilista como do seu preponente para que sejam evitados os crimes praticados de forma voluntária, ou seja, de

forma dolosa, quando os mesmos podem responder de forma solidária pelos atos praticados. Pois o contador, além de responder de forma solidária, pode responder também ao fisco.

Não se pode falar de responsabilidade sem citar a ética profissional, pois quando o profissional age com zelo, dedicação, honestidade e integridade, que são alguns dos princípios éticos, estará agindo com responsabilidade.

Para Lisboa (1997, p. 30) “a ética como expressão única do pensamento correto, conduz à ideia da universalidade moral, ou ainda, a forma ideal universal do comportamento humano, expressa em princípios válidos para todo pensamento normal e sadio”.

Para que cada profissional busque agir de maneira coerente dentro das organizações, eles devem se basear no código de ética do profissional, que leva a pensar sempre em agir de acordo com os princípios morais e a ter uma conduta que transmita lisura nos seus atos. O objetivo do código de ética para o contador é habilitar esse profissional a adotar uma atitude pessoal, de acordo com os princípios éticos conhecidos e aceitos pela sociedade.

Conforme Silva e Cunha (2010), o código de ética profissional do contador contém os princípios éticos aplicáveis a sua profissão. Em resumo, tais princípios dizem respeito à:

- a) responsabilidade, perante a sociedade, de atuar com esmero e qualidade, adotando critério livre e imparcial;
- b) lealdade, perante o contratante de seus serviços, guardando sigilo profissional e recusando tarefas que contrariem a moral;
- c) responsabilidade para com os deveres da profissão (aprimoramento técnico, inscrição nos órgãos de classe etc.);
- d) preservação da imagem profissional, mantendo-se atualizado em relação às técnicas de trabalho, adotando, igualmente, as mais altas normas profissionais de conduta. O contador deve contribuir para o desenvolvimento e difusão dos conhecimentos próprios da profissão. O respeito aos colegas deve ser sempre observado.

Com essas informações do código de ética, pode-se observar a importância da responsabilidade e da busca pelas alterações sofridas no cenário contábil para o Contabilista e de seus auxiliares dentro do contexto profissional.

2.4 A RESPONSABILIDADE CIVIL E CRIMINAL DO PROFISSIONAL CONTÁBIL

Conforme Carvalho (2010) “O contabilista será responsável no exercício de sua profissão, quando não agir em conformidade com as regras relativas à sua profissão, por indenizar as perdas e danos decorrentes de seus atos”.

A ideia da Responsabilidade Civil vem da necessidade de se compensar um suposto erro ou dano cometido.

A mudança do Código Civil Brasileiro de 1916 foi consequência de grandes transformações ocorridas na sociedade, sob diversos e relevantes aspectos. O Novo Código Civil, que entrou em vigor em 11 de janeiro de 2003, enfatizou a importância da contabilidade na prestação de contas das empresas, criando responsabilidades ilimitadas para todos aqueles que descumprirem as leis e o Novo Código Civil (art. 1.177 a 1.195) e Penal (art. 342).

Segundo Silva (2004, p. 22),

A responsabilidade do contabilista foi severamente ampliada com a entrada em vigor do Novo Código Civil, podendo o mesmo responder, pessoal e solidariamente, perante a empresa e terceiros, inclusive com patrimônio pessoal. Responderá pessoalmente quando agir com culpa. Tal qual no ramo do direito penal: age com culpa aquele que age com negligência, imprudência ou imperícia, onde o agente embora pratique o ato desconhece ou não espera o resultado, ou seja, resultado é alheio a vontade do agente. Sob a responsabilidade pessoal. O contabilista responderá solidariamente quando agir com dolo o agente que almeja o resultado e assume o risco de produzi-lo.

De acordo com Fortes (apud, LIMA e FERREIRA, 2010):

O Novo Código Civil veio de forma frontal, responsabilizar também o contabilista que age de forma voluntária conivente e dolosa junto com o preponente. Isto reforça a posição de que o profissional deverá atuar com zelo, diligência e observância às normas legais, contábeis e de forma ética, sob pena de, em alguns pontos, eximir o empresário das responsabilidades e quando não, respondendo solidariamente pelos seus atos imprudentes ou ilícitos.

