

**Arleson Eduardo Monte Palma Lopes
Walmir Fernandes Pereira
(Orgs.)**

CIÊNCIAS CONTÁBEIS, INOVAÇÃO E TECNOLOGIA

**EVOLUÇÃO HISTÓRICA, TENDÊNCIAS ATUAIS E
PERSPECTIVAS FUTURAS**



científica digital



CIENTÍFICA DIGITAL EDITORIAL LTDA

Barueri - São Paulo - Brasil
www.cientificadigital.org - contato@cientificadigital.org

Diagramação e Arte	Edição © 2025 Científica Digital
Diego Santos	Texto © 2025 Os Autores
Diogo Lima	1ª Edição - 2025
Imagens da Capa	Acesso Livre - Open Access
Adobe Stock - 2025	

© COPYRIGHT - TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. A editora detém os direitos autorais sobre a edição e o projeto gráfico, enquanto os autores mantêm os direitos autorais de seus respectivos textos. Esta obra está licenciada sob a Licença Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional, permitindo o download e compartilhamento integral ou parcial, desde que a fonte seja devidamente citada e os créditos atribuídos aos autores. É obrigatório que a obra permaneça em formato de Acesso Livre (Open Access), sem qualquer alteração. A catalogação em plataformas de acesso restrito ou com fins comerciais é estritamente proibida.



Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

C569 Ciências contábeis, inovação e tecnologia: evolução histórica, tendências atuais e perspectivas futuras / Organização de Arleson Eduardo Monte Palma Lopes, Walimir Fernandes Pereira. – Barueri-SP: Científica Digital, 2025.

Formato: PDF
Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader
Modo de acesso: World Wide Web
Inclui Bibliografia
ISBN 978-65-83998-28-6
DOI 10.37885/978-65-83998-28-6

1. Contabilidade. I. Lopes, Arleson Eduardo Monte Palma (Organizador). II. Pereira, Walimir Fernandes (Organizador). III. Título.

CDD 657

Elaborado por Janaína Ramos – CRB-8/9166

Índice para catálogo sistemático:

I. Contabilidade

E-BOOK

ACESSO LIVRE ON LINE - IMPRESSÃO PROIBIDA

2025

Arleson Eduardo Monte Palma Lopes
Walmir Fernandes Pereira
(Orgs.)

Ciências Contábeis, Inovação e Tecnologia:

**Evolução Histórica, Tendências Atuais e
Perspectivas Futuras**

1ª EDIÇÃO



científica digital

2025 - BARUERI - SP

CONSELHO EDITORIAL

Prof. Dr. André Cutrim Carvalho
Prof. Dr. Antônio Marcos Mota Miranda
Prof^a. Ma. Auristela Correa Castro
Prof. Dr. Carlos Alberto Martins Cordeiro
Prof. Dr. Carlos Alexandre Oelke
Prof^a. Dra. Caroline Nóbrega de Almeida
Prof^a. Dra. Clara Mockdece Neves
Prof^a. Dra. Claudia Maria Rinhel-Silva
Prof^a. Dra. Clecia Simone Gonçalves Rosa Pacheco
Prof. Dr. Cristiano Marins
Prof^a. Dra. Cristina Berger Fadel
Prof. Dr. Daniel Luciano Gevehr
Prof. Dr. Diogo da Silva Cardoso
Prof. Dr. Ernane Rosa Martins
Prof. Dr. Everaldo dos Santos Mendes
Prof. Dr. Fabricio Gomes Gonçalves
Prof^a. Dra. Fernanda Rezende
Prof. Dr. Flávio Aparecido de Almeida
Prof^a. Dra. Francine Náthalie Ferraresi Queluz
Prof^a. Dra. Geuciane Felipe Guerim Fernandes
Prof. Dr. Humberto Costa

Prof. Dr. Joachin Melo Azevedo Neto
Prof. Dr. Jónata Ferreira de Moura
Prof. Dr. José Aderval Aragão
Prof. Me. Julianno Pizzano Ayoub
Prof. Dr. Leonardo Augusto Couto Finelli
Prof. Dr. Luiz Gonzaga Lapa Junior
Prof. Me. Marcelo da Fonseca Ferreira da Silva
Prof^a. Dra. Maria Cristina Zago
Prof^a. Dra. Maria Otília Zangão
Prof. Dr. Mário Henrique Gomes
Prof. Dr. Marcus Fernando da Silva Praxedes
Prof. Dr. Nelson J. Almeida
Prof. Dr. Pedro Afonso Cortez
Prof. Dr. Reinaldo Pacheco dos Santos
Prof. Dr. Rogério de Melo Grillo
Prof^a. Dra. Rosenery Pimentel Nascimento
Prof. Dr. Rossano Sartori Dal Molin
Prof. Me. Silvio Almeida Junior
Prof^a. Dra. Thays Zigante Furlan Ribeiro
Prof. Dr. Wescley Viana Evangelista
Prof. Dr. Willian Carboni Viana
Prof. Dr. Willian Douglas Guilherme

