

**MAIÊUTICA
CONTABILIDADE**



UNIASSELVI

**CENTRO UNIVERSITÁRIO
LEONARDO DA VINCI**

Rodovia BR 470, Km 71, nº 1.040, Bairro Benedito
89130-000 - INDAIAL/SC
www.uniassevi.com.br

REVISTA MAIÊUTICA

Contabilidade

UNIASSELVI 2017

Presidente do Grupo UNIASSELVI

Prof. Pedro Jorge Guterres Quintans Graça

Reitor da UNIASSELVI

Prof. Hermínio Kloch

Pró-Reitora de Ensino de Graduação Presencial

Profa. Marilda Regiani Olbrzymek

Pró-Reitora de Ensino de Graduação a Distância

Prof.^a Francieli Stano Torres

Pró-Reitor Operacional de Graduação a Distância

Prof. Hermínio Kloch

Diretor Executivo Unidades Presenciais

Prof. Ivan Carlos Hort

Diretor de Educação Continuada

Prof. Carlos Fabiano Fistarol

Editor da Revista Maiêutica

Prof. Luis Augusto Ebert

Comissão Científica

Cleide Jane Gruber Merzìo

Estelamaris Reif

Maike Bauler Theis

Nei Marcos José Packer

Rosicler Teske

Valdecir Knuth

Vâni Regina Morás

Editoração e Diagramação

Maitê Karly Roeder

Capa

Cleo Schirmann

Revisão Final

Joice Nardelli Busarello

Tatiana Aparecida Alegre

Publicação On-line

Propriedade do Centro Universitário Leonardo da Vinci

Apresentação

A Revista Maiêutica de Ciências Contábeis, com satisfação apresenta um conjunto de artigos específicos da área da gestão contábil. Esses textos levam os processos educativos à instância da aprendizagem cooperativa, uma vez que fomentam a atuação conjunta de professores, tutores e acadêmicos que colaboraram e colaboram mutuamente, em prol de um objetivo comum: a formação do conhecimento. O conhecimento construído com base em um processo colaborativo abrange um contexto ambiental da contabilidade, frente às mudanças mundiais enquanto ciência destinada a perceber as qualificações do patrimônio das organizações corporativas e que acompanha o desenvolvimento e a inovação tecnológica. De fato, o conhecimento gerado no conjunto destas ações se volta para o perfil profissional qualificado do gestor contábil que, de forma crítica, elucida questões voltadas às práticas de gestão. Um gestor habilitado a compreender, tomar decisões e propor soluções dos problemas de ordem patrimonial, econômica e financeira das organizações, partindo da utilização eficaz das informações contábeis. Essa publicação evidencia a importância de pesquisar e socializar os resultados alcançados, busca-se a troca de ideias e, assim, enriquecer o mundo acadêmico com diferentes conhecimentos. Afinal, o nome Maiêutica relembra o conceito socrático de que é preciso trazer as ideias à luz, fazer nascer o conhecimento, confirmando a dialética necessária da construção da sabedoria humana.

Convidamos você para a leitura desta revista, que possa desfrutar de cada um dos ensinamentos apresentados e, deste modo, continuar o processo de enriquecimento intelectual.

Cleide Tirana Nunes Possamai
Coordenadora do Curso de Ciências Contábeis

Francieli Stano Torres
Pró-Reitora de Ensino de Graduação a Distância



SUMÁRIO

1 A CONTABILIDADE NOS NEGÓCIOS EMPRESARIAIS – Accounting in business	
Aline Ramos dos Reis	
Cinara Almeida Nogueira	
Daniela Raquel Ritter	
Daniela Schneider da Silva	
Maria Madalena Michels	7
2 AUDITORIA E ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS – Audit and analysis of financial statements	
Geisiane Cunha de Oliveira Lisboa	
Diana Claudia Freire	25
3 PERFIL DA GESTÃO DAS EMPRESAS DO RAMO DE ESTAMPARIA EM BLUMENAU: AMBIENTE DE CONTROLE INTERNO – Profile management stamping of industry companies in Blumenau: internal control environment	
Fabíola Heinzen	
Jorge da Silva Krening	45
4 TEORIAS ADMINISTRATIVAS E ECONÔMICAS E O DESENVOLVIMENTO SOCIAL: o sistema Toyota de produção e o desdobramento de custos como fonte de desenvolvimento nas organizações - Administrative and economic theories and social development: the Toyota production system and costs deployment as a source of development in organizations	
Ana Carolina Guirado Bovo	
João Zeferino Junior	55

A CONTABILIDADE NOS NEGÓCIOS EMPRESARIAIS

Accounting in business

Aline Ramos dos Reis
Cinara Almeida Nogueira
Daniela Raquel Ritter
Daniela Schneider da Silva
Maria Madalena Michels¹

Resumo: Este trabalho é o resultado de estudos e pesquisas sobre a Contabilidade nas empresas. O objetivo deste estudo foi identificar a importância e o papel da contabilidade nos negócios empresariais, bem como conhecer as relações jurídicas, sociais e econômicas, a política desta relação, seu campo de atuação, os eventos contábeis no patrimônio líquido e as movimentações com partidas dobradas. A pesquisa foi realizada em diversas fontes da internet e em bibliotecas eletrônicas, visando alcançar o aperfeiçoamento das informações obtidas. Os achados deste estudo mostram de forma simples a complexidade existente entre a contabilidade e o meio empresarial. Conclui-se que toda empresa necessita da contabilidade para suas tomadas de decisões, o controle de seu patrimônio e a legalidade de suas obrigações jurídicas, sociais e econômicas.

Palavras-chave: Negócios empresariais. Importância da contabilidade. Patrimônio líquido.

Abstract: The present work is the result of studies and research on accounting in companies. The purpose of this study was to identify the importance and role of accounting in business, as well as to understand the legal, social and economic relationships, the policy of this relationship, its field of operations, accounting events in shareholders equity and transactions with doubled items. The research was carried out in several internet sources and in electronic libraries, in order to reach the improvement of the information obtained. The findings of this study show in a simple way the complexity between accounting and the business environment. It is concluded that every company needs accounting for its decision-making, control of its assets and legality of its legal, social and economic obligations.

Keywords: Business. Importance of accounting. Net worth.

Introdução

A contabilidade nos negócios empresariais é conceituada como uma metodologia que controla o patrimônio e gerencia os negócios da empresa. Partindo deste princípio, presume-se que o objeto de estudo da Contabilidade, é o patrimônio. Assim, as pesquisas norteiam para o amplo conhecimento do conceito dessa área, abrangendo o campo da definição dos conceitos, a aplicação, a finalidade e a demonstração dos eventos contábeis.

Conhecer bem a finalidade da contabilidade significa, que além de examinar, fiscalizar e controlar o patrimônio de uma empresa, ela também deve oferecer aos seus clientes uma atuação plena e um posicionamento claro diante de empecilhos que possam surgir. Portanto, o propósito deste estudo é levar aos estudantes uma contribuição para maior compreensão do campo da atuação da contabilidade nos negócios empresariais, visando demonstrar os tipos de relações, objetivos e práticas contábeis.

Diante do cenário de mudanças econômicas que vêm ocorrendo no país, o mercado empresarial está cada vez mais exigente, buscando informações mais complexas e de qualidade, por isso a contabilidade deve estar preparada e cada vez mais focada em atender a todas as necessidades exigidas pelo empresário, destacando-se pela habilidade em oferecer soluções alternativas.

¹ Centro Universitário Leonardo Da Vinci – UNIASSELVI – Rodovia BR 470 - Km 71 - nº 1.040 – Bairro Benedito – Caixa Postal 191 – 89130-000 – Indaial/SC Fone (47) 3281-9000 – Fax (47) 3281-9090 – Site: www.uniasselvi.com.br

A fim de compreender o objetivo deste estudo, os temas foram divididos inicialmente no conceito jurídico, social e econômico, que define os princípios fundamentados em lei, envolvendo as relações sociais entre as pessoas, empresas e instituições em geral, a aplicação da contabilidade, como é feita e qual seu campo de atuação e os aspectos que envolvem esta relação.

Posteriormente, foi apresentada a finalidade da contabilidade, especificando seu principal objetivo. E, por fim, foram demonstrados os eventos contábeis no patrimônio líquido, bem como a teoria e a prática que envolve as movimentações com as partidas dobradas.

Conceitos e aplicação da contabilidade

Conceitos contábeis

A contabilidade é definida como a ciência social que estuda as variações e a formação do patrimônio. São atributos indispensáveis na informação contábil, prevista em legislação, e que devem revelar a situação real da empresa, concretizando os propósitos jurídicos, sociais e econômicos: a confiabilidade; a tempestividade; compreensibilidade e a comparabilidade. Tais requisitos estão garantidos pelos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Estes requisitos levam a uma conclusão de que os procedimentos tomados pela empresa estão fundados nos dados obtidos da contabilidade, e ela se utiliza destes dados para comparar e avaliar seu comportamento diante dos demais, distinguindo sua posição social perante o mercado como um todo. Caracterizando uma relação mútua entre o contador e o empresário.

Conceitos de patrimônio

O patrimônio pode ser compreendido como um conjunto de bens, direitos, dívidas e obrigações de uma empresa, o que significa que estes elementos não podem ser considerados separadamente. Essa formação pode ser tanto física quanto monetária. As informações podem ser quantitativas e qualitativas. O somatório destes conteúdos resulta na equação:

$$\boxed{\text{Ativo}} + \boxed{\text{Passivo}} = \boxed{\text{Patrimônio}}$$

Objetivos da contabilidade

O objeto da contabilidade é o patrimônio da empresa (bens, direitos e obrigações). Seu objetivo principal é controlar o patrimônio da empresa. A importância da contabilidade nos negócios da empresa busca orientar a organização, com a finalidade de manter a saúde do negócio, o melhor gerenciamento e planejamento, assegurando-lhes uma tomada de decisão na realização de seus interesses. Pode gerar oportunidades, satisfazer suas necessidades, sendo a fonte principal da linguagem dos agentes econômicos, favorecendo o investimento ou o risco de suas transações.

As informações sobre o patrimônio da empresa são efetuadas por meio de registros contábeis sistemáticos, que após conciliação, análise e resumo de todos os fatos, são demonstradas de diversas formas, através de livros razão, balancetes, balanço patrimonial, notas explicativas, laudos etc.

A contabilidade tem função administrativa, que controla o patrimônio, tanto sobre aspecto estático quanto o dinâmico, mediante registro dos fatos contábeis em livros apropriados,

como, por exemplo: Livro Diário e Livro Razão. Também tem função econômica, que apura os resultados, podendo ser positivo ou negativo, ou seja, apura lucro ou prejuízo.

Aplicações da contabilidade

Campos de atuação

O campo de atuação da Contabilidade é muito amplo, pois abrange todas as organizações privadas ou públicas que possuem patrimônio, físicas ou jurídicas, com fins lucrativos ou não. As organizações classificam-se com a seguinte finalidade:

- a) Entidades com fins econômicos: são empresas que visam lucro (bancos, supermercados...).
- b) Entidades com fins socioeconômicos: são empresas que visam reverter seus resultados em benefício de seus integrantes (associações, sindicatos etc.).
- c) Entidades com fins sociais: são empresas sem fins lucrativos, que buscam trabalhar em prol de um objetivo comum e de interesses da sociedade (entes federados, ONGs etc.).

Finalidade da contabilidade

A finalidade da contabilidade nos negócios empresariais nada mais é do que examinar, fiscalizar e controlar o patrimônio da organização. O lançamento das informações dos documentos é informado nos livros contábeis, que é a forma de armazenar todas as informações contábeis da empresa, tendo assim ao alcance das mãos todas as informações comerciais e financeiras.

Todos os relatórios elaborados pela contabilidade são gerados pela escrituração, que deve ser feita a partir dos princípios da contabilidade, que constam todas as informações que devem ser verdadeiras e seu registro deve ser feito no momento da emissão do documento, dentro da data previstas para o fato gerador, devendo ser lançado sempre pelo valor correto.

Os documentos em geral que se referem às operações que o estabelecimento gerou em certo período devem ser arquivados e mandados para o contador, para comprovar e justificar tais informações, como, por exemplo, todos e quaisquer recibos de pagamentos, notas fiscais de compra e venda de serviços realizados, todos os documentos referentes à folha de pagamento, pró-labore até mesmo documentos expedidos por tabelionatos e cartórios, extratos de movimentação bancária, ou seja, todas as informações necessárias para o controle real da empresa.

Conforme o novo Código Civil Brasileiro, livro II do direito de empresa, capítulo IV, que atualizou o antigo Código Comercial Brasileiro (2002), todos os comerciantes têm por obrigação ter uma contabilidade de maneira padrão e guardar com cuidado os livros necessários até o prazo de validade definido.

Com a contabilidade da empresa em dia, podem-se ter as seguintes informações reais:

- ter total e real conhecimento da situação financeira líquida, isto é, tendo total noção de quando será possível reinvestir na empresa;
- saber como estão seus estoques e também a vida útil de seus imobilizados, através do cálculo de depreciação;
- percepção de gastos inúteis, podendo extinguir esses custos;
- ter visão do grau de endividamento ou quantidade de lucros em que a empresa se encontra.

Franco, sobre a função da Contabilidade, evidencia que:

A função é registrar, classificar, demonstrar, auditar e analisar todos os fenômenos que ocorrem no patrimônio das entidades, objetivando fornecer informações, interpretações e orientação sobre a composição e as variações do patrimônio, para a tomada de decisões de seus administradores (FRANCO, 1997, p. 19).

Relações jurídica, social e econômica

As identificações das políticas sociais, econômicas e financeiras se concretizam por meio das relações jurídicas, sociais e econômicas.

Relação jurídica

A relação jurídica se materializada por meio de um contrato social. Nesta relação, a pessoa jurídica, que é a empresa, representada por seus sócios ou empresário individual, tem o direito subjetivo de cumprir com o dever jurídico, já na relação contábil existe sempre um lançamento a débito e outro a crédito, de acordo com o método das partidas dobradas.

A relação jurídica e a contábil têm o mesmo elemento em comum: o sujeito ativo e o sujeito passivo, o vínculo e o objeto, o direito e o dever. O fato contábil nasce, simultaneamente, com o fato jurídico. “Todas as empresas estão obrigadas a manter a contabilidade, levantar anualmente seus balanços patrimoniais e o de resultados”, prescreve o artigo 1.179 do Código Civil. 9 (BRASIL, 2002).

Conforme pesquisado, observa-se um grande esforço na busca pela padronização das práticas contábeis, viabilizada pela adoção das Normas Internacionais de Relatórios Contábeis (“International Financial Reporting Standards – IFRS”), aprovadas pela “The International Accounting Standards Board - IASB”, com sede em Londres, assim como das Normas Internacionais de Auditoria (“International Standards on Auditing - ISA”), aprovadas pela “International Federation of Accountants - IFAC”, com sede em Nova Iorque (NY). A IFRS tem por finalidade propiciar mais confiabilidade às informações prestadas pelas empresas, visando à transparência, credibilidade e crescimento mundial de exposições empresariais.

Relação social

A contabilidade tem o dever de demonstrar à sociedade sua responsabilidade social, visando contribuir para o sucesso das empresas, utilizando seus conhecimentos e competências, refletindo assim o desenvolvimento social e econômico de nosso país. A área gerencial da contabilidade tem papel importante na gestão empresarial por meio de ferramentas especializadas, e métodos eficientes na busca de amplos benefícios sociais.

Relação econômica

A Contabilidade é responsável por diagnosticar a saúde das empresas através de informações periódicas sobre a situação do seu Patrimônio (Ativo/Passivo). Essas informações são imprescindíveis para uma excelente gestão, e são obtidas a partir de duas dimensões, que são essenciais na contabilidade: econômica e financeira.

A dimensão econômica está relacionada com o resultado (lucro/prejuízo) e a dimensão financeira com o caixa (dinheiro). Normalmente, as empresas supervalorizam a dimensão financeira, porém para a contabilidade, as duas dimensões são importantes, pois os fatos que alteram o Patrimônio são classificados na dimensão econômica enquanto os fatos que não alteram ficam na dimensão financeira.

Eventos contábeis

Os eventos contábeis são todas as ocorrências registradas na empresa, passíveis de se determinar um valor monetário. O registro de um fato contábil pode alterar ou não o valor do Patrimônio Líquido da empresa.

Os eventos contábeis dividem-se em três grupos: Fatos contábeis permutativos (qualitativos ou compensativos), Fatos contábeis modificativos (ou quantitativos) e Fatos contábeis mistos (ou compostos).

Fatos permutativos, qualitativos ou compensativos

São os fatos que registram uma troca, ou seja, uma permuta entre as contas do ativo, entre as contas do passivo, ou entre ambos, sendo que, estas modificações não provocam qualquer alteração no Patrimônio Líquido, alterando apenas a composição qualitativa das contas envolvidas.

Ex.: Compra de uma mesa para o escritório à vista - ocorre a permuta de um bem (dinheiro) por outro bem (mesa). Ambos os elementos do são do ativo.

Ao analisar este fato, nota-se que as variações modificam apenas a natureza dos elementos patrimoniais envolvidos.

Débito	Crédito
A	A
P	P
A	P
P	A
PL	PL

Fatos modificativos ou quantitativos

São os fatos que alteram a composição do Patrimônio e aumentam ou diminuem a situação líquida da empresa.

Aumentam quando envolvem uma conta patrimonial e uma conta de receita, aumentando o Patrimônio Líquido (PL).

Ex.: Receita de aluguel.

Diminuem quando envolvem uma conta patrimonial e uma conta de despesa, diminuindo o Patrimônio Líquido (PL).

Ex.: Pagamento de despesas em geral.

Débito	Crédito
PL/D	A
PL/D	P

Fatos mistos ou compostos

São os que envolvem ambos os fatos qualitativos e quantitativos, alterando o Patrimônio Líquido (PL), ou seja, a troca de elemento patrimonial com lucro ou prejuízo.

Aumentativos: envolvem duas ou mais contas patrimoniais e uma ou mais contas de receita.

Ex.: Pagamento de duplicatas com desconto.

Débito	Crédito
A	P/PL/R
A/P	A/R

Diminutivos: envolvem duas ou mais contas patrimoniais e uma ou mais contas de despesa.

Ex.: Pagamento de duplicatas com juros.

Débito	Crédito
PL	PL/P
A/P/D	A

Já nestes fatos tanto os modificativos quanto os mistos, são os que geram mudanças reais na expressão monetária da situação líquida, ou seja, provocam variações de natureza quantitativa.