Os artigos 1.177 e 1.178 do Novo Código Civil tratam também do alcance dessa responsabilidade aos seus preponentes sobre os aspectos contábeis:

Art. 1.177. Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele.

Parágrafo único. No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.

Art. 1.178. Os preponentes são responsáveis pelos atos de quaisquer prepostos, praticados nos seus estabelecimentos e relativos à atividade da empresa, ainda que não autorizados por escrito.

Parágrafo único. Quando tais atos forem praticados fora do estabelecimento, somente obrigarão o preponente nos limites dos poderes conferidos por escrito, cujo instrumento pode ser suprido pela certidão ou cópia autêntica do seu teor.

Portanto, com essa apresentação de definição entende-se que preponente, na visão contábil, é o proprietário que coloca o seu patrimônio na responsabilidade do contabilista e de seus auxiliares para que o mesmo gerencie de forma legal os seus bens. O preposto é o próprio contabilista e seus auxiliares, responsáveis pela escrituração contábil que o preponente confia para que o dirija e administre o seu negócio, podendo o mesmo responder pelos erros ou fraudes de forma solidária instituída pelo Novo Código Civil.

Conforme visto no artigo 1.177 e 1.178, o fato do preposto (contabilista) proceder os “assentos nos livros apropriados”, ou seja, praticar a atividade da contabilidade não isenta o preponente (empresa) das responsabilidades pelos atos culposos ou dolosos que possam vir a ocorrer. O preponente é tão responsável quanto o preposto (contabilista), podendo o mesmo responder pelos erros ou fraudes de forma solidária.

Na responsabilidade solidária implantada pelo Novo Código Civil, o preponente assume, juntamente com o seu preposto, a responsabilidade pelos atos ilícitos praticados por este na administração da empresa. Ambos poderão responder tanto de forma civil como criminal.

O Novo Código Civil exige cautela ainda maior dos profissionais contábeis, pois prevê que os mesmos respondam pelas informações contidas nas demonstrações contábeis. Portanto, o contabilista que descumprir as leis ou exercer sua profissão sem zelo e profissionalismo estará praticando um ato doloso ou culposo.

Segundo Ximenes (2000, p. 272, 336), culpa é “a responsabilidade por ação ou omissão, não intencional, que causa prejuízo a outrem”; e dolo: “manobra astuciosa com que alguém induz um outro em erro: má-fé”.

Um ato culposo ocorre no caso do contabilista agir com culpa, ou seja, causar o prejuízo a terceiros, ainda que não intencional, por não observar as regras básicas de sua profissão. Como exemplo de ato doloso, pode-se citar: erros numéricos no ato da escrituração ou não tomar a devida cautela na verificação de documentos. Neste caso, este responderá somente perante o preponente.

Já o ato doloso, está ligado com a vontade de obter resultado, mesmo sabendo que causará prejuízo a outra pessoa, seja ele cliente, fornecedor, investidor, ou mesmo o Fisco. Como exemplo, pode-se citar a falsificação da DECORE, lançamentos de entrada e saída de mercadoria, que quando não são condizentes com a realidade resultarão no pagamento de menos impostos. Neste caso, conforme o art. 1.177, se o contabilista “houver precedido de má-fé”, ou seja, se houve a intenção de lesar alguém, ele deverá responder perante aos terceiros prejudicados, juntamente com o preponente. Em outras palavras, o prejudicado pode acionar tanto o contador quanto a entidade para reaver seu prejuízo.

No caso do contabilista agir com culpa, ou seja, causar o prejuízo a terceiros, ainda que não intencional, por não observar as regras básicas de sua profissão, este responderá somente perante o preponente.

O art. 1.178 do NCC trata da autorização dada pela empresa para que o contabilista proceda à escrituração. A contabilidade realizada no estabelecimento do preponente é de responsabilidade do próprio preponente.