Acesse a lista completa dos Membros do Conselho Editorial em www.editoracientifica.com.br/conselho

Parecer e revisão por pares

Os textos que compõem esta obra passaram por avaliação do Conselho Editorial e revisão por pares externos (*Peer Review*), recebendo a devida recomendação para publicação.

Nota: Esta obra é fruto de um processo colaborativo, configurando-se como uma coletânea na qual os direitos autorais permanecem resguardados para os respectivos autores. Alguns capítulos podem ter origem em trabalhos anteriormente apresentados em eventos acadêmicos; no entanto, os autores foram orientados a adotar o devido rigor na prevenção do autoplágio. A responsabilidade pelo conteúdo de cada capítulo, assim como pela originalidade e integridade das informações publicadas, é inteiramente dos respectivos autores e autoras. O conteúdo da obra não reflete, necessariamente, a opinião da editora, dos organizadores ou dos membros do conselho editorial.

APRESENTAÇÃO

Esta obra é fruto de um esforço colaborativo que reuniu professores, estudantes e pesquisadores cujo envolvimento enriqueceu significativamente as discussões neste espaço formativo. Além disso, resulta de iniciativas interinstitucionais e ações voltadas ao incentivo à pesquisa, congregando especialistas de diversas áreas do conhecimento, vinculados a Instituições de Educação Superior, públicas e privadas, em âmbito nacional e internacional.

Seu principal objetivo é fortalecer a integração entre instituições, tanto no Brasil quanto no exterior, por meio de redes de pesquisa comprometidas com a formação continuada de profissionais da educação. Para isso, busca-se a produção e a ampla disseminação do conhecimento em distintas áreas do saber.

Expressamos nossa profunda gratidão aos autores pelo empenho, comprometimento e dedicação na concepção e finalização desta obra. Esperamos que ela se consolide como um recurso didático-pedagógico valioso, atendendo às necessidades de estudantes, docentes de todos os níveis de ensino e demais interessados na temática.

Arleson Eduardo Monte Palma Lopes
Walmir Fernandes Pereira

SUMÁRIO

Capítulo 01

POMBALISMO E CONTABILIDADE: ELOGIO DE UMA RELAÇÃO IMPROVÁVEL

Miguel Gonçalves ; Conceição Marques

doi 10.37885/250419189 8

Capítulo 02

ENTRE A POLÍTICA E A CONTABILIDADE: ELOGIO DAS ORIGENS POLÍTICAS E SOCIAIS DO ENSINO CONTABILÍSTICO EM PORTUGAL

Miguel Gonçalves

doi 10.37885/250419225 25

Capítulo 03

PLANEJAMENTO FINANCEIRO E SUSTENTABILIDADE EM ORGANIZAÇÕES ESPORTIVAS: DESAFIOS E ESTRATÉGIAS PARA O FUTURO

Ricardo Furtado Rodrigues; Maria Denise Nunes Rodrigues

doi 10.37885/250519416 49

Capítulo 04

GESTÃO FINANCEIRA E CONTÁBIL NO HOSPITAL UNIVERSITÁRIO PEDRO ERNESTO: ANÁLISE DA SUSTENTABILIDADE FINANCEIRA E DE CUSTOS DURANTE A PANDEMIA COVID-19

Amanda Santos de Sá; Paulo Vitor Jordão da Gama Silva

doi 10.37885/250719809 72

Capítulo 05

O IMPACTO DOS SISTEMAS ERP NA ANÁLISE ESTRATÉGICA E TOMADA DE DECISÃO EM ORGANIZAÇÕES CONTEMPORÂNEAS

Emanuela Rabello de Oliveira

doi 10.37885/250819907 96

Capítulo 06**A ADAPTABILIDADE DE UMA EMPRESA PÚBLICA A LEI 11.638/2007**

Laura Santos Henrique; Letícia Da Silva Da Fontoura; Miguelina Troisi Bonfrisco; Simone Farias da Silva Coelho

 10.37885/250819951..... **106**

SOBRE OS ORGANIZADORES **117**

ÍNDICE REMISSIVO **118**

POMBALISMO E CONTABILIDADE: ELOGIO DE UMA RELAÇÃO IMPROVÁVEL

Miguel Gonçalves

Polytechnic University of Coimbra – Coimbra Business
School – Portugal

Conceição Marques

Polytechnic University of Coimbra – Coimbra Business
School – Portugal

RESUMO

O artigo visa fazer sobressair a figura do Marquês de Pombal como motor da *revolução* operada na concepção do ensino professado em Portugal na segunda metade do século XVIII, particularmente o comercial e contabilístico. O estudo examina o 'antes' e o 'depois' de Pombal, procurando assim contribuir para aumentar o conhecimento associado ao patrono do ensino técnico da especialidade que aqui nos ocupa - a Contabilidade.