Conceitos de ativo, passivo e patrimônio líquido

Ativo

É o conjunto de bens e direitos da empresa. Fica no lado esquerdo do Balanço. Exemplo de bens e direitos registrados no Ativo: caixa, bancos, clientes, contas a receber, estoque, empréstimos concedidos a terceiros, imóveis, veículos, máquinas e equipamentos, entre outros.

Passivo

É o conjunto de dívidas e obrigações da empresa. Fica no lado direito do Balanço. Exemplo de compromissos registrados no Passivo: fornecedores, contas a pagar, empréstimos a pagar, financiamentos a pagar, salários a pagar, entre outros.

Patrimônio líquido ou capital próprio

É o resultado do confronto entre o Ativo total, menos (-) o Passivo total da empresa. Desse confronto, o resultado apurado é a parte que pertence à empresa (aos proprietários da empresa), ou seja, é quando pode se identificar claramente os valores que formam o Patrimônio Líquido.

Exemplo: se uma empresa possuir um Ativo (bens + direitos) no valor de R\$ 50.000 e um Passivo (obrigações) no valor de \$ 30.000, então, tem-se um Patrimônio Líquido de R\$ 20.000. Esse fato resulta na equação patrimonial básica:

$$\begin{aligned} \text{Ativo} + (- \text{Passivo}) &= \pm \text{Capital Próprio} / \text{Patrimônio Líquido} \\ \text{Ativo} - \text{Passivo} &= \pm \text{Capital Próprio} / \text{Patrimônio Líquido} \end{aligned}$$

Tabela 1. Balanço Patrimonial

BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO	R\$	PASSIVO	R\$
Caixa	1.500,00	Fornecedores	15.500,00
Bancos	50.000,00	Empréstimo a pagar	11.750,00
Clientes	5.000,00		
Mercadorias	15.000,00	Passivo Total	27.250,00
Móveis Utensílios	750,00	Capital próprio	75.000,00
Veículos	30.000,00		
Ativo Total	102.250,00	Passivo Total + Capital	102.250,00

Fonte: Elaborado pelos autores (2016).

Ativo Total = 102.250,00 (-) Passivo Total = 27.250,00 =
Capital Próprio/Patrimônio Líquido = 75.000,00

Capital próprio

É registrado no lado do Passivo, com a finalidade de manter a igualdade do Balanço, ou seja, os dois lados obrigatoriamente devem somar resultados iguais, e se o Capital Próprio é a diferença entre o Ativo e o Passivo, logo resulta em sua colocação no lado direito do Balanço, para que haja igualdade entre os dois lados.

Situações do patrimônio

Situação Líquida Positiva - quando o valor do Ativo for maior que o valor do Passivo, significa que a empresa possui mais bens e direitos do que obrigações, portanto, o resultado do patrimônio líquido será positivo.

Situação Líquida Nula - acontece quando o valor do Ativo é igual ao valor do Passivo, neste caso, o resultado do patrimônio líquido será “zero” ou nulo.

Situação Líquida Negativa - é quando o valor do Ativo for menor do que o valor do Passivo ocorre que o PL ficará negativo, sendo também denominado de “Passivo a descoberto”, pois mesmo que a empresa vendesse todos os seus bens e direitos, não seria suficiente para pagar todas as obrigações registradas no Passivo, portanto, o Passivo ficará a descoberto.

Movimentações com partidas dobradas

As movimentações com partidas dobradas são registros de fatos contábeis, onde terá sempre no mínimo dois lançamentos, ou seja, para cada débito, deve haver um crédito. Toda conta tem dois lados, o lado direito (Débitos) e o lado esquerdo (Créditos), logo, toda partida terá uma contrapartida.

O débito da empresa, suas dívidas e obrigações não têm nada a ver com o débito da conta, pois essa conta é uma convenção, ou seja, uma operação matemática, da mesma forma que todos os créditos da empresa nada têm a ver com o crédito da conta.

As contas representam pessoas – por isso são consideradas como personalista. Para efetuar os lançamentos das operações, primeiramente, é preciso abrir todas as “**contas**”, que representam uma parcela do patrimônio, ou seja, cada elemento que compõe o Balanço Patrimonial. Contas devedoras: representam bens e direitos (Débito ou “D”); contas credoras: representam obrigações (Crédito ou “C”). Conforme representada abaixo:

DÉBITOS = APLICAÇÃO DOS RECURSOS (ATIVO)
CRÉDITOS = ORIGEM DOS RECURSOS (PASSIVO)

CONTA	
DÉBITO	CRÉDITO

Exemplo de partidas dobradas

Quando da aquisição de um veículo, a origem dos recursos será a Conta Corrente da empresa, chamada de “Banco Conta Movimento”, e estes recursos serão aplicados no veículo, o qual será registrado na conta “Veículos”.

A aplicação dos recursos é entendida como “débito”, já a origem dos recursos é entendida como “crédito”, da seguinte forma:

D – Veículos – R\$ 50.000,00

C – Banco Conta Movimento R\$ 50.000,00

Histórico: Aquisição à vista de veículo como placa xxxx, chassi xxxxx, pela NF nº 0001, nesta data.

Forma de registro das contas:

VEÍCULOS		BANCO C.M.	
DÉBITO	CRÉDITO	DÉBITO	CRÉDITO
50.000,00			50.000,00

No razonete da conta “Veículos”, o valor foi debitado no lado esquerdo, pois gerou um aumento no ativo (bens e direitos) da empresa. Já a conta “Bancos”, o valor foi creditado no lado direito, pois gerou uma diminuição de ativo (diminuiu o valor disponível da conta).

Segundo Vasconcelos (2007, 2014), tanto as contas de natureza credora quanto as de natureza devedora podem receber lançamentos de débito (**D**) e de crédito (**C**). No lado esquerdo do razonete “T”, são registrados os saldos das contas devedoras, que são diminuídos com lançamentos no lado direito, a crédito.

O Método das Partidas dobradas é o método pelo qual se registram com lançamentos a débito ou a crédito, em duas ou mais contas, alterações feitas no patrimônio de uma empresa, o mantendo equilibrado.

Razão

Conforme Oliveira et al. (2013, p. 31) fundamentam que após abrir todas as contas nos razonetes, é preciso criar o balanço para melhor visualização do balancete. As operações são registradas em livros de contas que a Contabilidade chama de “Razão”.

Devido à evolução da sociedade, os registros contábeis também evoluíram, pois, anti-gamente, as contas eram registradas em fichas, depois passaram a ser registradas em livros e atualmente são registradas na memória do computador, sendo agrupados de acordo com a sua natureza, ou seja, se a empresa recebe dinheiro, esse evento será registrado na conta Caixa assim como, quando for pagar algo, será registrada a saída do dinheiro. Portanto, cada item do Ativo, do Passivo e do Patrimônio Líquido será registrado em contas individualizadas e regis-tradas no Balanço Patrimonial, conforme seu grupo pertencente.

Exemplos práticos

A partir deste conhecimento, as demonstrações práticas da aplicação das movimentações com partidas dobradas, têm o objetivo de facilitar a compreensão da situação estudada.

Primeiramente se faz o levantamento inicial do estoque da empresa em mercadorias, verificando o saldo em caixa, o valor disponível em banco, o levantamento dos bens, direitos e obrigações a pagar, ou seja, calcular os saldos iniciais correspondentes a cada conta, montando assim um balanço patrimonial inicial.

O balanço deve ter as colunas com totais iguais, como se fosse uma balança, em que ambos os lados possuem o mesmo peso.

Exemplo:

Dados apurados em 31.12.x.

A empresa Xis Ltda., após levantamento dos dados, apresentou o seguinte Balanço Patrimonial:

Tabela 2. Balanço patrimonial

Ativo	\$	Passivo	\$
<i>Circulante</i>		<i>Circulante</i>	
Caixa	20.800,00	Empréstimos a pagar	70.400,00
Banco conta movimento	27.200,00	Fornecedores	20.800,00
Clientes	20.800,00		
Mercadorias	41.600,00	<i>Não Circulante</i>	
		Exigível em Longo Prazo	
<i>Não Circulante</i>			
Imobilizado		Total Passivo	
			91.200,00
Móveis e Utensílios	8.000,00		
		Patrimônio Líquido	27.200,00

		Capital Social	27.200,00
Ativo Total	118.400,00	Passivo + PL	118.400,00

Fonte: Elaborado pelos autores (2016).

Após ter os saldos iniciais, verificados a partir do balanço patrimonial, deve partir para o registro das operações. Para isto, são necessários primeiro abrir todas as contas do Balanço no razonete.

Tabela 3. Fatos contábeis

a.	Compra de mercadorias à vista, as quais foram pagas com cheque	14.400,00
b.	Venda de mercadorias à vista - valor depositado no banco	49.600,00
c.	Venda de mercadorias a prazo	63.360,00
d.	Pagamento de fornecedor com cheque	5.760,00
e.	Pagamento de despesa com aluguel com cheque	3.200,00
f.	Pagamento da conta de telefone em dinheiro	1.664,00
g.	Pagamento de juros sobre empréstimo (valor retirado da conta bancária)	1.120,00
h.	Compra de mercadorias a prazo	20.800,00
i.	Pagamento parte dos empréstimos (valor retirado da conta bancária)	9.600,00
j.	Pagamento de energia elétrica em dinheiro	3.360,00
k.	Devolução de compras a prazo	2.720,00
l.	Recebimento de clientes (dinheiro depositado no banco)	17.600,00
m.	Devolução, por parte do cliente, de mercadorias vendidas a prazo	1.600,00
n.	Recebimento, no caixa, de receita aluguel (Aluguéis Ativos => Outras receitas)	4.800,00
o.	Registro dos ordenados do mês de janeiro. x2, que serão pagos em 05.02.x2	
	Valor total despesa com ordenados	16.000,00
	Contribuição dos empregados aos INSS, que deve ser retido pela empresa, para futuro recolhimento ao INSS	3.200,00
	Líquido a ser pago aos empregados	12.800,00
p.	Registro dos encargos da empresa sobre a Folha Pagamento:	
	Contribuição da empresa ao INSS, vencimento. 20.02.x2	4.608,00
	Contribuição da empresa ao FGTS, vencimento. 07.02.x2	1.360,00

Fonte: Elaborado pelos autores (2016).

Inicialmente, extrair todas as contas do Balanço Patrimonial Inicial, cujos saldos representam a SI - Situação Inicial da conta e lançar nos razonetes.

Registrar as operações/transações de “a” até “p” nos razonetes.

Tabela 4. Razonetes

D	CAIXA		C
SI	20.800,00	(1.664,00 f)	
n)	4.800,00	3.360,00j)	
	25.600,00	5.024,00	
		20.576,00 SF	
	<u>25.600,00</u>	<u>25.600,00</u>	

D	BANCO CTA MOVIMENTO		C
SI	27.200,00	14.400,00a)	
	b)49.600,00	5.760,00d)	
	l)17.600,00	3.200,00e)	
	94.400,00	1.120,00g)	
		<u>9.600,00 i)</u>	
		34.080,00	
	94.400,00	<u>60.320,00 SF</u>	
		94.400,00	

D	CLIENTES		C
SI	20.800,00	17.600,00 l)	
c)	63.360,00	1.600,00 m)	
	84.160,00	19.200,00	
		64.960,00 SF	
	<u>84,160,00</u>	<u>84.160,00</u>	

D	MERCADORIAS		C
SI	41.600,00	2.720,00 Dev. Co	
CoV	14.400,00	57.780,00 CMV__	
CoP	20.800,00	60.500,00	
	<u>76.800,00</u>	<u>16.300,00 SF</u>	
	76.800,00	76.800,00	

D	MÓVEIS E UTENSÍLIOS		C
SI	8.000,00		
	8.000,00	0,00	
		8.000,00 SF	
	8.000,00	8.000,00	

D	FORNECEDORES		C
d)	5.760,00	20.800,00 SI	
k)	2.720,00	20.800,00 h)	
	8,480,00	41.600,00	
	<u>SF 33.120,00</u>	41.600,00	
	41.600,00		

D	EMPRÉSTIMOS A PAGAR		C
i)	9.600,00	70.400,00 SI	
	9.600,00	70.400,00	
	<u>SF 60.800,00</u>		
	70.400,00	70.400,00	

D	INSS A PAGAR		C
		3.200,00 o)	
	0,00	4.608,00 p)	
	SF 12.800,00	7.808,00	
	12.800,00	7.808,00	

D	SALÁRIOS A PAGAR		C
		12.800,00 o)	
	0,00	12.800,00	
	SF 12.800,00		
	12.800,00	12.800,00	

D	INSS A PAGAR		C
		3.200,00 o)	
		4.608,00 p)	
	0,00	7.808,00	
	SF 7.808,00	7.808,00	

D	FGTS A PAGAR	C	D	C
	1.360,00 p)			
0,00	1.360,00			
SF 1.360,00				
1.360,00	1.360,00			

D	CAPITAL SOCIAL	C	D	LUCROS ACUMULADOS	C
	27.200,00 SI			20.301,00 L.Líquido	
0,00	27.200,00				
SF 27.200,00			SF 20.301,00		
27.200,00	27.200,00		20.301,00	20.301,00	

D	VENDAS À VISTA	C	D	VENDAS A PRAZO	C
	49.600,00 b)			63.360,00 c)	
TR 49.600,00			TR 63.360,00		
49.600,00	49.600,00		63.360,00	63.360,00	

D	ANULAÇÃO DE VENDAS	C	D	VENDAS	C
m) 1.600,00			Dev.V 1.600,00	49.600,00 V.V	
				63.360,00 Ve.P	
	1.600,00 TR		1.600,00	112.960,00	
1.600,00	1.600,00		LP 111.360,00		
			112.960,00	112.960,00	

D	CMV	C	D	TELEFONE	C
CMV 57.780,00			f) 1.664,00		
57.780,00	0,00		1.664,00	0,00	
57.780,00	57.780,00 LP		1.664,00	1.664,00 LP	

D	ORDENADOS/SALÁRIOS	C	D	ENERGIA ELÉTRICA	C
	o) 16.000,00			j) 3.360,00	
	16.000,00	0,00		3.360,00	0,00
	16.000,00	16.000,00 LP		3.360,00	3.360,00 LP

D	ALUGUÉIS ATIVO	C	D	JUROS/DESC PASSIVO	C
		4.800,00 n)		g) 1.120,00	
	0,00	4.800,00		1.120,00	0,00
	LP 4.800,00	4.800,00		1.120,00	1.120,00 LP

D	ALUGUÉIS PASSIVO	C	D	CONTRIBUIÇÃO PREVIDENC.	C
	e) 3.200,00			p) 4.608,00	
	3.200,00	0,00		4.608,00	0,00
	3.200,00	3.200,00 LP		4.608,00	4.608,00 LP

D	DESPESA FGTS	C	D	PROVISÃO P/ IR	C
	p) 1.360,00			6.767,00	
	1.360,00	0,00			
	1.360,00	1.360,00 LP			6.767,00 LP

Fonte: Elaborado pelos autores (2016).

Lucros e perdas

Em Lucros e Perdas é onde se identifica o Capital Próprio da empresa. No lado esquerdo da conta são informadas todas as despesas (débitos), ou seja, todas as perdas, e estes gastos diminuem do capital. Já no lado direito são informados todos os ganhos, ou seja, tudo o que a empresa recebe (créditos), e estes ganhos aumentam o capital.

GANHO = RECEITAS

PERDAS = DESPESAS

Contas de resultado

São subcontas de 1º grau da conta Lucros e Perdas. Exemplo de contas de resultado (telefone, ordenados e salários, energia elétrica, aluguéis, contribuição previdenciária, FGTS, descontos).

Todas as contas de resultado, consideradas como “despesas” ou “receitas”, depois de identificadas e apuradas o resultado nos razonetes devem ser transferidas para “Lucros e Perdas”, apurando desta forma o resultado, que pode ser “Lucro ou Prejuízo”.

Exemplo, conforme tabela 5.

Tabela 5. Demonstrativo de lucros e perdas

D	LUCROS E PERDAS		C
CMV	57,780,00	111.360,00	Vendas
Telefone	1.664,00	4.800,00	Receita de Aluguel
Ordenados/salário	16.000,00		
Energia Elétrica	3.360,00		
Aluguéis Passivo	3.200,00		
Contr. Previdenc.	4.608,00		
FGTS	1.360,00		
Descontos Passivos	1.120,00		
Total Perdas	89.092,00	116.160,00	Total Ganhos
Prov. IR	6,767,00		
Lucro líquido	20.301,00		
	116.160,00		116.160,00

Fonte: Elaborado pelos autores (2016).

Demonstrações contábeis ou demonstrativo de resultado do exercício

São demonstrações contábeis sintéticas, chamadas de DRE, que se destinam a demonstrar por meio de um relatório as operações realizadas e consolidadas pela empresa em um determinado período, cujo objetivo é a formação do resultado líquido de um exercício, onde são confrontadas as receitas e as despesas, trazendo informações significativas para tomadas de decisões. No Brasil, para elaboração da DRE é observado o princípio do Regime de Competência. Segundo as Normas da Brasileira de Contabilidade, “por este princípio, as receitas e as despesas devem ser incluídas na operação do resultado do período em que ocorreram, sempre simultaneamente quando se correlacionam, independente de recebimento ou pagamento”.

Segundo Marion (2003, p. 127) “a DRE é extremamente relevante para avaliar o desempenho da empresa e a eficiência dos gestores em obter resultado positivo. O lucro é o objetivo principal das empresas”.

De acordo com Gonçalves (1996, p. 315). “a Demonstração do Resultado do Exercício apresenta, de forma resumida, as operações realizadas pela empresa, durante o exercício social, demonstrada de forma a destacar o resultado líquido do período”.

Estrutura da DRE

As empresas devem discriminar detalhadamente na Demonstração do Resultado do Exercício, todas as receitas e despesas, conforme legislação brasileira (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, Lei das Sociedades por Ações) (BRASIL, 1976). Sem essas informações, a empresa não tem como avaliar a situação real de seu patrimônio.