Na escrituração realizada fora do estabelecimento do preponente, a responsabilidade será do contabilista, devendo o mesmo fazer um contrato escrito de prestação de serviços contábeis, limitando assim a responsabilidade do profissional e determinando o trabalho de cada um.

Dessa forma, se torna clara a necessidade de uma parceria transparente e organizada entre preponente e preposto, uma vez que o futuro de ambos dependerá da responsabilidade com que a empresa organiza a sua contabilidade.

A Lei 10.268, de 28 de agosto de 2001, publicada no DOU de 29.08.2001, altera a redação do Código Penal para, entre outras disposições, incluir os contadores no crime de falsidade ou falso testemunho em processo judicial ou administrativo, inquérito policial ou em juízo arbitral. Se houver enquadramento nos dispositivos abaixo transcritos o contador poderá ser responsabilizado penalmente.

Art. 342. Fazer afirmação falsa, ou negar ou calar a verdade como testemunha, perito, contador, tradutor ou intérprete em processo judicial, ou administrativo, inquérito policial, ou em juízo arbitral:

§ 1º As penas aumentam-se de um sexto a um terço, se o crime é praticado mediante suborno ou se cometido com o fim de obter prova destinada a produzir efeito em processo penal, ou em processo civil em que for parte entidade da administração pública direta ou indireta.

§ 2º O fato deixa de ser punível se, antes da sentença no processo em que ocorreu o ilícito, o agente se retrata ou declara a verdade.

Art. 343. Dar, oferecer ou prometer dinheiro ou qualquer outra vantagem a testemunha, perito, contador, tradutor ou interprete, para fazer afirmação falsa, negar ou calar a verdade em depoimento, perícia, cálculos, tradução ou interpretação:

Pena – reclusão, de três a quatro anos e multa.

Parágrafo único. As penas aumentam-se de um sexto a um terço, se o crime é cometido com o fim de obter prova destinada a produzir efeito em processo penal ou em processo civil em que for parte entidade da administração pública direta ou indireta.

Quando se fala da responsabilidade criminal, esse tema passa a ser mais relevante a partir do Speed, onde a responsabilidade dos contadores é bastante abrangente, pois as informações fiscais e contábeis relativas à pessoa jurídica ficam totalmente a seu cargo. Além dos dados que devem ser informados, também ficam responsáveis pelo cumprimento dos prazos estipulados para a sua transmissão.

O Novo Código Civil trouxe várias mudanças para a sociedade brasileira, em especial para a classe contábil, principalmente em relação à institucionalização da Responsabilidade Solidária, fazendo com que os contadores tenham que repensar sua prestação de serviços, pois ele assume, junto com seu cliente, a responsabilidade por todos os atos ilícitos cometidos por este na gestão da empresa.

2.5 CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CONTÁBEIS

Como foi visto, a responsabilidade do profissional contábil é bastante enfatizada nos Códigos Civil, Penal, Comercial, e nas leis que dizem a respeito de fraudes tributárias, financeiras, quanto à falência, etc, e com a aprovação do Novo Código Civil em 2002 essa responsabilidade ficou ainda mais explícita.

Segundo Schonorr (2008, p. 26), referindo-se ao art. 1.177 do NCC:

Assim, como o referido disposto fixou ao contabilista responsabilidade pessoal e solidária perante terceiros em relação aos serviços prestados, parece correto concluir que somente por meio do contrato é possível fixar o ponto de segregação, a partir do qual as responsabilidades restam dissociadas.

Diante dessa situação, o CFC, na resolução nº 987 de 2003, regulamentou a obrigatoriedade do contrato de prestação de serviços contábeis, para a adequação dos padrões de comportamento do profissional contábil ante a relação comercial que há entre ele e seu cliente: a prestação de serviço.

Desta forma, pode-se entender como prestação de serviços a realização de serviço oferecido ou contratado, caracterizando-se pela intangibilidade e não pela posse de determinado bem.