Palavras-chave: pombalismo; contabilidade; Porgual.

INTRODUÇÃO

Em Portugal, a literatura contabilística tem sido unânime em reconhecer a dívida de gratidão que a Contabilidade e, em particular, a profissão de Contabilista Certificado, assumem com o Marquês de Pombal. Com este propósito, assinalamos os trabalhos de Sales (1771), Ratton (1813), Beça (1918), Costa (1925), Pimenta (1934), Guerra (1948), Brito (1949), Carvalho (1953), Felismino (1960), Gonçalves da Silva (1984), Baptista da Costa (1980), Carqueja (2002), Guimarães (2007) e Cardão Machado (2009), os quais acentuam o papel de *Sebastião Joseph de Carvalho e Mello* (Pombal) como patrono do ensino contabilístico para a profissão do antigo ofício de Guarda-Livros.

De um ponto de vista mais focalizado no 'como' e 'porquê' da acção concreta de Pombal, as investigações de Rodrigues e Gomes (2002), Rodrigues e Craig (2004, 2009) e Rodrigues *et al.* (2004, 2004a, 2010, 2010a), na medida em que contextualizam o objecto/facto estudado considerando o contexto social, económico e político do período relativo à segunda metade do século XVIII português, fornecem contributos bastante válidos e interessantes pistas para futuras pesquisas que, em conjunto, acrescentam inquestionavelmente algo de novo à literatura, especialmente a que se prende com a intervenção estatal no ensino da Contabilidade em Portugal e com a evolução da profissão contabilística no nosso país.

Contudo, em nosso entendimento, escasseiam estudos que se debrucem integral e exclusivamente sobre o crucial papel desempenhado por Pombal na inflexão sentida em Portugal na segunda metade do século XVIII, rumo a uma abordagem de ensino secular, estatal e de índole técnica. Com efeito, a maioria dos estudos que ao tema dedicaram alguma atenção, porque inseridos numa lógica de exposição de argumentos relacionada com a descrição dos desenvolvimentos associados à primeira escola de Contabilidade implantada em Portugal (a Aula de Comércio, em 1759), convergem mais para esta última dimensão e menos para a actuação de Pombal na mudança da metodologia do ensino no Portugal Setecentista.

O nosso artigo, por conseguinte, não foca aspectos filiados no progresso da *Aula Pombalina*, nem tampouco observações sobre as suas origens, progresso e ocaso, interligadas amiudadamente com sínteses evolutivas da

profissão. No seguimento, a ideia que presidiu à elaboração deste trabalho foi a de centrar a discussão em torno da transformação operada na educação por Pombal, inserida num plano político global de maior magnitude, sustentado, como veremos, numa visão de secularização e estatização do ensino público.

O protocolo metodológico utilizado na pesquisa respeitou os seguintes três pilares, segundo Raupp e Beuren (2006): a) quanto aos objectivos, descritiva; b) quanto aos procedimentos, bibliográfica; e c) quanto à abordagem do problema, qualitativa. Para Raupp e Beuren (2006), a pesquisa descritiva traduz-se num estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, isto é, não se apresenta tão preliminar como a primeira nem tão aprofundada como a última. Para os mesmos autores (Raupp e Beuren, 2006), as pesquisas bibliográficas são desenvolvidas mediante material já trabalhado, ou seja, fontes de evidência secundárias, principalmente livros e artigos científicos (e técnicos e/ou académicos). A investigação qualitativa é aquela que não recorre a instrumentos matemáticos (Raupp e Beuren, 2006; Vieira *et al.*, 2009).

Para a concretização do objectivo acima exposto, organizámos em quatro secções distintas o estudo, para além da parte introdutória. Na secção que se segue, procuramos aludir ao perfil do Marquês de Pombal, identificando os aspectos da sua vida que se cruzam com a vertente que aqui se pretende sublinhar - a comercial. Na terceira secção, confere-se destaque às metodologias de ensino que precederam a entrada em cena de Pombal (antes de 1750), para, na oportunidade da quarta secção, se proceder a uma abordagem do teor de ensino professado em Portugal no período *Pombalino*. O artigo finaliza com a sistematização de algumas conclusões.