Estrutura:

- (+) Receita bruta das vendas e serviços
- (-) Devoluções das vendas, abatimentos, e os impostos
- (+) Reversão dos Impostos Sobre Devoluções de Vendas
- (=) Receita líquida das vendas e serviços
- (-) Custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto
- (-) Despesas com as vendas, as despesas financeiras, as despesas administrativas, despesas com pessoal, e outras despesas operacionais
- (+) Outras **Receitas** Operacionais (inclui receitas de equivalência patrimonial, receitas de ajuste ao valor de mercado, aluguéis ativos, reversão de provisão para devedores duvidosos etc.); receitas financeiras
- (=) Resultado Operacional Líquido do exercício antes do Imposto de Renda
- (-) Despesa com Provisão de Imposto de Renda
- (-) Despesa com Provisão de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
- (=) Lucro ou prejuízo líquido do exercício antes das Participações
- Importante:** base de cálculo das participações = resultado líquido antes das participações - prejuízo acumulado de exercícios anteriores.
- (-) Debêntures (dedutível do Imposto de Renda)
- (-) Empregados (dedutível do Imposto de Renda)
- (-) Administradores
- (-) Partes Beneficiárias
- (-) Fundos de Assistência e Previdência para Empregados
- (=) RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

Exemplo de DRE

Tabela 6. Demonstração da DRE

Demonstração do Resultado do Exercício

Encerrado em dezembro de 2006

(+)	2006	2005	DIFERENÇA
RECEITAS			
ANUIDADES / MENSALIDADES	87.309,39	80.119,08	7.190,31
RECEITAS DIVERSAS	209,07	28,79	180,28
RECEITAS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS	17.713,67	13.288,31	4.425,36
TOTAL	105.232,13	93.436,18	11.795,95

(-) DESPESAS			
. PESSOAL			
SALÁRIO	2.600,00	0,00	2.600,00
13º SALÁRIO	520,00	0,00	520,00
. ENCARGOS SOCIAIS			
INSS	1.660,23	2.544,47	-884,24
FGTS	256,57	0,00	256,57
. GERAIS			
SERVIÇOS PRESTADOS - PF.	5.225,53	12.413,27	-7.187,74
SERVIÇOS PRESTADOS - PJ.	4.728,92	4.842,62	-113,70
SERVIÇOS CONTÁBEIS	4.500,00	0,00	4.500,00
SERVIÇOS GRÁFICOS	2.079,00	2.000,00	79,00
SERVIÇOS DE REPROGRAFIA	901,50	4.135,90	-3.234,40
SERVIÇOS CORREIO	5.673,05	9.033,17	-3.360,12
MATERIAL DE INFORMÁTICA	420,18	0,00	420,18
MATERIAL DE ESCRITÓRIO	928,23	2.238,03	-1.309,80
MATERIAIS DIVERSOS	203,12	0,00	203,12
DESPESAS DE VIAGENS	2.629,38	1.386,53	1.242,85
PROPAGANDA E PUBLICIDADE	165,00	687,56	-522,50
EVENTOS SOCIAIS	306,02	695,00	-388,98
CONTRIBUIÇÃO A ASSOCIAÇÕES	2.100,00	1.454,00	646,00
DESP. DIRETORIA - TRANSP/ALIM.	1.056,25	3.524,72	-2.468,47
ANÚNCIOS E EDITAIS	390,00	0,00	390,00
DESPESAS DE REPRESENTAÇÃO	70,00	0,00	70,00
IMPOSTOS E TAXAS	1.164,84	702,09	462,75
BRINDES E HOMENAGENS	222,00	643,85	-421,85
CONCERTOS E REPAROS	30,00	196,12	-166,12
. DESPESAS FINANCEIRAS			
DESPESAS BANCÁRIAS	393,96	584,95	-190,99
JUROS E MULTAS	23,70	385,26	-361,56
IR. SOBRE APLICAÇÕES	136,34	0,00	136,34
. DESPESAS C/ DEPRECIAÇÃO			
DEPRECIAÇÕES	0,00	400,00	-400,00
TOTAL DAS DESPESAS	38.383,82	47.867,54	-9.483,72
RESULTADO DO EXERCÍCIO	66.848,31	45.568,64	21.279,67

Luiz Antonio (Gato) Martins - Diretor - Presidente
Carlos Alberto Lomar Parrini - Diretor

Haroldo Francisco Ramos - Diretor Adm. Financeiro
Julio Cesar M. Pinto Guedes - Diretor

Fonte: Disponível em: <http://www.aspas.org.br/article.php3?id_article=442>. Acesso em: 20 jun. 2017.

Considerações finais

Neste trabalho foi abordado de que forma a contabilidade estuda o patrimônio das empresas, registrando seus fatos e atos financeiros, atuando nas constantes mudanças desse patrimônio dando controle, organização e maior planejamento a quem administra. A contabilidade decide o caminho a ser traçado e tomado para atingir com mais rapidez e eficácia as finalidades da empresa, usando seus registros e informações para atingir os objetivos propostos.

Conclui-se que a contabilidade funciona como uma ferramenta que auxilia a administração de uma empresa no processo de redução de custos, o aumento de lucratividade e planejamento estratégico. Seu campo de atuação é bastante amplo, pois abrange todas as organizações que possuam patrimônio.

Compreende-se também que as relações econômicas são relações sociais, que assumem forma por intermédio de bens materiais e serviços, refletindo na maneira como os homens produzem e distribuem seus produtos num determinado modo de produção.

Por fim, o evento contábil, entendido como um cadastro, em que são contabilizadas as atividades, aperfeiçoando todo o processo, respeitando cada passo conforme ordem definida

para chegar ao resultado final. Entretanto, como esta área é muito ampla, sugere-se que os acadêmicos aprofundem seus conhecimentos no ramo da contabilidade.

Referências

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm#indice>. Acesso em: 7 jul. 2017.

_____. **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: 9 jul. 2017.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Brasileiras de Contabilidade.** Resolução CFC 750 de 1993. Dispõe sobre os princípios fundamentais de contabilidade. Disponível em: <http://www.portalcfc.org.br/coordenadorias/camara_tecnica/normas_brasileiras_de_contabilidade>. Acesso em: 9 abr. 2016.

_____. Fatos contábeis [s.d.]. Disponível em: <http://www.socontabilidade.com.br/conteudo/fatos_contabeis.php>. Acesso em: 3 abr. 2016.

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

GONÇALVES, Eugênio Celso; BAPTISTA, Antônio Eustáquio. **Escrituração In: Contabilidade Geral.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

IUDÍCIBUS, Sergio. **Contabilidade introdutória.** São Paulo: Atlas, 2010.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Michele Silva de; MOREIRA, Sherley Cabral. **Noções de contabilidade básica para cursos técnicos.** Brasília: IFB, 2013. Disponível em: <www.ifb.edu.br/attachments/6243_nocoes%20de%20contabilidade%20básica%20para%20cursos%20técnicos%20final.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2017.

PORTAL da classe contábil [s.d.]. Disponível em: <www.classecontabil.com.br>. Acesso em: 9 abr. 2016.

PORTAL da educação [s.d.]. Disponível em: <<http://www.portaleducacao.com.br/contabilidade/artigos/57710/a-dimensao-contabil-economica-e-financeira>>. Acesso em: 9 abr. 2016.

SO CONTABILIDADE. Conceito de contabilidade. [s.d.]. Disponível em: <<http://www.socontabilidade.com.br/conteudo/conceito.php>>. Acesso em: 3 abr. 2016.

VASCONCELOS, Everton Santos. **Idealizador do ContabilBR.com.** 2014. Disponível em: <www.contabilbr.com/textos/contabilidade/metodo_das_partidas_dobradas.html>. Acesso em: 20 jun. 2017.

VERTES, Alexandre. **Contabilidade introdutória.** Unisinos: Emani, 2010.

Artigo recebido em 30/05/17. Aceito em 10/07/17.

AUDITORIA E ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Audit and analysis of financial statements

Geisiane Cunha de Oliveira Lisboa

Diana Claudia Freire¹

Resumo: O presente artigo foi elaborado com a intenção principal de evidenciar as atividades de auditoria realizada na empresa Cafeeira Berger Ltda. EPP. Auditoria essa realizada em toda parte contábil desta entidade acima descrita, apontando todo resultado encontrado a partir das revisões feitas nos lançamentos contábeis, registra também todas as divergências que ficaram relatadas no Relatório das Divergências Encontradas, além de mostrar o relato da auditoria realizada dentro do Relatório do Auditor Independente, que tem por objetivo deixar exposta a descrição de todo trabalho concluído e os resultados alcançados. E também mostrar a importância de se realizar um trabalho com muita responsabilidade e profissionalismo, o qual seja confiável e verídico de forma a auxiliar o gestor da empresa em suas tomadas de decisões. Enfim, neste projeto será exposto todo o processo de auditoria, bem como relatar o que foi realizado e os procedimentos elaborados.

Palavras-chave: Demonstrações contábeis. Auditoria. Contabilidade.

Abstract: The present article was elaborated with the main intention of evidencing the audit activities carried out in the company Cafeeira Berger Ltda. EPP. This audit was carried out in every accounting part of this entity described above, pointing out all the results found from the made in the accounting entries, also records all the divergences that were reported in the Report of the Found Differences, in addition to showing the report of the audit performed within the Independent Auditor's Report, which is intended to leave exposed the description of all completed work and the results achieved. And also show the importance of carrying out a job with great responsibility and professionalism, which is trustworthy and truthful in order to assist the manager of the company in its decision-making. Finally in this project will be exposed the whole process of audit, as well as to report what was done and the procedures elaborated.

Keywords: Financial statements. Audit. Accounting.

Introdução

Realizar a contabilidade de uma empresa não é uma tarefa a ser executada de qualquer maneira. Para isso, o profissional que se propuser a concluí-la, deve no mínimo ter conhecimento e estudo para isso, pois contabilizar uma empresa não é uma tarefa fácil, já que é na contabilidade que ficam registradas todas as movimentações da entidade.

Por isso, a contabilidade de uma empresa deve ser realizada com muita responsabilidade, pois os dados apresentados a partir da contabilidade serão de utilidade em muitas tomadas de decisões pelo gestor da entidade, e também servirão para relatar como está o seu estado financeiro, e é devido a esta seriedade que esses dados devem ser verídicos e sem erros, de forma que os totais apresentados nos dados do Balanço Patrimonial sejam o mais real possível, para que não haja complicações futuras causadas pelo uso dessas informações.

Neste intuito é que, em muitos casos, antes de realizar uma ação, algumas empresas realizam auditorias em toda sua contabilidade. Essa auditoria acontece não necessariamente por desconfiança de quem realizou a contabilidade da empresa, mas por mera necessidade de uma análise impessoal, realizada por um profissional da área. Profissional este que justamente analisa os dados informados, e relata se são verídicos e confiáveis ou não.

¹ Centro Universitário Leonardo Da Vinci – UNIASSELVI – Rodovia BR 470 - Km 71 - nº 1.040 – Bairro Benedito – Caixa Postal 191 – 89130-000 – Indaial/SC Fone (47) 3281-9000 – Fax (47) 3281-9090 – Site: www.uniasselvi.com.br

A auditoria realizada em uma empresa por um profissional qualificado, não é feita de qualquer maneira. Há antes de tudo um objetivo a ser alcançado, muitos papéis de trabalho a serem preenchidos para analisar os dados informados, em caso de divergências, se deve descrever quais foram, e também é claro, o auditor tem o papel de informar em seu relatório medidas a serem adotadas pela empresa para que haja coerência entre o que se está lançando e a sua situação real.

Então, dessa forma esse trabalho terá o objetivo de apresentar os resultados encontrados a partir da auditoria realizada na empresa Cafeeira Berger Ltda. EPP, as análises realizadas, as divergências encontradas e o relatório de auditor independente.

Relatório de análise das demonstrações contábeis

Auditoria

A auditoria é utilizada dentro de uma empresa, geralmente, para fazer uma avaliação de suas demonstrações contábeis, ou seja, verificar se o que está lançado e acarretando resultados realmente é o que a empresa possui.

Para Crepaldi (2011, p. 6):

A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e pertinente à legislação específica. Consiste em controlar as áreas-chave nas empresas, a fim de evitar situações que propiciem fraudes, desfalques e subornos, através de testes regulares nos controles internos específicos de cada organização.

Neste sentido, a autoria então, nada mais é do que um processo utilizado pela entidade para que se possa avaliar a sua situação atual com relação ao que foi descrito em suas demonstrações contábeis.

A auditoria, porém, não é uma ferramenta única da contabilidade, ela pode ser utilizada também em outros setores de uma empresa, desde que esse setor também esteja precisando ser avaliado, e precise de uma verificação real da situação em que se encontra.

Contudo, quando realizada na contabilidade, é principalmente usada para mostrar que não basta apenas lançar as informações no sistema, o qual pode ter vários usuários, e confiar em seus resultados, é preciso, além disso, uma análise mais profunda dos dados que foram informados, e é justamente quando é necessário empregar uma auditoria nas demonstrações contábeis apresentadas, pois a partir de um relatório de um profissional capacitado para essa ação há uma maior confiança em se utilizar os dados contabilizados.

As demonstrações contábeis

As demonstrações contábeis são documentos muito importantes para uma empresa, pois é dentro destes que estão mencionados todos dos dados financeiros da entidade.

É com as demonstrações contábeis que a empresa passa a informar e apresentar qual a situação em que a empresa se encontra, se está tendo lucro ou prejuízo, ou se tem ou não condições de quitar seus débitos com seus fornecedores.

Conforme a Lei nº 6.404/76 (BRASIL, 1976), em seu Art. 176:

Ao final de cada exercício social, serão elaboradas as seguintes demonstrações financeiras: (I) balanço patrimonial; (II) demonstração do resultado do exercício; (III) demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados; (IV) demonstração das mutações do patrimônio líquido; (V) demonstração das origens e aplicações de recursos.

A demonstração contábil não pode ser elaborada de qualquer maneira, é preciso muita responsabilidade e veracidade nos dados a serem lançados pela contabilidade, para que não haja erros, os quais podem ser apenas um equívoco, ou em alguns casos, serem confundidos como intenções de fraudes.

Sendo assim, as Demonstrações Contábeis servem para registrar os fatos ocorridos em uma empresa dentre um determinado período de tempo, são nominadas como Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC). E há ainda o Livro Razão e o Livro de Diário.

Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial em uma empresa é o seu documento mais importante, pois é nele que vai ficar relatado de maneira explícita os totais das movimentações da empresa.

É a partir do Balanço Patrimonial que a entidade passa a ver como está seu andamento e sua situação financeira. Serve ainda como um modo de avaliação, para que os gestores possam tomar algumas atitudes e decisões, como realizar investimentos, fazer compras ou não quitar seus dividendos, dentre outras obrigações que a organização possui. Conforme o Art. 178 da Lei nº 6.404/76 (BRASIL, 1976), “O balanço patrimonial tem por finalidade demonstrar a posição financeira e patrimonial da empresa em determinado momento, o que representa uma posição estática”.

Assim sendo, o Balanço Patrimonial é uma ferramenta indispensável na vida de uma empresa, pois é o Balanço Patrimonial quem diz se ela está obtendo lucro ou prejuízos. Durante a auditoria realizada na Empresa Cafeeira Berger Ltda. EPP, não foi encontrado nenhum erro quanto à estrutura do Balanço Patrimonial, porém, em alguns houve a necessidade de corrigir alguns valores, devido à auditoria realizada, para que o saldo no mesmo apresentado fosse o mais real possível.

Demonstração de Resultado de Exercício

Dentre muitos documentos que a empresa precisa ter para saber os seus saldos, um deles é a Demonstração de Resultado de Exercício (DRE). Esta demonstração é usada, como o próprio nome descreve, para mostrar o resultado depois de passado um determinado exercício.

A DRE é especialmente usada para registrar dados como as receitas brutas que a empresa obteve, além de descrever as deduções sobre a empresa até que se chegue ao lucro líquido do exercício, para que a entidade tenha um maior entendimento de como está a situação lucrativa ou negativa da empresa.

Para Iudícibus (1998, p. 48):

DRE é um resumo ordenado das receitas e despesas da empresa em determinado período, que geralmente é de doze meses. É apresentada de forma dedutiva (vertical), isto é, primeiro se demonstram as receitas brutas de vendas e ou serviços, e na sequência subtraem-se os custos, as despesas até atingirmos o resultado do exercício que pode ser lucro ou prejuízo.

Para realizar o cálculo da DRE, os dados a serem utilizados são retirados diretamente do livro Razão da empresa, por isso há uma imensa importância de os dados lançados na contabilidade da empresa serem os mais verídicos possíveis, e é claro que além disso a forma da contabilização deve ser feita de acordo com a legislação vigente para essa ação.

Durante a auditoria realizada na empresa Cafeeira Berger Ltda. EPP, ainda quanto à estrutura do documento DRE não houve correções a serem feitas, pois ela se encontrava de maneira correta, porém quanto aos dados, houve algumas correções realizadas.

Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

Assim como os outros documentos contábeis de uma empresa, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) é muito importante para registrar a situação contábil e financeira de uma entidade.

A DMPL é principalmente utilizada para descrever as movimentações presentes dentro Patrimônio Líquido, sendo as reservas ou o capital em que a empresa se encontra.

A DMPL conforme Iudícibus (1998 apud FLORIANI, 2013, p. 7):

[...] a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido – DMPL evidenciando a mutação do patrimônio líquido em termos globais, isto é, novas integralizações de capital, resultado do exercício, ajustes de exercícios anteriores etc., e, em termos de mutações internas, as incorporações de reservas ao capital, as transferências de lucros acumulados para reservas etc. [...].

Mesmo sendo uma documentação muito importante, a DMPL não é ainda uma demonstração que é obrigatória para todas as empresas, apenas para as empresas de capital aberto, mas, ainda assim, é muito utilizada entre os empresários para obter informações sobre o seu estado do Patrimônio Líquido.

A DMPL apresentada pela empresa Cafeeira Berger Ltda. EPP não estava errada quanto a sua estrutura, porém tiveram alguns dados alterados devido a correções feitas durante a auditoria.

Demonstração de Fluxo de Caixa

Como o próprio nome mesmo já diz, a Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC) é uma demonstração que visa registrar as entradas e as saídas de dinheiro na empresa, o que proporciona a entidade a projetar o uso do dinheiro que possui em longo prazo, uma vez que já se tem uma média de valores presente em seu caixa.

Conforme Morante e Jorge (2008 apud FLORIANI 2013, p. 7-8):

Com o advento da Lei nº 11.638/07, a elaboração da DFC passou a ser obrigatória, a qual veio substituir a Demonstração das Obrigações e Aplicações de Recursos – DOAR – que passa a ser facultativa, ou seja, a empresa poderá elaborá-la e apresentá-la aos usuários das informações se assim desejar.

Sendo assim, a DFC é uma ferramenta, como todas as outras, de extrema importância para o andamento de uma entidade, contudo esta é a que mais relata a situação financeira da empresa. É a partir da DFC que a empresa consegue se projetar financeiramente para realizar seus pagamentos, e verificar se terá condições de quitar seus compromissos.

Livro Diário

Dentre todas as obrigações que uma empresa possui, as demonstrações contábeis é uma delas, e dentro destas demonstrações há o Livro Diário.