Segundo Caio Mário da Silva Pereira (apud FORTES, 2005), “a locação ou prestação de serviços é o contrato em que uma das partes (prestador) se obriga para com a outra (tomador) a fornecer-lhe a prestação de uma atividade, mediante remuneração”.

O contrato de prestação de serviços possui as seguintes características, conforme CRC RS (2009, p. 06), “a bilateralidade (gera obrigações para ambas as partes) a onerosidade (não há gratuidade) e a consensualidade (exige apenas o consentimento das partes para se aperfeiçoar), podendo incluir quaisquer disposições livremente acordadas pelas partes, desde que não sejam ilícitas”.

Conforme Schnorr (2008, p. 25), o contrato “Tem a finalidade, superveniente de evidenciar e comprovar os limites e a extensão das atribuições e responsabilidades individuais, permitindo segurança e tranquilidade às partes...”.

O CRC – SP (2010) afirma que:

O contabilista ou a empresa contábil deverá manter o contrato por escrito de prestação de serviços para poder comprovar os limites e a extensão da responsabilidade técnica, permitindo a segurança das partes e o regular desempenho das obrigações assumidas.

Diante da obrigatoriedade da formalização do o contrato de prestação de serviço, a Resolução do CFC nº. 960 de 2003, diz que o contabilista que deixar de fazê-lo, constitui infração, e ainda ressalta a segurança que o contrato traz quando a concorrência desleal por parte de colegas de profissão, conforme item XIV do art. 24:

Art. 24 - Constitui infração:

XIV – deixar de apresentar prova de contratação dos serviços profissionais, quando exigida pelo CRC, a fim de comprovar os limites e a extensão da responsabilidade técnica perante cliente ou empregador, ou, ainda e quando for o caso, servir de contraprova em denúncias de concorrência desleal.

Quanto à formalização do contrato, o CRC-RS (2009, p. 05) relaciona funções de inegável importância:

- regular de forma adequada a relação entre o profissional e o seu cliente;
- delimitar com precisão o campo de abrangência dos serviços a serem prestados;
- tornar mais segura e embasar a cobrança dos honorários com um documento capaz de gerar um título executivo extrajudicial (CPC, art. 585, II); e
- delimitar a responsabilidade técnica do profissional, o que é fundamental, sobretudo quando da ocorrência de crime tributário.

Desta forma, identificam-se inúmeros benefícios trazidos pelo Contrato de Prestação de Serviços de Contabilidade, que tem como uma de suas funções proteger o profissional, pois, a partir do momento de sua formalização, o contador estará amparado quanto a fiscalização por parte do CRC e ao Poder Judiciário.

O CFC (2003, p. 13), traz exemplo:

Falando, especificamente da classe contábil, o contrato de prestação de serviços possui grande importância, pois protege o profissional contra as mais variadas situações que geram, na maioria das vezes, sérias denúncias e autuações.

Dentre as mais comuns, como exemplo, estão os casos em que o cliente é multado, por não realizar um procedimento contábil obrigatório ou por não pagar algum encargo, entra com processo de denúncia contra o contabilista no CRC e, até mesmo, na Justiça comum.

O CFC (2003, p. 27) traz como sugestão um modelo básico de Contrato de Prestação de Serviços Contábeis, conforme Anexo A; e a Resolução nº 987/03 em seu art. 2º. diz que o Contrato de Prestação de Serviços deverá conter, no mínimo, os seguintes dados:

- a) a identificação das partes contratantes;
- b) a relação dos serviços a serem prestados;
- c) duração do contrato;
- d) cláusula rescisória com a fixação de prazo para a assistência, após a denúncia do contrato;
- e) honorários profissionais;
- f) prazo para seu pagamento;
- g) responsabilidade das partes;

h) foro para dirimir os conflitos.

A Resolução do CFC nº. 942 de 2002 altera o Código de Ética do Profissional do Contabilista e, em seu artigo 6º, faz menção à importância da formalização do Contrato de Prestação de Serviços Contábeis quanto fixação prévia do valor dos serviços e sua forma de cobrança.