Faz-se notar que ao longo do texto as **transcrições em itálico respeitam a ortografia oficial da época** e que **optámos por nos desviar do protocolo de citar e referenciar pelo último apelido os autores que são conhecidos diferentemente** (por exemplo, *Rómulo de Carvalho* em vez de *Carvalho*).

POMBAL E A SUA LIGAÇÃO AO COMÉRCIO

Em 1750, o rei D. José I, sucedendo no trono a seu pai, D. João V, constitui um elenco governamental – não comprometido com o estilo de governação

anterior –, assente em três Secretarias de Estado¹: (1) Marinha e Ultramar; (2) Negócios Interiores do Reino; e (3) Negócios Estrangeiros e Guerra, esta última atribuída a *Sebastião Joseph de Carvalho e Mello*, uma das individualidades mais marcantes de sempre, para o bem e para o mal, da história política do nosso país e uma figura inexorável no panorama da sociedade portuguesa de Setecentos, sobretudo a época em que assumiu os destinos do país (1750-1777).

De facto, em geral, são a figura e a acção do Marquês de Pombal que concitam as atenções; evocar o poder em Portugal, no terceiro quartel de Setecentos, equivale a convocar o Marquês de Pombal. Por hábito consagrado, denominaremos *Sebastião Joseph de Carvalho e Mello* (1699-1782) por Marquês de Pombal (ou somente Pombal), sem embargo da designação nem sempre corresponder a épocas da sua vida em que era efectivamente possuidor de tal título. Com efeito, apenas em 1769 foi outorgado a Carvalho e Melo, trave mestra e figura chave do governo do monarca D. José I, o título de 1.º Marquês de Pombal (agraciado com o título de 1.º Conde de Oeiras foi-o em 1759).

Para além das medidas tendentes a reformar o ensino (Cardão Machado, 2009), que estão na base de uma nova abordagem da instrução como um bem público, orientado, organizado e apoiado pelo Estado, conseguem enumerar-se outras iniciativas pombalinas para resgatar o atraso da economia lusa, à entrada da segunda metade de Setecentos. Apoiados em Ratton (1813), Corrêa (1930), Oliveira (1941), Bernardo (1959), Gonçalves (1960), Torgal (1982) e Pedreira (1992), destacamos as seguintes: proibição de exportação de ouro e prata; aplicação de leis em desabono dos contrabandistas, fundação de monopólios comerciais; nacionalização do comércio da metrópole com os territórios ultramarinos; implementação de medidas proteccionistas (direitos elevados, privilégios aduaneiros, pragmatismos contra certos usos e costumes) com o objectivo de estancar as importações; prémios concedidos à exportação; proibição de entrada no país de fazendas estrangeiras, cujo consumo se julgou supérfluo; criação de um organismo de supervisão e coordenação das actividades económicas e industriais - a Junta

¹ "O primeiro governo do Rei D. José compunha-se dos seguintes Secretários de Estado: padre Diogo de Mendonça Corte-Real, Carvalho e Melo (ambos nomeados em 2 de Agosto de 1750) e Pedro da Motta (nomeado por D. João V)" (Azevedo, 1961: p. 22).

de Comércio (1755); fomento das manufacturas, reorganização da produção e exportação do vinho do porto; expulsão dos Jesuítas (1759); resistência aos ingleses; criação do Erário Régio (1761); reestruturação da Inquisição; abolição do tráfico de escravos na metrópole; abolição da distinção entre cristãos-velhos e cristãos-novos e redução dos impostos sobre o açúcar e o tabaco.

A outro nível, a construção legislativa pombalina mais significativa para a inflexão da situação desprestigiante que acompanhava o ofício de comerciante foi, na nossa perspectiva, o alvará de 6 de Junho de 1755, de sua autoria. Este diploma procedeu à criação da Companhia do Grão-Pará e Maranhão, e podia ler-se, mais concretamente no seu preâmbulo, que “**não deveria considerar-se o comércio mecânico, antes ofício nobre**² [destaque acrescentado]”. Nesta ordem de ideias, o desenvolvimento do comércio assumia-se como uma das faces mais visíveis da linha mercantilista seguida por Pombal.