O Livro Diário é um documento muito importante, pois é neste documento que ficam registradas as entradas e as saídas da empresa, todas conforme a data em que ocorreram. É sempre usado com o intuito de auxiliar a empresa a fazer o seu controle interno, e ter conhecimento sobre o patrimônio que a empresa possui.

Para o *site* Portal de Contabilidade (s.d., s.p.):

O Livro Diário é obrigatório pela legislação comercial, e registra as operações da empresa, no seu dia a dia, originando-se assim o seu nome. A escrituração do Diário deve obedecer às Normas Brasileiras de Contabilidade. Sua inexistência, para as empresas optantes pelo Lucro Real, ou sua escrituração em desacordo com as normas contábeis sujeitam a empresa ao arbitramento do Lucro, para fins de apuração do Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro.

Sendo assim, este livro é um dos mais completos para serem usados pela empresa, pois este livro contém informações precisas, dados reais e em ordem de data, como dia, mês e ano, e também aponta os dados projetados da empresa, como as contas que terão de ser quitadas no próximo exercício.

Livro Razão

O Livro Razão é um componente muito importante na contabilidade de uma empresa, pois é nele que estão relacionadas todas as contas e subcontas contábeis da empresa.

Para sua utilização é também usado dados do Livro Diário e é neste livro que as contas são registradas e confrontadas para que se possa chegar ao valor real em que elas se encontram ao final do período solicitado.

O *site* Portal de Contabilidade (s.d., s.p.) descreve que:

O Livro Razão é obrigatório pela legislação comercial e tem a finalidade de demonstrar a movimentação analítica das contas escrituradas no diário e constantes do balanço. Não há necessidade de registro do Livro Razão. Entretanto, ele deve conter termo de abertura e encerramento, com a assinatura do contabilista e do responsável pela empresa.

O Livro Razão é então uma ferramenta que se pode chamar de ponto de partida para que se produzam outras demonstrações, como é o caso da realização da Demonstração de Resultado de Exercício e do Balanço Patrimonial, pois para gerar os saldos registrados neste, sempre se utiliza os dados que estão lançados no Livro Razão.

Indicadores econômico-financeiros da Cafeeira Berger Ltda.

Toda a empresa tem por obrigação apresentar ao final de cada exercício suas demonstrações contábeis, e além dos registros em Balanço ou em DRE, há ainda outras maneiras de saber se a empresa está ou não tendo lucros e receitas que são suficientes para quitar seus dividendos, e para isso usa-se uma ferramenta chamada de indicadores econômico-financeiros, que se utili-

za de alguns índices para confirmar a real situação financeira da entidade.

Internamente, essa ferramenta não é utilizada de maneira frequente, porém a sua real necessidade se faz na hora em que a empresa visa conseguir algum financiamento e abertura de conta em outras empresas, pois avalia a condição que a entidade tem em quitar suas contas.

Para Marion (2010 apud FLORIANI 2013, p. 61), esses indicadores “são índices utilizados para avaliar se a empresa tem capacidade de saldar seus compromissos e complementa dizendo que essa capacidade pode ser avaliada a longo e curto prazo e ainda prazo imediato”.

Neste sentido, verifica-se a utilização de diversos índices, como o de liquidez, estrutura de capital, o de rentabilidade, e também o de lucratividade, que auxiliam na hora de conferir se a empresa está realmente rendendo ou dando prejuízo.

Enfim, é uma ferramenta bastante usada para análise financeira da organização em questão. Contudo, para o setor contábil é uma ferramenta muito útil, pois auxilia na confirmação da real situação financeira em que a entidade se encontra.

Índices de Liquidez

Muitas são as maneiras de analisar se uma empresa é ou não capaz de quitar com suas obrigações, e a utilização dos índices de liquidez é uma delas, justamente para verificar se a empresa Cafeeira Berger Ltda. EPP tem essa capacidade esses índices foram utilizados.

Liquidez Corrente

O índice de Liquidez Corrente serve para mostrar se a entidade está apta a quitar suas dívidas feitas para pagamento em curto prazo

Conforme afirma Silva (2007), o índice de liquidez corrente, também chamado de *current ratio* indica quanto a empresa possui em dinheiro mais os bens e direitos realizáveis até o término do exercício seguinte, para pagar as dívidas que vencerão no mesmo prazo. Sendo assim, para se chegar à Liquidez Corrente, é preciso então dividir o Ativo Circulante pelo Passivo Circulante.

No caso da Cafeeira Berger Ltda. EPP, o Ativo Circulante é igual a R\$ 259.816,48 (Duzentos e Cinquenta e Nove Mil Oitocentos e Dezesseis Reais e Quarenta e Oito Centavos), e possuía um Passivo Circulante no valor de R\$ 29.543,26 (Vinte e Nove Mil Quinhentos e Quarenta e Três Reais e Vinte e Seis Centavos), o que gera um índice de 8,79.

Esse é um índice muito bom, levando em consideração o fato de a empresa possuir condições de quitar para cada R\$ 1,00 (Um Real) de dívidas, a quantia equivalente a R\$ 8,79.

Liquidez Seca

O índice de Liquidez Seca também é muito importante para a empresa conhecer a sua capacidade em quitar suas dívidas caso haja na empresa, por algum motivo em particular, uma diminuição, queda ou paralização em suas vendas, é por isso que neste cálculo se retira do Ativo Circulante o valor do Estoque.

O estoque é o item mais manipulável no balanço. Ele pode se tornar obsoleto, antiquado a qualquer momento, ou ainda pode ser um item perecível (MARION, 2010).

A empresa analisada apresenta um Ativo Circulante de R\$ 259.816,48 (Duzentos e Cinquenta e Nove Mil Oitocentos e Dezesseis Reais e Quarenta e Oito Centavos), subtraindo o estoque no valor R\$ 18.954,80 (Dezoito Mil Novecentos e Cinquenta e Quatro Reais e Oitenta Centavos) e dividido pelo valor do Passivo Circulante no valor de R\$ 29.543,26 (Vinte e Nove

Mil Quinhentos e Quarenta e Três Reais e Vinte e Seis Centavos), gerando um índice de 8,15.

Sendo assim, o índice de liquidez seca para a Cafeteira Berger Ltda. EPP é muito bom, pois ainda que a empresa parasse de vender, ou seja, desconsiderando o valor de estoque, para cada R\$ 1,00 (Um Real) em Contas a pagar, a empresa teria R\$ 8,15 (Oito Reais e Quinze Centavos) para quitar as dívidas.

Liquidez Geral

O Índice de Liquidez Geral, assim como os outros índices é utilizado pela empresa para avaliar a capacidade que a empresa tem em honrar com seus compromissos perante os seus credores, e na verdade este é bem semelhante aos demais.

Na Liquidez Geral se faz necessário o uso do Ativo Circulante a Curto e a Longo Prazo, dividido por Passivo Circulante a Curto e Longo Prazo.

Para Silva (2007, p. 308), “O Índice de liquidez geral é também conhecido por *current and long term assets to liabilities* e mostra qual é o valor que a empresa possui em dinheiro, bens e direitos realizáveis a curto e a longo prazo, para fazer face as suas dívidas totais”.

A empresa Cafeteira Berger Ltda. EPP, tem o Índice de Liquidez Geral igual ao Liquidez Corrente, pois a empresa não possui realizáveis a longo prazo, então o cálculo deste índice é feito com o mesmo valor, ou seja, esta empresa consegue pagar também suas dívidas sem precisar se desfazer de nenhum dos seus bens, também conhecido como ativo imobilizado.

Liquidez Imediata

Como o próprio nome já diz, a liquidez imediata se trata de um índice que mede a capacidade da empresa em gerar capital que quite suas dívidas de forma imediata, ou seja, rápida.

Este indicador é aquele que realmente se caracteriza como de liquidez, porque ele trabalha com os elementos patrimoniais do ativo circulante que podem ser disponibilizados imediatamente, ou quase, assim denominados de disponibilidades (PADOVEZE; BENEDICTO, 2007).

Para se chegar ao resultado desse índice, foram utilizadas o valor das disponibilidades que era R\$ 240.861,68 (Duzentos e Quarenta Mil Oitocentos e Sessenta e Um Reais e Sessenta e Oito Centavos) dividido pelo Passivo Circulante que totalizava R\$ 29.543,26 (Vinte e Nove Mil Quinhentos e Quarenta e Três Reais e Vinte e Seis Centavos), que gerou um índice de 8,15, ou seja, caso haja algum gasto imediato a ser pago, a empresa poderá disponibilizar R\$ 8,15 (Oito Reais e Quinze Centavos) para cada R\$ 1,00 (Um Real) em dívida.

Indicadores de Estrutura de Capitais

Os Indicadores de Estrutura de Capitais é uma ferramenta que nem todas as empresas utilizam atualmente, porém é de grande utilidade para quem faz seu uso. Esse indicador é utilizado pela entidade para que a empresa possa verificar como está o endividamento da empresa, se a organização é ou não capaz de pagar suas contas sozinhas ou se necessita realizar algum empréstimo ou financiamento para conseguir pagar as suas contas.

Para Floriani (2013, p. 73), “os indicadores de estrutura de capital demonstram o grau de endividamento. Na análise de balanços, este é um dos itens mais relevantes, porque ele demonstra as grandes linhas de financiamento escolhidas pela empresa”.

Dentre os indicadores que auxiliam a empresa a analisar sua Estrutura de Capitais são o Endividamento, Composição de Endividamento, Imobilização do Patrimônio Líquido e também Imobilização de Recursos Não Correntes.

Endividamento

O endividamento de uma empresa é algo que interessa e muito aos auditores, pois em uma auditoria este ponto também é muito analisado, uma vez que pode haver recursos de outras entidades na empresa que são usados para quitar suas contas, e esse fato deve ser devidamente contabilizado, pois se trata de entrada de dinheiro na empresa, que pode não ser proveniente de venda de mercadoria.

Para Floriani (2013, p. 74) “os Índices de Endividamento são importantes, pois indicam a realização de dependência da empresa com relação ao capital de terceiros. Mostram grandes linhas de decisões financeiras em termos de obtenção e aplicação de recursos”.

Dessa forma, para saber o nível de endividamento da empresa é preciso dividir o Exigível Total (passivo circulante mais exigível a longo prazo) por Patrimônio Líquido mais o Exigível Total. É importante lembrar que a Cafeeira Berger Ltda. EPP não possui exigível a longo prazo.

Na auditoria realizada na empresa Cafeeira Berger Ltda. EPP, foi efetuada a verificação do Índice de Endividamento, em que o Exigível Total soma R\$ 29.543,26 (Vinte e Nove Mil Quinhentos e Quarenta e Três Reais e Vinte e Seis Centavos) e o Patrimônio Líquido é de R\$ 533.064,75 (Quinhentos e Trinta e Três Mil Sessenta e Quatro Reais e Setenta e Cinco Centavos). Então, dividindo 29.543,26 pela soma de Patrimônio Líquido mais o Exigível Total (533.064,75 + 29.543,26) que totaliza 562.608,01 resulta em um percentual de 5,20%, e como em endividamento quanto maior pior, este índice mostra que a empresa está quitando seus dividendos quase totalmente apenas com seus próprios recursos, sendo estes pagos com 94,8%.

Composição do Endividamento

A Composição do Endividamento é um índice utilizado para apontar as dívidas que a entidade tem para quitar em um curto prazo.

Marion (2010) afirma que é relevante observar que o endividamento a curto prazo é desfavorável, prejudicando a liquidez corrente da empresa (situação financeira).

A empresa Cafeeira Berger Ltda. EPP, não possui, um endividamento a longo prazo, e como a fórmula para encontrar esse dado se dá através da divisão do Passivo Circulante R\$ 29.543,26 (Vinte e Nove Mil Quinhentos e Quarenta e Três Reais e Vinte e Seis Centavos) pelo Exigível Total (passivo circulante mais exigível a longo prazo) que é o mesmo valor, mostra que na composição do endividamento da empresa, quita seus débitos em 100% com seus próprios recursos.

Imobilização do Patrimônio Líquido

O Índice de Imobilização do Patrimônio Líquido é utilizado com o intuito de mostrar o quanto a empresa está investindo de seu Patrimônio Líquido no Imobilizado da empresa.

Para Floriani (2013, p. 76), “a Imobilização do Patrimônio Líquido tem por finalidade demonstrar que percentuais do Patrimônio Líquido estão aplicados no Imobilizado”.

Sendo assim, é possível observar, que quanto maior o investimento da empresa no seu Imobilizado, menor será a sua disponibilidade em dinheiro para a empresa conseguir pagar seus dividendos.

Na auditoria realizada na empresa Cafeeira Berger Ltda. EPP, também foi verificada a sua imobilização do patrimônio líquido, e para isso foi dividido o valor do Imobilizado R\$ 302.791,53 (Trezentos e Dois Mil Setecentos e Noventa e Um Reais e Cinquenta e Três

Centavos) pelo Patrimônio Líquido, que é de R\$ 533.064,75 (Quinhentos e Trinta e Três Mil Sessenta e Quatro Reais e Setenta e Cinco Centavos), que gerou um percentual de 56,80% de recursos próprios que foram aplicados ao Imobilizado, o que não é uma margem muito boa, pois em caso de necessidade de dinheiro, a empresa terá que se desfazer de algum de seus ativos para gerar recursos.

Imobilização de Recursos Não Correntes

Este indicador é usado para deixar registrado para as empresas qual é o valor total dos recursos que estão presentes no imobilizado, no intangível e nos investimentos.

Matarazzo (2010 apud FLORIANI 2013, p. 79) afirma que, “mesmo que uma empresa não tenha necessidade de ativo circulante, deve sempre existir uma parcela destinada para o giro da empresa”.

Para se calcular este índice, é preciso somar Imobilizado + Investimentos + Intangível e dividir por Patrimônio Líquido + Exigível a Longo Prazo, e como a empresa Cafeeira Berger Ltda. EPP não possui investimentos e nem Intangíveis, e também não há Exigível a Longo Prazo, o cálculo para este índice fica igual ao usado para encontrar a Imobilização do Patrimônio Líquido, totalizando um percentual de 56,80%.

Rentabilidade

A Rentabilidade é um indicador usado para mostrar qual rentabilidade a empresa obteve através dos capitais que foram investidos pelos seus proprietários, ou seja, mostra quanto a empresa está sendo rentável a partir do investimento inicial que foi aplicado.

Retorno Sobre Investimentos

Como o próprio nome já diz, esse índice tem a função de analisar em quanto tempo a empresa será capaz de recuperar seu capital investido, e também qual será essa taxa de lucratividade.

Segundo Marion (2010 apud FLORIANI 2013, p. 84) “[...] uma medida da capacidade de a empresa gerar lucro líquido e assim poder capitalizar-se”.

Para apurar a taxa de retorno sobre investimentos, aplica-se a seguinte fórmula:

$$\text{RENTABILIDADE DO ATIVO} = \text{Lucro Líquido} / \text{Ativo Total Médio}$$

Neste caso, usando os saldos da empresa Cafeeira Berger Ltda. EPP, o Lucro Líquido é equivalente a R\$ 33.064,75 (Trinta e Três Mil Sessenta e Quatro Reais e Setenta e Cinco Centavos dividido por R\$ 43.302,75 (Quarenta e Três Mil Trezentos e Dois Reais e Setenta e Cinco Centavos), o que gera uma taxa de 76,35% o que significa que para cada R\$ 1,00 (Um Real) aplicado se consegue recuperar R\$ 0,76 (Setenta e Seis Centavos).

Segundo Floriani (2013, p. 85), “para saber quantos anos vai demorar para que a empresa obtenha o valor do capital investido, realiza-se o seguinte cálculo: 100% dividido pelo percentual de ganho apurado”. Neste caso, 100% por 76,35% resultam em 1,30, ou seja, em um ano e três meses que a empresa continuar a ganhar esse valor conseguirá recuperar seus investimentos.

Retorno sobre o Patrimônio Líquido

O índice de Retorno sobre o Patrimônio Líquido é usado para mostrar se o lucro que a empresa gerou é o suficiente para pagar os sócios e seus investimentos, e com isso provar se é ou não rentável investir nessa empresa.

Floriani (2013, p. 86) mostra que para se “alcançar o resultado desse índice é preciso dividir o Lucro Líquido por Patrimônio Líquido Médio”.

Neste contexto, a empresa Cafeeira Berger Ltda. EPP, tem o Lucro Líquido no valor de R\$ 33.064,75 (Trinta e Três Mil Sessenta e Quatro Reais e Setenta e Cinco Centavos) por Patrimônio Líquido Médio de R\$ 88.844,13 (Oitenta e Oito Mil Oitocentos e Quarenta e Quatro Reais e Treze Centavos), o que gera um índice de 37%.

E para saber em quanto tempo os empresários terão seu retorno sobre o capital investido, se realiza o mesmo cálculo que para o Retorno sobre Investimentos.

Então, 100% por 37% é igual a 2,70. Sendo assim, caso a empresa continue rendendo o mesmo valor pelos próximos dois anos e sete meses, seus investidores, conseguirão obter seu valor investido.

Lucratividade

Os índices que são usados para medir a Lucratividade de uma empresa são usados para saber se ela está ou não tendo lucro com suas operações, sendo resultado da comercialização de bens e serviços.

Para analisar a lucratividade de uma empresa, são utilizados os índices de Lucratividade Bruta, Lucratividade Operacional e Lucratividade Líquida do Exercício.

Lucratividade Bruta

Conhecer qual a Lucratividade Bruta de uma empresa é muito importante para que a empresa conheça sua capacidade de rentabilidade. E para se chegar a esse resultado, o cálculo é feito com dados retirados diretamente da Demonstração de Resultado de Exercício.

Para Floriani (2013, p. 94) se calcula a Lucratividade Bruta desta forma:

$$LB = \frac{LOB}{ROL} \times 100$$

Sendo LOB = Lucro Operacional Bruto

ROL = Receita Operacional Bruta

E quando se multiplica o resultado por 100, encontra-se qual a real porcentagem da Lucratividade Bruta.

Sendo assim, utilizando os dados da empresa Cafeeira Berger Ltda. EPP, no qual o LOB é igual a R\$ 72.075,75 (Setenta e Dois Mil Setenta e Cinco Reais e Setenta e Cinco Centavos), dividido por ROL R\$ 284.325,75 (Duzentos e Oitenta e Quatro Mil Trezentos e Vinte e Cinco Reais e Setenta e Cinco Centavos) multiplicados por 100, geram uma porcentagem de 25,40%, o que é uma quantia considerável, uma vez que para cada R\$ 100,00 (Cem Reais) de receita obtida, a entidade tem R\$ 25,40 (Vinte e Cinco Reais e Quarenta Centavos) de Lucro.