Conforme CRC-RS (2009, p. 10):

Art. 6º O Contabilista deve fixar previamente o valor dos serviços, por contrato escrito, considerados os elementos seguintes:

I – a relevância, o vulto, a complexidade e a dificuldade do serviço a executar;

II – o tempo que será consumido para a realização do trabalho;

III – a possibilidade de ficar impedido da realização de outros serviços;

IV – o resultado lícito favorável que para o contratante advirá com o serviço prestado;

V – a peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente;

VI – o local em que o serviço será prestado.

Devendo ainda ser considerada na formação dos honorários a extensão da responsabilidade assumida pelo profissional contábil diante do cliente, em função dos serviços a serem prestados, conforme descritos no contrato.

O processo de cobrança dos honorários, mediante contrato, é feito por meio de ação de execução de título executivo extrajudicial, que se configura como uma ação menos desgastante que o processo judicial sob rito ordinário que é o que se enquadra nos casos onde não houve a formalização de um contrato por escrito.

Conforme CRC RS (2010, p. 09):

O contrato deve prever expressamente a responsabilidade do cliente para os casos de atraso ou falta na entrega dos documentos, impossibilitando a execução oportuna dos serviços, para o que o profissional ou a organização contábil deverá ter controles adequados, com recebimento e entrega de documentos, mediante protocolo ou registro adequado e notificando o cliente sempre que a documentação não for entregue no prazo ou houver impossibilidade em dar continuidade dos serviços, por falta de documentos ou pagamento dos honorários.

Com isso, o contrato de prestação de serviços contábeis se tornou um instrumento indispensável para resguardar os interesses do profissional e do contratante dos serviços de contabilidade, definindo com clareza e transparência os direitos e deveres dos serviços contratados, e das obrigações e responsabilidades assumidas entre as partes contratantes, que se obrigam a guardar os princípios de probidade e boa fé, conforme art. nº. 422 do Novo Código Civil.

2.4.1 SEGURO DE RESPONSABILIDADE CIVIL

Outro instrumento que está sendo usado como proteção ao profissional ou empresa contábil é o Seguro de Responsabilidade Civil, que já é utilizado há vários anos no Brasil por profissionais liberais como médicos, dentistas, engenheiros, dentre outros.

Agora, com a responsabilidade imposta pelo NCC, muitos contadores têm aderido a esse tipo de seguro, que visa proteger seu patrimônio de eventuais reclamações de clientes, garantindo o pagamento de indenizações decorrentes de possíveis omissões e falhas involuntárias nos seus serviços, que podem resultar em prejuízos para o cliente e, conseqüentemente, para si mesmos.

Segundo o CRC PR (2010):

O seguro de responsabilidade civil do contabilista impõe-se como um forte instrumento de proteção ao patrimônio do profissional, na medida em que lhe permite transferir alguns riscos do dia a dia de sua atividade para as sociedades seguradoras. Assim, o contrato de seguros garante desde prejuízos financeiros, riscos morais e roubo/extravio e furto de documentos, até os custos de defesa do profissional e honorários advocatícios.

Conforme Ignácio (2010), o seguro já trouxe benefícios a contabilistas, como segue o exemplo:

(...)contabilidade fluminense que executava serviços para uma imobiliária. Durante três anos, ela entregou com atraso as informações relativas à Declaração de Transações Imobiliárias (Dimob). Esse atraso gerou multa de R\$ 320 mil, valor que foi reduzido depois de um acordo com a Receita Federal. A imobiliária cobrou perdas e danos do contador, que foi obrigado a acionar o seguro.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do cenário atual, onde cada vez mais se exige do profissional contábil, tanto nos âmbitos de sua atualização profissional, quanto na postura ética diante da sociedade, na responsabilidade e clareza com que ele exerce sua profissão, o contador ou empresa contábil deve se resguardar de situações adversas que possam ocorrer.

O Contrato de Prestação de Serviços Contábeis surgiu como um elemento de grande importância quanto à segurança e a garantia de transparência e qualidade dos serviços prestados, trazendo valorização do profissional da contabilidade, buscando transmitir para a sociedade o importante papel da profissão.

Com isso, vê-se a dimensão da importância da realização do contrato de prestação de serviços em relação à delimitação da responsabilidade civil do contador em responder solidariamente ao seu cliente, pois ele impõe limites ao campo de abrangência dos serviços a serem prestados, delimitando a responsabilidade técnica do profissional.

Portanto, o perfil do profissional contábil atual, além de uma formação técnica de primeira linha, requer uma formação ética que ajude no cultivo dos valores morais; da responsabilidade social; dos conceitos de como governar e do desenvolvimento de competências que lhe permitam intervir, em cada situação, a importância e o peso do seu papel enquanto profissional e como indivíduo atuante e determinante na produção de bem estar na sociedade em que vive.

As pesquisas feitas neste artigo sugerem assuntos relevantes para o desenvolvimento de futuras pesquisas, onde, recomenda-se que sejam feitos estudos direcionados à responsabilidade civil do contador e à importância da contratação de um seguro de responsabilidade civil por parte das empresas e profissionais prestadores de serviços contábeis.

4 REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

BARBOSA, Miguel Ângelo; MENDES, Adilson. **Contabilista: como proteger-se ante a responsabilidade civil profissional**. Disponível em: <www.portaldecontabilidade.com.br>. Acesso em: 13/06/2010.

CARVALHO, Iara Maria Pinho de; CHAGAS, Paulo César. **A Responsabilidade do Contador no Novo Código Civil**. Disponível em: <www.contabeis.ucb.br>. Acesso em: 15/06/2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Contrato de Prestação de Serviços de Contabilidade**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2003.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. São Paulo, Atlas – Rio Preto, 1995.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº. 960/03**. Disponível em: <www.crcsp.org.br>. Acesso em: 28/07/2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº. 987/03**. Disponível em: <www.crcsp.org.br>. Acesso em: 28/07/2010.

Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Paraná. **Convênio CRCPR / Unibanco**. Disponível em: <www.crcpr.org.br>. Acesso em: 15/06/2010.

CRC SP; SESCON SP - **Contrate com contrato**. Disponível em: <www.crcsp.org.br>. Acesso em: 13/06/2010.

CRC RS. **As Organizações Contábeis e o Contrato de Prestação de Serviços**. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio Grande do Sul, 2009.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Miniaurélio Século XXXI Escolar: O Minidicionário da Língua Portuguesa**. 4. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2001.

FORTES, José Carlos. **A Prestação de Serviços**. Disponível em: <www.fortesadvogados.com.br> . Acesso em: 25/07/2010.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Código Civil Especial para Contadores**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2007.

IGNÁCIO, Laura. **Seguro Livra Contadores de Indenizar Empresas**. INFORMATIVO – Nº. 38/2010. Nova Venécia: ASCON – Associação dos Contabilistas do Norte do Espírito Santo, 2010.

JESUS, Damásio E. de. **Código Penal Anotado**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

LIMA, Benedito Ribeiro; FERREIRA, Leonardo Nunes, **A responsabilidade do contabilista perante o Novo Código Civil**. Disponível em: <www.contabeis.ucb.br>. Acesso em: 14/06/2010.

LISBOA, Lázaro Plácido. **Ética Geral e Profissional em Contabilidade – FIPECAFI**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1997.

_____, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ROSA, Paulo Moreira da. **A Contabilidade no Mercosul**. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, Antonio Lodes de. **Ética Profissional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SCHNORR, Paulo Walter et al. **Escrituração Contábil Simplificada para Micro e Pequena Empresa**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2008.

SILVA, Lázaro da Rosa; BRITO, Valdir Bezerra de. **O Novo Código Civil para contadores**. 2. ed. São Paulo: IOB, Thomson, 2004.