Lucratividade Operacional

Para encontrar em uma empresa o seu índice de Lucratividade Operacional, é preciso ter conhecimento do seu Lucro Operacional Líquido e de sua Receita Operacional Líquida.

Deverão ser consideradas as despesas financeiras líquidas, ou seja, serão deduzidas as receitas de natureza financeira nos termos do Art. 187, da Lei nº 6.404/76 (BRASIL, 1976).

Sendo assim, na Cafeteira Berger Ltda. EPP, a Lucratividade Operacional se dá pela divisão de Lucro Operacional Líquido de R\$ 81.400,00 (Oitenta e Um Mil e Quatrocentos Reais) por Receita Operacional Líquida de R\$ 284.325,75 (Duzentos e Oitenta e Quatro Mil Trezentos e Vinte e Cinco Reais e Setenta e Cinco Centavos) multiplicado por 100 (Cem) para poder encontrar sua margem de lucro gera uma percentagem de 28,63%.

Lucratividade Líquida do Exercício

Este índice é muito importante, pois é com ele que se tem o resultado da lucratividade líquida que a empresa teve em um determinado período.

Para Zdanowicz (1998, p. 94 apud Floriani 2013, p. 96), a fórmula para este cálculo é:

$$LLE = \frac{LAI - PIR}{ROL} \times 100$$

Sendo LAI = Lucro Antes dos Impostos;

PIR = Provisão para Imposto de Renda;

ROL = Receita Operacional Líquida.

Neste sentido, o cálculo deste índice se dá pela divisão de LAI – PIR, que dá um total de R\$ 33.064,75 (Trinta e Três Mil Sessenta e Quatro Reais e Setenta e Cinco Centavos) por ROL de R\$ 284.325,75 (Duzentos e Oitenta e Quatro Mil Trezentos e Vinte e Cinco Reais e Setenta e Cinco Centavos) multiplicado por 100 (Cem), que gera uma percentagem de lucratividade de 11,63%.

Relatório das divergências encontradas na contabilidade

A auditoria em uma empresa é realizada com a intenção de verificar se as informações que estão descritas nas demonstrações contábeis são verídicas com o que a empresa realmente apresenta. Na empresa Cafeteira Berger Ltda. EPP, a realização da auditoria não foi por motivos diferentes.

Durante a auditoria realizada, foram encontradas algumas divergências entre os dados informados na contabilidade com o que o físico apresentava. Para relatar essas informações em contradições, é que existe o Relatório das Divergências, que é um dos papéis de trabalho do auditor.

Para Almeida (2010, p. 67);

Os principais objetivos dos papéis de trabalho da auditoria são os seguintes:

Atender às normas de auditoria geralmente aceitas;

Acumular as provas necessárias para suportar o parecer do auditor;

Auxiliar o auditor durante a execução de seu trabalho;

Facilitar a revisão por parte do auditor responsável para que ele se assegure de que o serviço foi efetuado de forma correta [...].

Portanto, esses relatos também não foram preenchidos de qualquer maneira, houve um árduo trabalho de análises e registros de tudo o que foi analisado. Para registrar essas análises, o auditor deve utilizar os chamados Papéis de Trabalho, que são usados para registrar os dados auditados, que comprovam a auditoria feita e que seus fatos são verídicos.

Na empresa Cafeeira Berger Ltda. EPP, a auditoria foi realizada no período entre os dias 1º de fevereiro de 2015 a 31 de março de 2015, revendo os lançamentos contábeis, os documentos entregues pela empresa, o que possibilitou a conferência de todos os setores da empresa.

Iniciando pela folha de pagamento da empresa, em seus registros contábeis o saldo do salário pago de competência 02/2015 e 03/2015 foram inicialmente apresentados com o total de cada mês de R\$ 8.877,00 (Oito Mil Oitocentos e Setenta e Sete Reais), resultando em 17.754,00 (Dezessete Mil Setecentos e Cinquenta e Quatro Reais), porém, durante a realização da auditoria, foi verificado que o saldo real era de R\$ 6.851,65 (Seis Mil Oitocentos e Cinquenta e Um Reais e Sessenta e Cinco Centavos), somando 13.703,30 (Treze Mil Setecentos e Três Reais e Trinta Centavos), possivelmente houve algum equívoco no momento de lançamento ou algum erro na hora de calcular o total pago.

Todavia, ainda na folha de pagamento, o holerite do funcionário Werverton Antonio Freitas que tinha por salário de Registro o Valor de R\$ 1.950,00 (Hum Mil Novecentos e Cinquenta Reais) mais 30% de Periculosidade que é direito do trabalhador conforme afirma o *site* Guia Trabalhista (s.d., s.p.) “O adicional de periculosidade é um valor devido ao empregado exposto a atividades perigosas, na forma da regulamentação aprovada pelo Ministério do Trabalho e Emprego”, que resulta em R\$ 585,00 (Quinhentos e Oitenta e Cinco Reais), subtraído o valor de 8% destinado ao INSS no total de R\$ 202,80 (Duzentos e Dois Reais e Oitenta Centavos).

Conforme está descrito no *site* Guia Trabalhista (2015, p. 1), na tabela vigente para o salário contribuição 2015;

Tabela 1. Alíquota INSS

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO	ALÍQUOTA INSS
Até 1.399,12	8%
De 1.399,13 até 2.331,88	9%
De 2.331,89 até 4.663,75	11%

Fonte: Disponível em: <http://www.guiatrabalhista.com.br/guia/tabela_inss_empregados.htm>. Acesso em: 20 jun. 2017.

Ao analisar esta tabela e verificar o valor do salário deste funcionário, fica evidenciada a alíquota a ser usada para o desconto devido do INSS, que é de 9%, o que resulta em um desconto no valor de R\$ 228,15 (Duzentos e Vinte e Oito Reais e Quinze Centavos), então, o saldo de salário líquido que deveria ser de R\$ 2.332,20 (Dois Mil Trezentos e Trinta e Dois Reais e Vinte Centavos), passa a ser o de R\$ 2.306,85 (Dois Mil Trezentos e Seis Reais e Oitenta e Cinco Centavos).

No entanto, este equívoco ocorreu apenas no holerite do funcionário citado, pois ao analisar o mapa da folha de pagamento, os demais valores estavam corretos. Sendo assim, a Guia de FGTS e INSS de competência 02/2015, estavam com o saldo correto.

Há apenas uma ressalva ainda quanto ao INSS, pois nos lançamentos contábeis, provavelmente por erro de digitação o valor lançado estava R\$ 4.117,79 (Quatro Mil Cento e Dezessete Reais e Setenta e Nove Centavos), quando na verdade seu valor é de R\$ 4.117,29 (Quatro Mil Cento e Dezessete Reais e Vinte e Nove Centavos).

Outra observação a ser feita ainda dentro dos encargos sociais, reporta-se ao INSS e FGTS sobre as férias, que também é um direito do trabalhador, conforme registrado no *site* Guia Trabalhista (s.d., s.p.):

INSS: Sobre a remuneração do gozo de férias e do respectivo adicional constitucional (1/3) incide o INSS conforme a faixa em que se enquadre - 7,65; 8,65; 9 ou 11%.

A composição do salário-de-contribuição para se determinar a alíquota a ser aplicada inclui a remuneração do gozo das férias, do adicional de 1/3 constitucional e do salário do mês.

Nota: Sobre o abono pecuniário e seu respectivo adicional constitucional (1/3) não incide INSS.

FGTS: Haverá incidência normal do FGTS sobre a remuneração do gozo das férias e do seu respectivo adicional constitucional.

A base de incidência do FGTS é composta da remuneração do gozo das férias, do adicional de 1/3 constitucional e do salário do mês.

Nota: Sobre o abono pecuniário e seu respectivo adicional constitucional (1/3) não incide FGTS.

Sendo assim, no Balanço Patrimonial está provisionado para o INSS Férias o saldo de R\$ 550,60 (Quinhentos e Cinquenta Reais e Sessenta Centavos) e o FGTS tem o valor de R\$ 232,54 (Duzentos e Trinta e Dois Reais e Cinquenta e Quatro Centavos), porém, depois de realizada a auditoria nestes campos, foi evidenciado que o valor para essas contas resultava em valores diferentes, então utilizando o saldo provisionado para as férias deste período que é de R\$ 1.661,12 (Hum Mil Seiscentos e Sessenta e Um Reais e Doze Centavos), e utilizando sobre esse valor as alíquotas de 8% (INSS Empregado) e 28,5% (20% INSS Patronal, 5,8% Terceiros e 3% Riscos de Acidente de Trabalho) o real saldo a ser pago de INSS sobre as férias do período analisado é de 611,94 (Seiscentos e Onze Reais e Noventa e Quatro Centavos).

Quanto ao FGTS provisionado para Férias, utilizando ainda o mesmo saldo a ser pago, e multiplicando pela alíquota devida de 8%, o verdadeiro saldo a ser pago para este encargo é de 132,88 (Cento e Trinta e Dois Reais e Oitenta e Oito Centavos).

Há ainda o INSS e FGTS sobre o 13º salário, calculado sobre esse período auditado, pois no Balanço Patrimonial em que a empresa Cafeeira Berger Ltda. EPP apresentou não havia sido lançado essas duas contas, e durante a auditoria e reclassificação tanto do Balanço como das outras demonstrações, essas duas contas foram incluídas.

O cálculo para ambas não é diferente do realizado para a provisão dos encargos das férias exceto pelo saldo provisionado para ser pago de 13º que equivale a R\$ 1.245,84 (Hum Mil Duzentos e Quarenta e Cinco Reais e Oitenta e Quatro Centavos). Então, para o Cálculo do INSS, usando as alíquotas de 8% (INSS Empregado) e 28,5% (20% INSS Patronal, 5,8% Terceiros e 3% Riscos de Acidente de Trabalho), o real saldo a ser pago de INSS sobre 13º é de R\$ 458,96 (Quatrocentos e Cinquenta e Oito Reais e Noventa e Seis Centavos), e de FGTS provisionado para 13º, utilizando ainda o mesmo saldo a ser pago, e multiplicando pela alíquota devida de 8%, o valor total é igual a R\$ 99,66 (Noventa e Nove Reais e Sessenta e Seis Centavos).

Passando para auditoria na parte de escrita fiscal da empresa, há algumas divergências a serem corrigidas. Em algumas notas de entrada de mercadora para revenda, os lançamentos dos valores foram feitos considerando um desconto que se dá a partir do FUNRURAL.

Conforme a Lei nº 7.604 (BRASIL, 1987, s.p.):

§ 1º Ao Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural - FUNRURAL -, diretamente subordinado ao Ministro do Trabalho e Previdência Social e ao qual é atribuída personalidade jurídica de natureza autárquica, caberá a execução do Programa de Assistência ao Trabalhador Rural, na forma do que dispuser o Regulamento desta Lei Complementar.

§ 2º O FUNRURAL gozará em toda a sua plenitude, inclusive no que se referem a seus bens, serviços e ações, das regalias, privilégios e imunidades da União e terá por foro o da sua sede, na Capital da República, ou o da Capital do Estado para os atos do âmbito deste.

Art. 2º O Programa de Assistência ao Trabalhador Rural consistirá na prestação dos seguintes benefícios:

- I - Aposentadoria por velhice;
- II - Aposentadoria por invalidez;
- III - pensão;
- IV - Auxílio-Funeral;
- V - Serviço de saúde;
- VI - Serviço de social.

Sendo assim, na nota fiscal tem que ficar registrado o valor que se compete ao Funrural, portanto, o equívoco pode ter sido o de desconsiderar o valor e lançar o total, sendo o valor dos produtos subtraídos do valor do FUNRURAL, também por algum descuido no momento do lançamento.

Contudo, na reclassificação dos lançamentos contábeis foram feitas as correções necessárias. Na nota fiscal nº 001, emitida em 02/02/2015 por Lorival O. dos Santos, o valor lançado como o de compra foi de R\$ 16.120,50 (Dezesseis Mil Cento e Vinte Reais e Cinquenta Centavos) porém, o correto é de R\$ 16.500,00 (Dezesseis Mil e Quinhentos Reais), pois foi subtraído o valor de 2.3% de FUNRURAL.

A nota fiscal nº 002, emitida em 03/02/2015 por Pedro A. Nepomoceno, o valor lançado foi o de R\$ 16.120,50 (Dezesseis Mil Cento e Vinte Reais e Cinquenta Centavos), porém, o correto é de R\$ 16.500,00 (Dezesseis Mil e Quinhentos Reais), tendo sido descontado também a alíquota do FUNRURAL.

A nota fiscal nº 003, emitida em 03/02/2015 por Darci P. da Silva, foi lançada com o valor de R\$ 4.885,00 (Quatro Mil Oitocentos e Oitenta e Cinco Reais), sendo que deveria ser de R\$ 5.000,00 (Cinco Mil Reais). Para a nota fiscal nº 004, emitida em 05/02/2015 por Ana Paula dos Santos, o lançamento foi registrado como R\$ 4.924,08 (Quatro Mil Novecentos e Vinte e Quatro Reais e Oito Centavos), porém o valor correto para a nota fiscal é de R\$ 5.040,00 (Cinco Mil e Quarenta Reais), pois também foi desconsiderado o valor de R\$ 115,92 referente ao FUNRURAL.

Na nota fiscal nº 005, emitida por Valmiro Berger em 05/02/2015, o valor correto era o de R\$ 10.000,00 (Dez Mil Reais), porém foi lançado o de R\$ 9.770,00 (Nove Mil Setecentos e Setenta Reais). Na nota fiscal nº 006, emitida em 05/02/2015 por Izabel Dias Subrinho, o valor certo da era de R\$ 5.005,00 (Cinco Mil e Cinco Reais), mas foi lançado na contabilidade o valor de R\$ 4.889,88 (Quatro Mil Oitocentos e Oitenta e Nove Reais e Oitenta e Oito Centavos).

Foi lançado na nota fiscal nº 007, emitida por Ilmar Berger em 06/02/2015, o valor de R\$ 5.129,25 (Cinco Mil Cento e Vinte e Nove Reais e Vinte e Cinco Centavos), porém o certo é R\$ 5.250,00 (Cinco Mil Duzentos e Cinquenta Reais). E na nota fiscal nº 008, emitida em 06/02/2015 por Paulo Sergio Berger, foi lançado o valor de R\$ 42.988,00, porém o valor correto da nota fiscal é o de R\$ 44.000,00 (Quarenta e Quatro Mil Reais), porque foi desconsiderado o valor do FUNRURAL de R\$ 1.012,00 (Hum Mil e Doze Reais). Após as correções, foi visto

que o valor anteriormente registrado como o total de compras realizadas era o de R\$ 223.146,79 (Duzentos e Vinte e Mil Cento e Quarenta e Seis Reais e Setenta e Nove Centavos), porém após as correções foi visto que o correto é o de R\$ 228.400,00 (Duzentos e Vinte e Oito Mil e Quatrocentos Reais).

Há ainda a auditoria realizada nos impostos, porém só foi encontrada divergência para os encargos do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e para Contribuição Social.

A Lei 9.430/1996, (BRASIL, 1996, s.p.) artigo 60, descreve que:

São contribuintes do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ):

I – as pessoas jurídicas;

II – as empresas individuais.

As disposições tributárias do IR aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não.

As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência do imposto aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo.

As empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, são contribuintes nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas (Constituição Federal, artigo 173 § 1º).

Sendo assim, no IRPJ tanto para venda de mercadoria como para prestação de serviço, havia sido registrado na contabilidade um valor a recolher de R\$ 5.566,08 (Cinco Mil Quinhentos e Sessenta e Seis Reais e Oito Centavos), mas após a auditoria realizada dentro da empresa foram verificadas algumas diferenças para este cálculo, isso porque, foi encontrada diferença no valor total das vendas para o mês de Fevereiro de 2015, que havia sido fechado com o total de R\$ 129.000,00 (Cento e Vinte e Nove Mil Reais) e foi reclassificado para o valor real que era de R\$ 113.000,00 (Cento e Treze Mil Reais), o que com certeza deve ter ocorrido foi um erro no momento dos cálculos da apuração, pois as notas se encontravam lançadas como valor correto com as originais.

Sobre o valor de venda de Fevereiro e Março que somam R\$ 263.840,00 (Duzentos e Sessenta e Três Mil e Oitocentos e Quarenta Reais) é aplicado a alíquota de Base de Cálculo de 8% que gera uma base de cálculo de 21.107,20 (Vinte e Um Mil Cento e Sete Reais e Vinte Centavos) e para o total de serviços para o mesmo período o valor de R\$ 46.000,00 (Quarenta e Seis Mil Reais) é aplicada uma Alíquota para base de cálculo de 32% geral uma Base de Cálculo de R\$ 14.720,00 (Quatorze Mil e Setecentos e Vinte Reais), que somada ao total das vendas sendo utilizada a alíquota do IRPJ de 15% sobre o valor da base de cálculo encontrada de R\$ 35.827,20 (Trinta e Cinco Mil Oitocentos e Vinte e Sete Reais e Vinte Centavos), geram um IRPJ a Recolher de R\$ 5.374,08 (Cinco Mil Trezentos e Setenta e Quatro Reais e Oito Centavos).

Neste sentido, tem também a Contribuição Social, conforme explica a Lei nº 8.981 (BRASIL, 1995, s.p.), artigo 57:

Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor. Desta forma, além do IRPJ, a pessoa jurídica optante pelo Lucro Real, Presumido ou Arbitrado deverá recolher a Contribuição Social sobre o Lucro Presumido (CSLL), também pela forma escolhida. Não é possível, por exemplo, a empresa optar por recolher o IRPJ pelo Lucro Real e a CSLL pelo Lucro Presumido. Escolhida a opção, deverá proceder à tributação, tanto do IRPJ quanto da CSLL, pela forma escolhida.

Não diferente do apurado no IRPJ, porque ambos possuem cobrança sobre as vendas e os serviços, o total apurado para o Período referente a vendas é de R\$ 263.840,00 (Duzentos e Sessenta e Três Mil e Oitocentos e Quarenta Reais) aplicado à alíquota de 12%, que gera a base de cálculo de R\$ 31.660,80 (Trinta e Um Mil Seiscentos e Sessenta Reais e Oitenta Centavos), e para os serviços prestados um total de R\$ 46.000,00 (Quarenta e Seis Mil Reais) aplicado à alíquota de 32% gerando uma base de cálculo de R\$ 14.720,00 (Quatorze Mil Setecentos e Vinte Reais) que somada a base de cálculo das vendas gera um valor de R\$ 46.380,80 (Quarenta e Seis Mil Trezentos e Oitenta Reais e Oitenta Centavos), que multiplicada pela alíquota da CSLL de 9% resulta em um total de R\$ 4.174,27 (Quatro Mil Cento e Setenta e Quatro Reais e Vinte e Sete Centavos). Como já citado, as notas de vendas estavam lançadas de maneira correta, para haver esse equívoco, o motivo principal deve ter sido um descuido no momento do cálculo, mas que foi devidamente reclassificado no Balanço e nas demais demonstrações contábeis da empresa.

Houve ainda um pequeno detalhe que foi configurado nos lançamentos da empresa na parte que compete a impostos, referente à data dos pagamentos dos impostos PIS (Programas de Integração Social) e COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) pois estavam lançados na data de 20/03/2015, porém o seu pagamento foi realizado no dia 25/03/2015, o equívoco aqui deve ter ocorrido devido a algum descuido no momento em que foi efetuado os lançamentos.

Relatório do(s) auditore(s) independente(s)

Examinaram-se as demonstrações contábeis da empresa Cafeeira Berger Ltda. EPP, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de Março de 2015 e a respectiva demonstração do resultado do exercício.

Responsabilidade da administração da Companhia sobre as demonstrações contábeis

Cabe à administração da empresa elaborar as demonstrações contábeis obrigatórias, evidenciando a real situação econômico-financeira da entidade, devendo estar em conformidade com os princípios e práticas contábeis adotadas pela Legislação brasileira.

Responsabilidade dos auditores independentes

Expressar opinião sobre as demonstrações contábeis com base na auditoria realizada, estando de acordo com as normas brasileiras de auditoria é a responsabilidade da Cunha E Freire Auditoria Ltda., empresa responsável pela auditoria da auditada. O objetivo desta auditoria é confirmar que as demonstrações contábeis preparadas pela administração representam de forma adequada e relevante a situação da empresa. A opinião do auditor deverá estar embasada nos procedimentos de auditoria utilizados para obter a evidência dos valores apresentados nas demonstrações contábeis. Esta auditoria é realizada de acordo com práticas e procedimentos contábeis brasileiros.

Base para opinião com ressalva

Conforme os dados apresentados anteriormente neste artigo, o objeto de ressalva deste relatório se refere ao cálculo de INSS a ser pago pela empresa para a Competência de Fevereiro de 2015, o valor pago nas notas fiscais de compra, o valor referente ao pagamento de salário do mês de Fevereiro de 2015, foi reclassificado também o valor de faturamento sobre as mercadorias vendidas em Fevereiro de 2015 e, conseqüentemente, o valor apurado para IRPJ (Imposto

de Renda Pessoa Jurídica) e para CSLL (Contribuição Social). Também foi ajustado o valor para Provisão INSS (Instituto Nacional Seguro Social) para os 13º e Férias e relançados em datas corretas o pagamento dos impostos PIS (Programa de Integração Social) e COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e a reclassificação no Ativo Imobilizado concernente aos dados apresentados.

Opinião com ressalva

A não ser pelo resultado descrito no parágrafo anterior, as demonstrações contábeis da Empresa Cafeeira Berger Ltda. EPP em 31 de Março de 2015, representa a posição patrimonial e financeira da empresa de forma adequada em todos os enfoques relevantes, conforme as normas de práticas contábeis adotadas no Brasil.

Considerações finais

Durante a realização da auditoria na empresa Cafeeira Berger Ltda. EPP, foi possível verificar e reconhecer que as demonstrações contábeis são ferramentas de grande importância para o conhecimento da situação financeira da entidade, o que auxilia aos proprietários em suas tomadas de decisões.

Continuando, foi possível entender que realizar uma auditoria não é uma tarefa simples, e não pode ser realizada sem responsabilidade e conhecimento sobre o assunto, é preciso ter muito conhecimento sobre o que se analisa, e saber de qual maneira os resultados devem ser empregados nos relatórios para adiante mostrá-los aos interessados, e, para isso, o auditor faz uso de seus papéis de trabalho que o auxiliam no momento de conferência dos resultados.

Durante a auditoria realizada, foram analisadas todas as demonstrações contábeis que a empresa apresenta, e correções foram feitas conforme a necessidade encontrada. Lembrando que as demonstrações contábeis servem para relatar como estão os saldos da empresa de forma financeira, para que os interessados saibam como se encontra sua empresa e se o que está no papel é realmente verídico com o que realmente acontece.

Ainda, durante a auditoria, foram utilizados os Índices Indicadores Econômico-Financeiros, que são utilizados com o intuito de avaliar as condições que a empresa se encontra quanto a sua lucratividade e quanto a sua capacidade de quitar suas dívidas, e foi a partir desses indicadores que ficou registrado que a empresa se encontra em boas condições financeiras, pois todos os saldos encontrados comprovam que a empresa está apta a saldar todas as suas contas de maneira confortável para a entidade.

Sendo assim, auditar uma empresa não é uma tarefa a ser feita de qualquer modo, pois serve para auxiliar os gestores a entender sua empresa, e durante a auditoria feita na empresa acima citada, não foram constatados nenhum tipo de fraude, apenas alguns equívocos causados devido a erros no momento de lançar as despesas, ou até mesmo por falta de algum conhecimento específico por quem os fez, mas nada relevante, o que é de muita valia aos proprietários, pois agora têm em suas mãos resultados verídicos que vão auxiliá-los em suas tomadas de decisões dentro da empresa, uma vez que os valores se encontram auditados e corrigidos, e o saldo de sua empresa agora está o mais real possível.

Enfim, auditar uma empresa não é uma tarefa a ser feita por qualquer um, exige um profissional de muito conhecimento e responsabilidade, pois seus trabalhos serão usados pela empresa e seus gestores, para melhor gestão e controle de sua empresa. O auditor deve descrever sua opinião sobre a situação da empresa e deixar evidenciados os resultados encontrados, fornecendo uma maior confiabilidade em seu trabalho realizado.

Referências

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BRASIL. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Elaboração e Divulgação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm>. Acesso em: 29 out. 2015.

_____. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em: 20 jun. 2017.

_____. **Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995**. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm>. Acesso em: 20 jun. 2017.

_____. **Lei nº 7.604, de 26 de maio de 1987**. Dispõe sobre a atualização de benefícios da Previdência Social, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1980-1988/L7604.htm>. Acesso em: 20 jun. 2017.

_____. **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: 26 out. 2015.

_____. **Lei complementar nº 11, de 25 de maio de 1971**. Institui o Programa de Assistência ao Trabalhador Rural, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp11.htm>. Acesso em: 29 out. 2015.

CREAPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil**: teoria e prática. 7. ed. São Paulo. Sarai-va. 2011.

FLORIANI, Arlete Regina. **Análise das demonstrações contábeis**. Contabilidade Analítica / Financeira. Indaial: Uniasselvi. 2013

Guia Trabalhista. **Qual é a diferença entre salário e remuneração?** [s.d.]. Disponível em: <<http://www.guiatrabalhista.com.br/tematicas/diferenca-salario-remuneracao.htm>>. Acesso em: 30 out. 2015.

Guia Trabalhista. **Adicional de periculosidade**. [s.d.]. Disponível em: <<http://www.guiatrabalhista.com.br/guia/periculosidade.htm>>. Acesso em: 29 out. 2015.

Guia Trabalhista. **Tabela de contribuição dos segurados empregado, empregado doméstico e trabalhador avulso**. [s.d.]. Disponível em: <http://www.guiatrabalhista.com.br/guia/tabela_inss_empregados.htm>. Acesso em: 1º nov. 2015.

Guia Trabalhista. Incidências sobre férias – procedimentos. [s.d.]. Disponível em: <http://www.guiatrabalhista.com.br/noticias/incidencia_ferias.htm>. Acesso em: 1º nov. 2015.

Guia Trabalhista. **13º salário – incidência de encargos sociais.** [s.d.]. Disponível em: <<http://www.guiatrabalhista.com.br/tematicas/13salarioirfinssfgts.htm>>. Acesso em: 2 nov. 2015.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Análise de balanços.** São Paulo: Atlas, 1998.

MARION, José Carlos. **Análise das demonstrações contábeis:** contabilidade empresarial. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARION, José Carlos. **Análise das demonstrações contábeis:** contabilidade empresarial. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luis; BENEDICTO, Gideon Carvalho de. **Análise das demonstrações financeiras.** 2. ed. São Paulo: Thomson Learning, 2007.

Portal Tributário. **Imposto de Renda – Pessoa Jurídica.** [s.d.]. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos/irpj.html>>. Acesso em: 28 out. 2015.

Portal Tributário. **Contribuição Social – CSLL.** [s.d.]. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos/csl.html>>. Acesso em: 29 out. 2015.

Portal de Contabilidade. **O Livro Diário.** [s.d.]. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/obrigacoes/livrodiario.htm>>. Acesso em: 29 out. 2015.

Portal de Contabilidade. **O Livro Razão.** [s.d.]. Disponível em <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/obrigacoes/livrorazao.htm>> Acesso em: 29 out. 2015.

SILVA, José Pereira da. **Análise financeira das empresas.** 8. ed. São Paulo Atlas, 2007.

Artigo recebido em 30/05/17. Aceito em 10/07/17.

PERFIL DA GESTÃO DAS EMPRESAS DO RAMO DE ESTAMPARIA EM BLUMENAU: ambiente de controle interno

Profile management stamping of industry companies in Blumenau: internal control environment

Fabiola Heinzen
Jorge da Silva Krening¹

Resumo: Os tempos modernos trouxeram algumas facilidades para as empresas, principalmente relacionadas aos aspectos burocráticos. Se atualmente é considerado fácil abrir uma empresa, por outro lado, outros desafios são lançados aos micro e pequenos empresários, principalmente quando o assunto é estrutura ou modelo de gestão. Conforme a estrutura conceitual COSO, um ambiente interno fortalecido é condição indispensável para que a empresa atinja os seus objetivos. Desta forma, buscou-se identificar, neste artigo, como se dá a percepção dos gestores de pequenas e médias empresas do segmento de estamparia, localizadas na cidade de Blumenau, SC, com relação as suas prioridades e objetivos, observando o que diz respeito às diretrizes do controle interno, com destaque para a integridade e os valores éticos, compromisso com a competência, estrutura organizacional e padrões de recursos humanos, subcategorias do componente “Ambiente Interno” do COSO. A metodologia do artigo deu-se com as características da pesquisa aplicada, quantitativa, descritiva e, com relação aos procedimentos técnicos, foi de levantamento, a obtenção dos dados foi feita no período de março/2016, através de questionário, respondido pelo empresário responsável pela empresa, com as empresas do ramo de estamparia em Blumenau, SC. Após análise, observou-se que as adesões às diretivas pesquisadas se mostraram, grande parte, não aderentes ou efetivas, conforme pontuação estimada e definida para a pesquisa.

Palavras-chave: Pequenas empresas. Gestão de empresas. Controle interno.

Abstract: Modern times have made things easier for companies, mainly related to the bureaucratic aspects. If nowadays it is considered easy to open a business, on the other hand, micro and small business are facing different challenges, especially when it comes to structure or management model. According to conceptual framework COSO, a strengthened internal environment is essential for the company to reach its goals. In this way, this article intend to identify the perception of managers of small and medium companies, in the stamping segment, located in the city of Blumenau, SC, about their priorities and objectives, considering the internal control guidelines, with emphasis on integrity and ethical values, commitment to competence, organizational structure and human resources standards, components of 'Internal Environment' COSO. The methodology of the article was based on the characteristics of applied, quantitative, descriptive research, and with regard to technical procedures, the data collection was done by March, 2016 through a questionnaire, answered by the manager in charge for the company, with stamping branch companies in Blumenau, SC. After analysis, it was observed that the accessions surveyed the policies have proven largely noncompliant or effective, as estimated score and set for the search.

Keywords: Small business. Internal control. Management.

Introdução

Os gestores de pequenas e médias empresas são, na sua maioria, pessoas com muito conhecimento técnico do produto ou serviço e, em muitos casos, carecem de conhecimento na gestão do negócio, gestão essa que engloba o planejamento e o futuro da empresa.

¹ Centro Universitário Leonardo Da Vinci – UNIASSELVI – Rodovia BR 470 - Km 71 - nº 1.040 – Bairro Benedito – Caixa Postal 191 – 89130-000 – Indaial/SC Fone (47) 3281-9000 – Fax (47) 3281-9090 – Site: www.uniasselvi.com.br

Com a necessidade de planejar, é presente a necessidade de estabelecer controles com a finalidade de acompanhamento da operação, para gerir, corrigir e atingir as metas definidas. Para Kruger e Knuth (2011, p. 42), as tomadas de decisões inadequadas são, em grande parte, as responsáveis pelo fracasso ou insucesso do negócio.

Conforme COSO² (2007, p. 3), todas as organizações enfrentam incertezas, e o desafio de seus administradores é determinar até que ponto vale a pena aceitá-las, assim como definir de qual maneira essas incertezas podem interferir no esforço para gerar valor às partes interessadas.

Pretende-se, com esse artigo, observar o grau de controle no segmento têxtil, restrito às atividades de estamparia, em Blumenau/SC. Para tanto, foi realizada uma pesquisa quantitativa com as empresas durante o período do mês de março/2016. Teve como população base os dados fornecidos pelo Empresômetro³ (2016), reunidos em uma lista de 176 empresas deste ramo, em fevereiro de 2016, com os seus principais dados cadastrais, quais sejam, CNPJ⁴, endereço e a atividade principal.

A metodologia do artigo constituiu-se de pesquisa aplicada, quantitativa e descritiva, cujo procedimento técnico foi o de levantamento de dados, obtidos por meio da aplicação de um questionário ao empresário responsável de cada empresa, no período de março de 2016.

A pesquisa iniciou-se no *site* da Receita Federal (2016), com a emissão do cartão do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), consultado através do nº do CNPJ. Os dados de CNPJ foram fornecidos pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), responsável pelo Empresômetro (2016), no qual constam dados cadastrais das empresas, como o número telefônico e o meio para contato.

O questionário possui 13 perguntas com respostas de múltipla-escolha e foi elaborado com base no tópico de Ambiente Interno, do relatório do COSO (2007, p. 30), que aborda Integridade e Valores Éticos, Compromisso com a Competência, Estrutura Organizacional e Padrões de Recursos Humanos.

As conclusões necessárias para este artigo fundamentaram-se no grau de aderência apresentados por cada empresa, o qual foi aferido por meio da resposta a cada pergunta, para as quais atribui-se uma pontuação de 0 a 10. Em função dessas pontuações, o nível de aderência não efetiva está no intervalo de 0 a 4 pontos; aderência moderada, no intervalo de 5 a 7 pontos e aderência efetiva, no intervalo de 8 a 10 pontos.

A pesquisa tem a seguinte estrutura: na seção dois, a amostra populacional, a vida das pequenas e médias empresas (PMEs) criadas no Brasil e no ramo de estamparia; na seção três, ambiente de controle - integridade e valores éticos; na seção quatro, ambiente de controle - estrutura organizacional; na seção cinco, ambiente de controle - compromisso com a competência; na seção seis, ambiente de controle - padrões de recursos humanos e, finalizando, apresentaram-se as considerações finais.

² COSO Estrutura Integrada de Controles Internos (Internal Control Integrated Framework), pelo Comitê de Organizações Patrocinadoras (Committee of Sponsoring Organizations), da Comissão Treadway. Essa estrutura é um relatório guia para instituições em todo o mundo e teve como objetivo estabelecer uma única definição de controles internos que atendesse à necessidade de diferentes interessados.

³ O Empresômetro das Micros e Pequenas Empresas (MPE) é uma ferramenta desenvolvida pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), que reúne em um portal on-line as estatísticas das MPEs e do Simples Nacional, contabiliza a abertura e o fechamento das pequenas empresas, mostra o regime tributário e também a localização de todos os empreendimentos ativos.

⁴ Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica é o cadastro no qual todas as pessoas jurídicas ou a elas equiparada são obrigadas a se inscrever antes de iniciar as suas atividades. Cada pessoa jurídica tem o seu número de CNPJ.

A amostra populacional, a vida das pequenas e médias empresas criadas no Brasil e no ramo de estamperia

De maneira geral, o perfil dos gestores das pequenas e médias empresas é composto por pessoas que entendem do aspecto operacional do negócio e não da manutenção ou planejamento da sua gestão.

Conforme afirma Kassai (1997), pesquisas realizadas com empreendedores brasileiros revelaram que estes profissionais são pessoas que começaram a trabalhar cedo, oriundas de famílias pobres ou remediadas, possuem conhecimentos técnicos relacionados à atividade da empresa, porém não desenvolveram experiência específica nas áreas de administração ou gestão.

Observa-se nesse cenário o empreendedorismo por necessidade ou por situação, no qual não há um planejamento específico para longo prazo, apenas a sobrevivência do negócio.

Demonstrando esse cenário de ausência de preocupação com o planejamento de longo prazo, os dados do Empresômetro (2016), no intervalo entre janeiro e março de 2016, demonstram que Blumenau registrou a mortalidade de 155 PMEs, média de 51 empresas fechadas por mês. Comparado com todo o período de 2015, foram baixadas 1.237, uma média de 103 empresas fechadas por mês.

Dentre os mais variados fatores das baixas das empresas no Brasil, um estudo do IBPT (2014) evidenciou a falta de planejamento e de informações sobre o mercado como os principais fatores determinantes para o fechamento das empresas no país; na sequência, a complexidade tributária e a burocracia; em terceiro lugar, a dificuldade no acesso a créditos financeiros e a investimentos; em quarto lugar, tecnologias de gestão complexas e de alto custo e, por último, brigas familiares ou de sócios.

O estudo traz mais dados sobre o ciclo de vida das empresas, cujo índice de mortalidade é de 15,41% no primeiro ano de atividade. No intervalo entre um e cinco anos de funcionamento, 41,86% dos empreendimentos desaparecem, e até o final do 14^a ano de vida, mais de 75% das empresas encerram suas atividades.

Em Blumenau, a pesquisa do Empresômetro, em abril de 2016, mostrava 34.463 empresas ativas. Deste total, 176 empresas fazem parte dos ramos de estamperia, texturização de fios, tecidos e artefatos têxteis. Em comparação ao ano de 2015, que contabilizava 169 empresas ativas nesses ramos, observa-se um aumento de 1% até o primeiro quadrimestre de 2016, número que corresponde a 0,49% do total de empresas ativas na cidade.