SILVEIRA, Andréia Meneguetti da. **Ética na Apresentação dos Dados Contábeis**. Nova Venécia: UNIVEN, 2003.

SILVA, Fabiana Maria de Oliveira da; CUNHA, Marcos Antônio da. **Contabilidade Criativa e a Ética Profissional no Contexto das Informações aos Usuários Externos**. Disponível em: <www.contabeis.ucb.br> . Acesso em: 29/07/2010.

SOARES, Orlando. **Responsabilidade Civil no Direito Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

SOUZA, Valdivino Alves de. **A responsabilidade do contabilista conforme Novo Código Civil**. Disponível em: <www.artigos.com>. Acesso em: 13/06/2010.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Novo Código Civil: texto comparado código civil de 2002, código civil de 1916**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

XIMENES, Sérgio. **Minidicionário Ediouro da Língua Portuguesa**. 2. ed. São Paulo: Ediouro, 2000.

ANEXOS

ANEXO A – MODELO DE CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS

Contrato de Prestação de Serviços Profissionais

Pelo presente instrumento particular de Contrato de Prestação de Serviços Contábeis, de um lado _____ com a sede à, _____, inscrita no CNPJ (MF) sob n°. _____, doravante denominada CONTRATANTE, neste ato representada pelo seu sócio(a) titular _____, brasileiro(a), casado(a), empresário(a), residente e domiciliado(a) à _____, Cidade _____, Estado _____, portador(a) da carteira de identidade n° _____, expedida pela _____ e do CPF n° _____, e o contabilista _____, com escritório à _____, Cidade _____, Estado _____, inscrito CPF n° _____, registrado no CRC n° _____, Categoria _____, doravante CONTRATADO(A), mediante as cláusulas e condições seguintes, tem justo e CONTRATADO(A) que se segue:

CLÁUSULA PRIMEIRA - O profissional contratado obriga-se, em face do mandato que lhe foi outorgado, a prestar seus serviços profissionais nas seguintes áreas:

1 . ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

- 1.1. Classificação da contabilidade de acordo com normas e princípios contábeis vigentes.
- 1.2. Emissão de balancetes.
- 1.3. Elaboração de Balanço anual e demais Demonstrações Contábeis obrigatórias.

2 . ESCRITURAÇÃO FISCAL

- 2.1. Orientação e controle de aplicação dos dispositivos legais vigentes, sejam federais, estaduais ou municipais;
- 2.2. Escrituração dos Registros Fiscais de todos Livros obrigatórios perante o Governo estadual, bem como as obrigações que se fizerem necessárias.
- 2.3. Escriturações do Registro Fiscal do ISSQN, bem como as que se fizerem necessárias.
- 2.4. Escriturações do Registro de IPI, bem como as que se fizerem necessárias.
- 2.5. Atendimento das demais exigências previstas na Legislação, bem como de eventuais procedimentos fiscais.

3 . DEPARTAMENTO DE PESSOAL

- 3.1. Contrato de experiência.
- 3.2. Comunicação de admissão e demissão ao Ministério Público.
- 3.3. Folha de pagamento e recibo de pagamento;
- 3.4. FGTS.
- 3.5. INSS.
- 3.6. Rescisões Trabalhistas.
- 3.7. Recibo de Férias.
- 3.8. Carta de apresentação de empregados.
- 3.9. Seguro desemprego.
- 3.10. Recibo de responsabilidade de salário-família.
- 3.11. Recibo de Vale Transporte.
- 3.12. Guia Sindical Patronal e Empregado.

3.13. Comprovante de Rendimento (empregado e empregador).

3.14. Quadro de Horário de Empregado.

3.15. Atendimento das demais exigências previstas na Legislação, bem como de eventuais procedimentos contábeis.

CLÁUSULA SEGUNDA - O(A) Contratante se compromete em preparar, mensalmente, toda a documentação fisco-contábil, que deverá ser entregue a este Escritório, impreterivelmente, nos dias 1º, 15 e 25, ou no primeiro dia útil subsequente a estas datas de cada mês, quando não houver expediente no Escritório ou na Empresa em um desses dias, a fim de que o Contratado(a) possa executar seus serviços na conformidade com o citado neste instrumento.