A pesquisa efetivamente tornou-se viável para ser concretizada com 22% do total de CNPJs fornecidos pelo IBPT, pois não foi possível identificar os contatos de 17% das empresas somente com as informações do cartão de CNPJ fornecido pelo IBPT. Os 61% restantes possuíam números inválidos, não quiseram participar ou não estavam disponíveis.

Tabela 1. Segregação dos contatos

Motivo	Quantidade	% do Total
Celular não existe	10	6%
Não atende	18	10%
Não quer responder	6	3%
Número não recebe ligações	4	2%
Número não existe	41	23%
Residencial	2	1%

Respondeu	38	22%
Sem comunicação	30	17%
Contador não liberou telefone	11	6%
Em processo de baixa/abandonada, conforme informado pela contabilidade	16	9%
Total Geral	176	100%

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Ambiente de controle – integridade e valores éticos

Para entender a importância do controle de risco, é fundamental que se compreenda como ele deve ser realizado. Segundo o COSO (2007, p. 87), as atividades de controle são as políticas e os procedimentos que contribuem para assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas.

Ainda, conforme o COSO (2007, p. 25), a metodologia para cada componente será provavelmente menos formal e menos estruturada em pequenas organizações do que nas de maior porte, porém os conceitos básicos devem estar presentes em todas. Considerando essa afirmação, é possível constatar que o tamanho de uma empresa, seja ela pequena ou grande, não tem relação com o fato da inexistência de demanda por controles.

Nesse sentido, com relação à integridade e os valores éticos, o COSO (2007, p. 30) afirma que:

A estratégia e os objetivos de uma organização e o modo pelo qual são implementados baseiam-se em preferências, julgamentos de valor e estilos gerenciais. A integridade e o compromisso da administração com valores éticos influenciam essas preferências e esses julgamentos, os quais são traduzidos em normas de comportamento. A boa reputação de uma organização pode ser tão valiosa que os seus padrões de comportamento devem estender-se além do mero cumprimento de normas. Os gerentes de organizações bem administradas aceitam cada vez mais o conceito que a ética compensa e que o comportamento ético é um bom negócio.

No que tange a esse quesito, a pesquisa trouxe três questionamentos, o primeiro sobre a existência de um código de conduta, perguntando se a empresa costuma orientar o colaborador sobre as suas regras, durante o processo de contratação. A adesão a este nível somou 4 pontos, número que representa, para os critérios da pesquisa, um nível não efetivo de aderência.

A integridade e os valores éticos são comunicados por intermédio de um código de conduta formal. O código normatiza e padroniza as mais diversas ações dos funcionários, facilita o convívio interno e prevê penalidades para o não cumprimento das normas (COSO, 2007, p. 110).

A segunda pergunta da pesquisa referia-se ao momento em que as normas são violadas ou não cumpridas e questionou se as ações devidas são tomadas. Para este item, obteve-se nível de adesão de 4 pontos, novamente uma pontuação que corresponde a um nível não efetivo de aderência.

A terceira questão buscava uma afirmação ou negação sobre se o gestor acredita existir muitas exigências legais a serem obedecidas, e se este é um fator que o influencia a não seguir todas as legislações. O resultado obtido foi de 1 ponto, que para os parâmetros da pesquisa representa um nível não efetivo de aderência.

A média de adesão para integridade e valores éticos ficou em um nível não efetivo de aderência, como pode ser observado na tabela abaixo:

Tabela 2. Integridade de valores éticos

Integridade e valores éticos– questionamentos	Média da pontuação total geral (pontos)	Nível de aderência ao COSO
Você acredita que existem muitas legislações a serem seguidas e que isso influencie alguns gestores a não seguirem todas?	1,58	Não Efetivo
Existe hoje um código de conduta na empresa, sobre o qual todos os funcionários são orientados a respeito das regras?	4,79	Não Efetivo
Quando as normas não são cumpridas, as ações devidas são tomadas?	4,05	Não Efetivo
Total Geral – Média	3,47	Não Efetivo

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Ambiente de controle – estrutura organizacional

Se os controles internos não são monitorados, perdem a sua finalidade, devido ao fluxo de informações da empresa ser contínuo. Para Oliveira, Jr e Silva (2013, p. 69):

O controle permanente é uma função gerencial de relevância primordial para o sucesso de qualquer empreendimento. Ignorar esse fato, ou mesmo menosprezar sua importância, é como pilotar uma aeronave sem acesso constante às referências que indicam a velocidade ou a altitude em que se está voando.

Nesse sentido, com relação à estrutura organizacional, o COSO (2007, p. 32) afirma que:

A estrutura organizacional de uma entidade provê o arcabouço para planejar, executar, controlar e monitorar as suas atividades. Uma estrutura organizacional relevante inclui a definição de áreas fundamentais de autoridade e responsabilidade, bem como a definição de linhas apropriadas de comunicação.

A pesquisa reservou cinco perguntas com relação à estrutura organizacional. Na primeira, foi questionado o fato de o entrevistado utilizar, ou não, controles internos em todas as áreas da empresa. O resultado de adesão foi de nível moderado, com 5 pontos. 74% responderam que utilizam controles em todas as áreas da empresa, 5% somente na produção, 5% no setor financeiro e 16% não utilizam controles. Observou-se, com esses resultados, a quais áreas os entrevistados atribuíram maior importância.

Outra pergunta relacionada buscou saber com que frequência os entrevistados realizavam a análise desses relatórios, e neste caso, o resultado obtido foi de nível não efetivo, totalizando apenas 4 pontos. Dos entrevistados 39% afirmaram realizar análises semanais ou diárias, 45% que o fazem mensalmente e 16% não utilizam relatórios.

Na sequência, questionou-se os gestores sobre o planejamento financeiro ou de expansão da empresa em 2016. Os entrevistados que planejam somente sobreviver à crise em 2016 manifestaram-se em 53% das respostas e 21% afirmaram não possuir planos para 2016. A pontuação média de nível de adesão resultou em 2 pontos, ou seja, de nível não efetivo.

Como quesito de estrutura organizacional, foi questionado se os entrevistados fazem uso de sistemas que facilitem o controle e o agrupamento de informações, constatando-se que 34% utilizam algum sistema integrado de gestão ou ERP (*Enterprise Resource Planning*) e 66% não possuem qualquer tipo de sistema. A pontuação média de nível de adesão foi de 2 pontos, ou seja, de nível não efetivo de COSO.

Segundo Corrêa et al. (1997), um ERP ou sistema de gestão é constituído por módulos que atendem às necessidades de informação de apoio à tomada de decisão de todos os setores da empresa, todos integrados entre si a partir de uma base de dados única e não redundante.

Como questionamento final da estrutura da organização, a pergunta feita foi sobre controles dos bens patrimoniais, por exemplo, máquinas, computadores, mesas e demais imobilizados. Do total, 61% têm controle, 34% não têm controle dos bens e 5% só controlam alguns. O controle patrimonial é de suma importância para o acompanhamento da evolução do patrimônio da empresa. A pontuação média de nível de adesão foi de 3 pontos, nível não efetivo de adesão de COSO.

A média de adesão para a estrutura organizacional foi de 3 pontos e ficou em nível de adesão não efetivo, conforme tabela abaixo:

Tabela 3. Estrutura organizacional

Estrutura organizacional – questionamentos	Média da pontuação total geral (pontos)	Nível de aderência ao COSO
Você tem um planejamento financeiro/expansão para 2016?	2,36	Não Efetivo
Realiza controles internos em todas as áreas da empresa?	5,37	Moderado
Analisa os relatórios de controles de tempos em tempos?	4,15	Não Efetivo
Há controle dos bens patrimoniais?	3,79	Não Efetivo
Existe um sistema que facilita o controle e agrupamento de informações?	2,05	Não Efetivo
Total Geral – Média	3,54	Não Efetivo

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Ambiente de controle – compromisso a competência

As atividades de controle são específicas por empresa, portanto, cada gestor deverá evidenciar onde estão os maiores riscos para a sua empresa, considerando dados externos e internos.

Nesse contexto, entende-se que duas empresas do mesmo ramo, porte ou quantidade de funcionários não terão necessariamente o mesmo sistema de controle, levando-se em considera-

ção também que há dados que não são tangíveis, tais como a cultura da empresa, seus métodos de trabalho e seus objetivos.

Segundo COSO (2007, p. 32), pode-se afirmar que compromisso e ética são competências que “refletem no conhecimento e nas habilidades necessárias à execução de tarefas designadas. A administração decide quão bem essas tarefas necessitam ser executadas, ponderando a estratégia e os objetivos da organização, bem como os planos para a sua implementação e realização”.

Com relação ao compromisso e competência, a pesquisa os abordou em dois questionamentos: o primeiro foi se a empresa era familiar, e se caso sim, se os familiares ajudavam ou interferiam nas tomadas de decisões financeiras e de produção. Constatou-se que 45% das empresas neste ramo não são familiares, 26% são familiares e eles não opinam sobre a tomada de decisões, 26% são familiares e eles opinam sim no andamento da empresa e 3% apenas são empresas familiares e eles opinam somente em alguns pontos.

A pontuação média de nível de adesão foi de 5 pontos, ou seja, de nível moderado de adesão de COSO, conforme pontuação estabelecida pela pesquisa. Identificar qual a participação e influência dos familiares nas tomadas de decisões é um fator importante, pois a influência deles em desacordo com as metas pode ocasionar perda de negócios para a empresa. Ex.: venda de imobilizado, compra de máquina etc.

Na sequência, a pergunta da pesquisa foi se o gestor contrata serviços de contabilidade para atender ao governo ou à empresa, ou até a ambos. Com relação à função da contabilidade observou-se que o nível de adesão é de 2 pontos, ou seja, nível não efetivo. Identificou-se que os pesquisados não tratam como prioridade a contabilidade para o atendimento da empresa, e sim para o governo.

A contabilidade, quando feita de forma idônea, é alicerce para o acompanhamento dos resultados e tomadas de decisões, evidenciando se o que foi planejado está ocorrendo. A não verificação implica falta de conhecimento sobre como está o progresso da empresa.

A média de adesão ao compromisso e competência foi de 3 pontos e ficou em nível de adesão não efetivo do COSO, conforme exposto na tabela 4.

Tabela 4. Compromisso e competência

Compromisso com a competência - questionamentos	Média da pontuação total geral (pontos)	Nível de aderência ao COSO
Empresa familiar? Se sim, os seus familiares ajudam/interferem nas tomadas de decisões financeiras/produção?	5,21	Moderado
Você acha contabilidade importante para atender à empresa e/ou ao governo	2,58	Não Efetivo
Total Geral – Média	3,90	Não Efetivo

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Ambiente de controle – padrões de recursos humanos

Como principal delimitador de riscos, têm-se as questões éticas, e a integridade administrativa de ambos depende de um bom controle de riscos. Nesta situação, conforme COSO (2007, p. 30):

Em via de regra é difícil estabelecer valores éticos, dada a necessidade de levarem-se em conta os interesses de várias partes. Os valores administrativos devem equilibrar os interesses da organização, dos empregados, dos fornecedores, dos clientes, dos concorrentes e do público em geral.

Com relação ao padrões de recursos humanos, o COSO (2007, p. 34) afirma que:

Os processos relacionados a recursos humanos, como admissão, orientação, treinamento, avaliação, aconselhamento, promoção, compensação e adoção de medidas corretivas, enviam mensagens aos empregados; com relação aos níveis esperados de integridade, comportamento ético e competência.

Relacionado a padrões de recursos humanos, a pesquisa abordou dois questionamentos: se o RH tem perfil dos candidatos para a vaga e se há treinamento do novo funcionário para a nova função. Na primeira obteve-se 1 de pontuação média para adesão ao COSO, ou seja, adesão não efetiva. O perfil específico para cada vaga dá à empresa maior agilidade para a continuidade das ações.

Na sequência, obteve-se 1 de pontuação média para adesão ao COSO, ou seja, baixa adesão, no que se refere ao treinamento de novos funcionários. O treinamento para as funções operacionais e a orientação quanto à exposição de perigos relacionados a essas funções, nesse ramo, são de suma importância para o bom desenvolvimento das atividades. Ainda, conforme o COSO (2007, p. 34), “não é suficiente admitir pessoal competente e fornecer-lhe treinamento somente uma vez. O processo de aprendizado é contínuo”.

A média de adesão a padrões de recursos humanos foi de 1 ponto e ficou em nível não efetivo, conforme tabela abaixo:

Tabela 5. Padrões de recursos humanos

Padrões de recursos humanos – questionamentos	Média da pontuação total geral (pontos)	Nível de aderência ao COSO
O RH tem um perfil dos candidatos para a vaga?	1,82	Não Efetivo
Há treinamento do novo funcionário para a nova função?	1,78	Não Efetivo
Total Geral – Média	1,80	Não Efetivo

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Considerações finais

O COSO publica obras para ajudar empresas e outras organizações a avaliar e aperfeiçoar seus sistemas de controle interno. Desde então, a referida estrutura foi incorporada a políticas, normas e regulamentos adotados por milhares de organizações para controlar melhor suas atividades, visando ao cumprimento dos objetivos estabelecidos.

As diretivas do COSO utilizadas para a pesquisa, foram Integridade e Valores Éticos, Compromisso com a Competência, Estrutura Organizacional e Padrões de Recursos Humanos,

foram abordadas perguntas diretamente aos empresários que são os gestores das empresas, que como o índice geral mostrou teve uma aderência de não efetiva, para o ramo de estampanaria em Blumenau, SC.

Para este trabalho, foram pesquisadas 176 empresas ativas, das quais mais da metade está desatualizada com o principal cadastro nacional disponibilizado pela Receita Federal. Desse total, foram entrevistadas 38 empresas, ou seja, 22%. O ramo teve um aumento de 1% no número de empresas abertas, de 2015 para 2016.

Observou-se ainda que os gestores estão preocupados com o gerenciamento do que está ocorrendo hoje, não observando o que pode ocorrer no futuro, não se comprometendo com metas e planejamento de longo prazo. Sem visão de onde se quer chegar (objetivos), de como fazer (eficácia e competência) e, principalmente, sem conhecer os riscos inerentes ao seu negócio, dificilmente se pode tomar decisões com qualidade. Sem uma atitude forte por parte da gestão não será possível assegurar a integridade das informações ou até mesmo gerar indicadores confiáveis.

Conhecimento do negócio, ética, experiência e ousadia são fatores que estão intrinsecamente ligados ao apetite por riscos de uma empresa, cuja responsabilidade compete exclusivamente a sua administração. A gestão reativa deve dar lugar a uma mais proativa, seja nos grandes, médios ou pequenos negócios. Conforme aponta esta pesquisa, o perfil do gestor é de suma importância para que o ambiente interno seja apropriado e os controles sejam suficientes para mitigar os riscos. Riscos mal gerenciados são os principais culpados pela mortalidade das empresas, independentemente do seu porte ou complexidade.

Referências

CORRÊA, H. C.; GIANESI, I.; CAON, M. **Planejamento, programação e controle da produção**: conceitos, uso e implantação. São Paulo: Atlas, 1997.

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Integrated Framework – Application Techniques**, Jersey City, 2007, v. 2, sept.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO. Estatísticas: empresômetro. 2016. Disponível em: <<<https://www.empresometro.com.br/Home/Estatisticas>>. Acesso em: 8 jul. 2017.

FILHO, E. E.; MENDES, V. J. Sistemas Integrados de Gestão ERP em pequenas empresas: um confronto entre o referencial teórico e a prática empresarial. **Gestão e Produção**, São Paulo, 2002, v. 9, n. 3, p. 277-296.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Causas de desaparecimento das micros e pequenas empresas**. [s. l.]. 2013. Disponível em: <https://adminsite.maxpressnet.com.br/Conteudo/Arquivos/Documento/574846_1.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2016.

KASSAI, S. As empresas de pequeno porte e a contabilidade. **Caderno de Estudos**, São Paulo, FIECAFI, 1997. v. 9, n. 18, p. 60-74, jan./jun.

KRUGER, H.; KNUTH, V. Orçamento empresarial como ferramenta de apoio à controladoria. **Revista Leonardo Pós**, Blumenau, 2011, v. 5, n. 18, p. 41-52, jan./jun.

OLIVEIRA, L. M.; JR PEREZ, H. J.; SILVA C. A. S. **Controladoria estratégica**: textos e casos práticos. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/cnpj/cnpjreva/cnpjreva_solicitacao.asp>. Acesso em: 22 mar. 2016.

Artigo recebido em 30/05/17. Aceito em 10/07/17.

TEORIAS ADMINISTRATIVAS E ECONÔMICAS E O DESENVOLVIMENTO SOCIAL: o sistema Toyota de produção e o desdobramento de custos como fonte de desenvolvimento nas organizações

Administrative and economic theories and social development: the Toyota production system and costs deployment as a source of development in organizations

Ana Carolina Guirado Bovo

João Zeferino Junior¹

Resumo: O presente artigo faz referência à importância do controle dos custos de produção nas mais diversas organizações, principalmente, no cenário competitivo atual, inaugurado na era da globalização. O objetivo do trabalho é apresentar ao leitor como as principais teorias administrativas se relacionam com o tema e, em um segundo momento, comunicar o papel da manufatura de classe mundial e do desdobramento de custos como facilitador neste processo de redução de custos, no caso, perdas ou desperdícios produtivos. Conceitos como o modelo de produção enxuta, a manufatura de classe mundial e o desdobramento de custos deverão ser apresentados ao longo do texto, de forma que fique clara a relação entre eficiência produtiva e competitividade no mercado global.

Palavras-chave: Teorias administrativas. Competitividade. Desperdício. Custos de produção. Desdobramento de custos.

Abstract: This article refers to the importance of control of production costs in the most diverse organizations, especially in the current competitive scenario inaugurated in the era of globalization. The objective of the paper is to present to the reader how the main Administrative theories relate to the theme and, in a second moment, to communicate the role of the World Class Manufacturing and Costs Splitting as a facilitator in this process of cost reduction, Losses or productive waste. Concepts such as the lean production model, world-class manufacturing and cost sharing should be presented throughout the text, so that the relationship between productive efficiency and competitiveness in the global marketplace is clear.

Keywords: Administrative theories. Competivity. Waste. Production costs. Cost Breakdown.

Introdução

O processo de globalização, segundo Ianni (2007, p. 18), torna o modo capitalista de produção global, de forma que o mercado, as forças produtivas e a divisão internacional do trabalho, por exemplo, desenvolvam-se em escala mundial, permitindo a entrada dos países emergentes na lucrativa manufatura de produtos industriais. As grandes corporações passam, com o processo de globalização, a produzir completa ou parcialmente em qualquer lugar do mundo e esta decisão está vinculada, principalmente, à otimização dos custos produtivos e consequente competitividade do produto no mercado.