Parágrafo único. O(A) Contratado(a) não se responsabilizará por qualquer ato inidôneo praticado pelo contratante.

CLÁUSULA TERCEIRA - O(A) Contratado(a) assume inteira responsabilidade pelos serviços técnicos realizados, assim como pelas orientações que prestar.

CLÁUSULA QUARTA - As orientações dadas pelo(a) Contratado(a) deverão ser, rigorosamente, seguidas pela Contratante, eximindo-se o(a) primeiro(a) das consequências da não-observância do seu cumprimento.

CLÁUSULA QUINTA - As multas decorrentes da entrega fora do prazo legal, para pagamento, ou que forem decorrentes da não-execução dos serviços por parte do(a) Contratado(a), serão de responsabilidade do(a) mesmo(a).

CLÁUSULA SEXTA - O(A) Contratante pagará ao Contratado(a) pelos serviços prestados os honorários mensais de R\$ _____ (_____), com vencimento em ____/____/____.

PARÁGRAFO PRIMEIRO. Os valores gastos com materiais na execução de serviços, tais como, livros, carimbos, pastas de arquivos, disquetes, etc. correrão por conta da Contratante. No caso de o pagamento ser efetuado pelo(a) Contratado(a), este será reembolsado pela primeira, mediante apresentação dos comprovantes.

PARÁGRAFO SEGUNDO. Os honorários serão reajustados em comum acordo entre as partes em qualquer época ou quando houver aumento considerável dos serviços contratados.

CLÁUSULA SÉTIMA - No mês de dezembro de cada ano, será cobrado o equivalente a 01 (um) honorário mensal, a ser pago até o dia ____ daquele mês por conta do Encerramento do Balanço Patrimonial, preenchimento da RAIS, elaboração das 1ª e 2ª parcelas do honorário extra de fim de ano, Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Inventário de estoque.

CLÁUSULA OITAVA - No caso de atraso no pagamento dos honorários, incidirá multa de _____. Persistindo o atraso, por período de 03 (três) meses, o Contratado(a) poderá suspender os serviços até a sua regularização, eximindo-se de qualquer responsabilidade pelos danos causados no período da paralisação.

CLÁUSULA NONA - Este instrumento é feito por tempo indeterminado, iniciando-se em ____/____/____, podendo ser rescindido em qualquer época, por qualquer uma das partes,

mediante Aviso Prévio de _____ (_____) dias, por escrito e apresentadas as razões da decisão.

PARÁGRAFO ÚNICO. Os documentos e Livros Contábeis, no caso de transferência de serviço por qualquer motivo, só serão entregues a outro profissional da contabilidade após este cumprir as formalidades do Termo de Transferência de Responsabilidade Técnica (art. 7º do Código de Ética do Contabilista).

CLÁUSULA DÉCIMA - Todos os serviços extraordinários que forem necessários ou solicitados pelo(a) Contratante serão cobrados à parte, com preços previamente convencionados.

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA - Os casos omissos serão resolvidos de comum acordo. Prevalendo, porém, a discórdia, elegem o foro desta cidade para o fim de dirimir qualquer ação oriunda do presente contrato,

ou

(onde houver JUÍZO ARBITRAL)

Os CONTRATANTES submeterão à arbitragem eventuais litígios oriundos do presente contrato.

(Lei nº. 9.307/96).

E, para firmeza e como prova de assim haverem contratado, firmam este instrumento particular, impresso em duas vias de igual teor e forma, assinado pelas partes contratantes e pelas testemunhas abaixo, a tudo presentes.

Local, ____ de _____ de _____.

CONTRATADA

CONTRATANTE

TESTEMUNHAS

1- _____

2- _____

Figura 1 - Modelo Básico de Contrato de Prestação de Serviços Contábeis

Fonte: CFC, 2003.