Apesar de a problemática sobre a otimização dos custos produtivos ganhar maior evidência com o processo de globalização e aumento da competitividade em escala global, o assunto não é recente na história da administração e já era abordado, por exemplo, na revolução industrial americana, final do século XIX e início do século XX. Em 1920, os trabalhadores na indústria americana somavam 8.400.000, a maioria empregada em grandes fábricas (MAXI

¹ Centro Universitário Leonardo Da Vinci – UNIASSELVI – Rodovia BR 470 - Km 71 - nº 1.040 – Bairro Benedito – Caixa Postal 191 – 89130-000 – Indaial/SC Fone (47) 3281-9000 – Fax (47) 3281-9090 – Site: www.uniasselvi.com.br

MIANO, 2009, p. 53), o que permitiu que questões relacionadas ao aumento de desempenho do trabalhador e produtividade emergissem, visando ao aumento da lucratividade.

Diversas teorias surgiram desde então e contribuíram para evolução do modo capitalista de produção e, dentre as diversas problemáticas abordadas por estas teorias, a redução dos custos repete-se como padrão. Para Frederick Taylor, conhecer a velocidade máxima que um trabalho poderia ser feito representa o primeiro passo para o aumento de eficiência. Para Henry Ford, a linha de montagem móvel na qual o produto se desloca enquanto os operadores ficam parados (MAXIMIANO, 2009, p. 66), aumenta a velocidade de produção e reduz os custos de estoque intermediário. Mais recentemente, para Eiji Toyoda, a eliminação dos desperdícios e a fabricação de produtos com qualidade diminuem os custos de produção sem comprometer o valor do produto ao cliente final.

Mais recentemente, as teorias clássicas de administração têm sido integradas e aperfeiçoadas pelo modelo enxuto de produção, de forma que o diferencial nos custos de produção não será decidido apenas pelo volume de produção, mas, principalmente, pela qualidade do seu processo produtivo:

O sistema Toyota de Produção, que vem evoluindo desde os anos 50 do século XX, e é a semente do modelo japonês de administração, baseia-se não apenas nos especialistas de qualidade, mas principalmente nas técnicas de Henry Ford e Frederick Taylor (...). Na verdade, o sistema Toyota é um estágio na história das técnicas que vêm evoluindo desde que os primeiros sistemas de produção foram inventados (MAXIMIANO, 2009, p. 185).

Neste sentido, o presente artigo busca, inicialmente, apresentar um breve resumo de como as teorias administrativas clássicas citadas rapidamente nos parágrafos acima abordam a problemática da otimização dos custos de produção e tem como foco principal a abordagem destes custos de produção no modelo japonês de administração. Dentre as principais perguntas a serem respondidas neste trabalho estão: o que é o modelo enxuto de produção? Como este modelo se relaciona com a Manufatura de Classe Mundial? Quais os pilares da Manufatura de Classe Mundial? O que é o Desdobramento de Custos? Qual o impacto do método quando aplicado nas grandes organizações?

Teorias da administração

Se pensarmos de forma cronológica, é possível citar Frederick Taylor como o principal propulsor do movimento da administração científica. Ao empregar esforços para desenvolver princípios e técnicas de eficiência numa época em que não havia noção clara da divisão das responsabilidades dentro das fábricas e nenhum incentivo declarado para melhorar o desempenho do trabalhador, o mestre em engenharia colocou em pauta uma forma de definir com precisão o valor dos salários através do trabalho padronizado e demonstrou que o aumento da produtividade resulta mais da eficiência do trabalho e menos da maximização do esforço físico.

De acordo com o autor, a seleção e o treinamento de pessoal, de forma que o funcionário exercesse uma tarefa que lhe fosse mais apropriada e tivesse incentivo financeiro, os salários bem remunerados e baixos custos de produção, a identificação da melhor maneira de executar uma tarefa e, ainda, a cooperação entre administradores e empregados eram os princípios fundamentais que estimulariam a prosperidade nas organizações.

“O Taylorismo formou parceria com a notável expansão da indústria e com outra inovação revolucionária do início do século: a linha de montagem de Henry Ford” (MAXIMIANO,

2009, p. 63). A fabricação por meio desta linha de montagem era conhecida desde a II Revolução Industrial, porém, a grande contribuição de Henry Ford para redução de custos estivera atrelada ao processo de produção em massa, ou seja, a produção em grande escala de peças padronizadas e uniformes por meio do trabalho especializado. Diferentemente da produção artesanal, na produção em massa, o trabalhador deixa de confeccionar o produto do início ao fim e passa a executar apenas uma atividade específica e padrão do processo produtivo, desenhando em um *layout* mais eficiente de peças e postos de trabalho (em série ou linha):

Finalmente, no começo de 1914, a Ford adotou a linha de montagem móvel e mecanizada para a montagem do chassi, que passou a consumir 1 hora e 33 minutos de trabalho, em contraste com as 12 horas e 28 minutos necessárias no ano anterior, quando a linha de montagem ainda era artesanal (MAXIMIANO, 2009, p. 66).

As contribuições de Frederick Taylor e Henry Ford e a aplicação destes princípios de administração científica resumidos anteriormente tiveram grande expansão nos anos entre guerras e também após a Segunda Guerra Mundial, quando há a consolidação da sociedade de massas. E, apesar de as inquestionáveis contribuições de ambas as teorias para o desenvolvimento das organizações, a escassez de recursos no Japão logo após a segunda guerra e também o excesso de produção mundial na década de 70, levaram a uma nova realidade: a necessidade de se fabricar produtos com alta qualidade e baixo preço, eliminando os desperdícios existentes no processo produtivo atual.

A capacidade produtiva anterior ao que ficou conhecido como o Sistema Toyota de Produção ou modelo de produção enxuta era vista como resultado da soma do trabalho mais o desperdício (MELLO et al., 2008, p. 114) de forma que a produção em grande quantidade proposta por Henry Ford precisou ser aperfeiçoada pela fabricação com qualidade.

A filosofia do modelo Ford, que havia influenciado toda a indústria ocidental, consistia em dispor de recursos abundantes, de todos os tipos, para enfrentar qualquer eventualidade. (...) as empresas ocidentais seguiram essa filosofia, acreditando que quanto maior, melhor. O negócio, nessa época era ser grande (MELLO et al., 2008, p. 187).

Em Mello (et al., 2008, p. 121) apresenta-se um exemplo bastante pertinente quanto ao desperdício no processo produtivo e à mudança de paradigma do “modelo-quantidade para o modelo-qualidade”. Segundo o autor, em uma empresa nacional do segmento plástico para indústria automobilística, foi verificado que a troca de cores trazia desperdício de tempo e material nas máquinas de sopro de plástico e, em pesquisa com o cliente, descobriu-se que a cor não tinha valor agregado para grande parte dos clientes e que, de fato, eles optavam principalmente pelas cores padrões. O resultado do estudo fez com que a empresa focasse na produção de algumas cores padrões e reduzisse de forma significativa as paradas de máquina e a perda de material.

O Sistema Toyota de Produção, desenvolvido no Japão e criado por Eiji Toyoda e Taichii Ohno, portanto, baseia-se em dois princípios fundamentais, sendo eles: a eliminação do desperdício e a fabricação com qualidade, cujo objetivo é reduzir defeitos de fabricação. A ideia sustentada pelos autores é que a eliminação do desperdício diminui os custos de produção, sem que o valor do produto para o cliente seja comprometido (MAXIMIANO, 2009, p. 188).

Para a eliminação dos desperdícios no modelo enxuto de produção, o Sistema Toyota de Produção aplica três ideias: a racionalização da força de trabalho em equipes que se autogerenciam, o método *Just in time*, que visa produzir com os menores níveis de estoque possíveis, e a produção

flexível, cuja orientação é produção feita pequenos lotes, de acordo com a demanda do cliente.

Manufatura de classe mundial e o desdobramento de custos

Com a intensificação do modelo japonês de produção nos anos 80 em empresas como Toyota, Honda e Nissan e, posteriormente, em empresas como General Motors, Walita e Volkswagen, tem-se início o que conceitualmente denominados Manufatura de Classe Mundial (WCM – World Class Manufacturing). Richard J. Schonberger, propulsor do WCM, publicou, no ano de 2008, casos de sucesso de aproximadamente 100 organizações americanas que adotaram o modelo de produção enxuta e estas empresas passam então a ser referência para outras organizações que pretendem evoluir ao mesmo padrão de produção. O WCM, além de sugerir a implantação de métodos já abordados como *Just in Time*, também sugere, por exemplo, o Controle de Qualidade Total, a Gestão Produtiva Total e a Engenharia Industrial.

O WCM sustenta-se sobre 10 pilares. Estes pilares fornecem suporte para que o status de classe mundial possa ser atingido pelas organizações na forma de um programa de desenvolvimento e melhoria contínua. São eles: 1. Segurança e Ambiente de Trabalho; 2. Serviço ao Cliente; 3. Desdobramento de Custos; 4. Melhoria Focada; 5. Controle de Qualidade; 6. Manutenção Autônoma; 7. Manutenção Profissional; 8. Gestão Antecipada de Equipamentos; 9. Desenvolvimento de Pessoas e 10. Meio Ambiente.

O foco deste artigo é voltado para o segundo pilar da Manufatura de Classe Mundial, o Desdobramento de Custos. Contudo, para fins elucidativos, faremos uma breve referência a cada um dos pilares com base no trabalho de J. Donizete Morais (2014). O primeiro pilar, Segurança e Ambiente de Trabalho está ligado à compreensão dos riscos da operação e priorização dos problemas de acordo com a sua gravidade, objetivando a disseminação de uma cultura de prevenção de acidentes.

O pilar Serviço ao Cliente visa à implantação de ferramentas que permitam o entendimento das necessidades do cliente em termos de custo, qualidade e entregas, de forma que a sua satisfação caminhe de acordo com o melhor custo-benefício também para a organização.

Os pilares Melhoria Focada e Controle de Qualidade comprometem-se com a identificação e melhoria de processos-chave, com o principal intuito de reduzir desperdícios de tempo e material, por exemplo, e consolidar processos robustos, com benefícios econômicos e financeiros para estas organizações. O sexto pilar, a Manutenção Autônoma, consiste na participação dos operadores nestes processos de melhoria, de maneira que os equipamentos, por exemplo, tenham um alto grau de confiabilidade e produzam de forma estável.

Já a Manutenção Profissional e a Gestão Antecipada de Equipamentos têm respectivamente como finalidade evitar que ocorram falhas nos equipamentos e identificar possíveis investimentos que garantam o processo com qualidade numa futura geração destes equipamentos.

O Desenvolvimento de Pessoas, por sua vez, visa garantir que o capital humano que compõe a organização esteja preparado para enfrentar os desafios da Manufatura de Classe Mundial e permita que os recursos sejam alocados de forma eficaz. Este pilar está ligado ao comprometimento dos envolvidos, principalmente, com os processos de melhoria e exige equipes com maior nível de maturidade e responsabilidade partilhada.

Por fim, antes de falarmos sobre o Desdobramento de Custos, o décimo pilar, Meio Ambiente coloca em pauta o desenvolvimento sustentável da organização e relaciona requisitos legais, normas e iniciativas ambientais com o impacto desta organização na sociedade aonde se encontra inserida.

Assim como os 9 pilares do WCM citados anteriormente, o Desdobramento de Custos, seguindo os princípios da teoria administrativa do modo de produção enxuta, está diretamente relacionado à identificação de focos de desperdício e ao incentivo a projetos de melhoria que

buscam minimizá-los ao máximo.

O Desdobramento de Custos, em outras palavras, classifica os tipos de perdas nos processos da organização, incentiva projetos de melhoria que atuam sobre as perdas mais relevantes e, por fim, identifica os impactos destes trabalhos no controle econômico e financeiro da empresa. Em artigo publicado no *Journal of Transportation Technologies* (2013), faz-se menção a sua capacidade de transformar perdas em medidas quantificáveis como horas e quantidade de materiais desperdiçados.

A metodologia tem como premissa, portanto, a identificação das perdas existentes nos processos das organizações e, para aplicação do método, a classificação, detalhamento e priorização destas perdas em 7 matrizes que serão apresentadas logo abaixo. Contudo, antes do detalhamento destas sete matrizes, é válido citarmos os tipos de perdas ou desperdícios que podem ser encontrados no processo produtivo nestas organizações.

Segundo Taiichi Ohno (1988), o desperdício contempla a todos os elementos de produção que aumentam os custos sem agregar valor, como excesso de pessoas, equipamentos e estoques. Para nossa análise, vamos nos ater apenas àqueles ligados ao processo produtivo, classificados pelo autor em desperdício de superprodução, de tempo disponível (espera), de transporte, de processamento em si, de estoque disponível, de movimento e de produtos defeituosos. Na prática, a “folha de trabalho padrão” é um exemplo de mecanismo que pode ser utilizado para eliminar estas perdas. A folha de trabalho padrão lista com clareza o tempo de ciclo, a sequência do trabalho e o estoque necessário a ser produzido, atuando diretamente na prevenção dos desperdícios citados.

Conhecidas as perdas ou desperdícios que fazem parte do processo produtivo da organização, é hora de aplicarmos a metodologia para mensuração do impacto dos trabalhos de melhoria na redução destes custos. O Desdobramento de Custos é então aplicado por meio das seguintes matrizes: 1. Localização das perdas. 2. Identificação das causas das perdas. 3. Valorização das perdas. 4. Metodologia de eliminação das perdas. 5. Custos e Benefícios. 6. Plano de Ação. 7. Relação entre projetos e orçamentos. Os passos 6 e 7 têm a intenção de garantir o relato e o monitoramento das análises de resultados da performance da operação e dos custos evitados e melhorias (SILVA, et al., 2013, p. 21).

A primeira matriz deverá trazer o local em que as perdas relevantes acontecem, ou seja, em quais máquinas, células de trabalho e centros de custo, por exemplo, estas perdas ocorrem com maior intensidade. Conhecida a sua localização, parte-se para identificação das causas destas perdas. Um exemplo prático que podemos adotar é uma perda referente à parada de máquina por manutenção corretiva elétrica ou por falta de material do fornecedor interno. Conhecidos a localização da perda e o motivo desta ocorrência, o próximo passo é valorizá-la: no caso da parada de máquina, em horas perdidas ou mesmo em reais (custo-hora da máquina vezes a quantidade de horas paradas). A matriz número quatro irá indicar qual a metodologia a ser aplicada para redução destas perdas, podendo ser aplicado, por exemplo, o método de Ciclo PDCA, Six Sigma e/ou outra ferramenta de gestão da qualidade. Já a quinta matriz deverá mensurar os custos e benefícios do trabalho de redução das perdas, uma vez que alguns projetos de melhoria que demandam investimentos podem não compensar o impacto real destas melhorias em redução das horas de máquina parada.

A penúltima matriz aborda a descrição do plano de ação que será implementado para a redução das perdas ou desperdícios. Neste caso, é importante que prazos, responsáveis e recursos físicos sejam bem definidos e comunicados às equipes para garantia e sucesso do projeto no período definido. Por fim, uma vez que a mitigação das perdas é real e quantificada na área administrativa, faz-se a adequação dos orçamentos e custos de produção, de forma que o produto se torne mais competitivo no mercado.

Em suma, organizações que aplicam o Desdobramento de Custos buscam reduzir as suas improdutividades internas para a garantia da competitividade do seu produto no mercado. No atual cenário concorrencial, poucos segmentos têm a possibilidade de praticar preços definidos internamente, enquanto a maioria das organizações devem se adequar aos preços de mercado. Neste sentido, a tratativa dos desperdícios internos (que na maioria das vezes não podem ser repassados para o cliente) torna-se um diferencial competitivo para aplicação de preços mais baixos no mercado e/ou maiores margens de lucro.

Considerações finais

O presente artigo foi escrito com o propósito de evidenciar como as teorias administrativas interagem com os custos de produção dentro das organizações. Vimos que tanto as teorias clássicas quanto as teorias mais recentes, fruto do mercado altamente competitivo, mencionam a importância de se controlar os custos no processo produtivo, seja, por exemplo, por meio da padronização do trabalho para aumento de eficiência, seja pela redução dos desperdícios durante o processo fabril.

Com a crescente inter-relação dos mercados no cenário global, o tema passou a ganhar mais destaque e, principalmente, a selecionar as organizações de referência tanto do ponto de vista da qualidade dos produtos vendidos quanto da rentabilidade dos negócios.

Ao longo do trabalho, o leitor atento irá identificar que o tema “redução de custos” tornou-se mais e mais robusto dentro das organizações conforme ocorre o processo evolutivo das teorias administrativas e vice-versa, de maneira que estas teorias expressam uma relação de complementariedade entre si, ao mesmo tempo em que buscam soluções práticas para os desafios apresentados às organizações.

O principal propulsor do movimento da administração científica, Frederick Taylor, neste sentido, exerceu papel fundamental no desenvolvimento do fordismo, que, por sua vez, também teve superlativa influência no desenvolvimento das recentes teorias ligadas ao Sistema Toyota de Produção, que, por fim, reforçou a importância das empresas reduzirem os desperdícios no processo produtivo e criou espaço para novas teorias e ferramentas da qualidade, entre elas, o próprio desdobramento de custos.

Referências

IANNI, Octavio. **Teorias da globalização**. 14. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2007.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. **Teoria geral da administração: da revolução urbana à revolução digital**. 6. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2009.

MELLO, Álvaro Augusto Araújo et al. **Teorias da administração: abordagens clássicas e contemporâneas**. Maringá: Unicorpore, 2008.

MORAES, Jose Donizetti. **Oriente e Ocidente – a busca pela competitividade: práticas e maneiras para alcançar a rentabilidade**. [s.l.]: [s.n.], 2014. Disponível em: <http://docslide.com.br/documents/oriente-e-ocidente-a-busca-pela-competitividade-wcm.html>. Acesso em: 5 jun. 2016.

OHNO, Taiichi. **O Sistema Toyota de Produção: além da produção em larga escala**. Porto Alegre: Bookman, 1988.

SILVA, Luan Carlos Santos et al. Cost Deployment Tool for Technological Innovation of World Class Manufacturing. **Journal of Transportation Technologies**, 2013, v. 3, n. 1, p. 17-23.

VASCONCELLOS, Marco Antonio S.; GARCIA, Manuel E. Fundamentos da economia. 2. ed. [s.l.]: Saraiva, 2006.

WOMACK, James P.; JONES, Daniel T. **A mentalidade enxuta nas empresas**: elimine o desperdício e crie riqueza. 6. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

Artigo recebido em 30/05/17. Aceito em 10/07/17.