As práticas mercantilistas, adoptadas na Europa desde o século XVI, atingiram o seu apogeu em França, com *Jean-Baptiste Colbert*, ministro das finanças de Luís XIV. As providências mercantilistas de exploração dos recursos ultramarinos, de limitação de importações de bens não indispensáveis, de regulamentação da actividade comercial e de protecção às indústrias para fomento de um comércio de exportação, fizeram com que se possa na prática considerar Pombal um *Colbertista* tardio, pois Colbert governou de 1661 a 1683.

Como corolário, temos que os comerciantes constituíam uma classe social estratégica nesta doutrina de política económica mercantilista, definida por Rodrigues e Craig (2005: p. 23) como um sistema

“em que a riqueza nacional e o poder de uma nação eram determinados pela colonização, forte comércio de exportação e acumulação de metais preciosos (como o ouro e a prata). O comércio externo era privilegiado sobre o comércio doméstico. A auto-suficiência económica era desejada. O bem-estar económico era medido não em termos do sucesso na satisfação das preferências do cidadão, mas pelos níveis de exportação e pela balança comercial”

² A transcrição, extraída de Bernardo (1959: p. 7), reproduz-se de um escrito de Pombal, incluído no documento 23 da colecção pombalina existente na Biblioteca Nacional.

Após havermos elaborado uma síntese de argumentos que nos permitiram perceber quais os pontos de contacto e de proximidade entre Pombal e as ideias mercantilistas que se faziam sentir no Portugal de Setecentos, cabe agora sublinhar a manifesta influência que sobre ele exerceram os quase cinco anos passados em Inglaterra, entre Outubro de 1738 e Maio de 1743, como enviado extraordinário/ministro de D. João V na corte inglesa do Rei Jorge II.

A sua carreira diplomática em Londres possibilitou-lhe apreciar o progresso da sociedade britânica e compará-lo com a decadência instalada no seu país natal. Seguindo de perto o pensamento de Rodrigues e Craig (2005), ainda que os seus saberes sobre matérias comerciais fossem débeis no início do seu consulado em Inglaterra, em Londres os seus conhecimentos teóricos e práticos sobre assuntos económicos desenvolveram-se fortemente.

Os mesmos autores informam que Pombal em Inglaterra assistiu a aulas e conferências e destacam também que a sua biblioteca pessoal continha textos mercantilistas clássicos, além de relatórios diversos sobre comércio e de trabalhos sobre companhias comerciais britânicas (Rodrigues e Craig, 2005).

Resulta do exposto que, da sua permanência na capital britânica, retirou o Marquês informações e vivências que lhe mereciam crédito para, no futuro, se a conjuntura o permitisse, aplicar os ensinamentos recolhidos na resolução da situação portuguesa. Um escrito de Pombal, *apud* Rodrigues e Craig (2005: p. 26) – no caso concreto, correspondência mantida em 1742 com o Cardeal da Mota, Secretário de Estado dos Negócios Estrangeiros de D. João V –, confirma o entusiasmo³ com que Carvalho e Mello observava o desenvolvimento comercial inglês:

"a mais interessante [matéria] que pode fazer o assumpto das rellações de hum ministro de Portugal que reside em Londres considerei eu depois que entrei nesta corte a de investigar, para as pôr na presença de El Rey Nosso Senhor, as causas com que Sua Majestade achou logo nos principios do seu reynado o comercio de Portugal em tanta

³ Informações deste teor podem principalmente obter-se em Rodrigues e Craig (2005). Apontamentos que tenham por contextualização de base a influência britânica em Pombal colhem-se em Rómulo de Carvalho (1982). Para comentários do professor Gonçalves da Silva com rasgados elogios à actuação de Pombal sob o aspecto contabilístico, estude-se Gonçalves da Silva (1984).

decadência, ao mesmo passo que o de Inglaterra e de outras nações tiveram hum desmedido aumento".

Pessoa culta e viajada, consciente do embaraço nacional em competir com os demais países europeus, atribuindo-o, em grande parte, à deficiente qualificação escolar e geral impreparação técnico-profissional dos nossos comerciantes e industriais, beneficiando das experiências que adquirira em Londres (1738-1743) e em Viena (1745-1749), a esta última cidade enviado como ministro plenipotenciário, Pombal cedo manifestou a vontade de reorganizar e modernizar, com recurso a instrumentos governamentais, as praticamente inexistentes infra-estruturas económicas do país.

Para remate da secção, termina-se com um episódio historiado por Ratton (1813: p. 221-222), simultaneamente esclarecedor da (1) importância conferida por este ministro ao comércio como manancial de riqueza e do (2) desvelo que Pombal nutria pelos comerciantes, como intérpretes maiores de uma política de fomento comercial. Deste modo: *"se á sua sala concorriaõ Fidalgos, e Negociantes para lhe fallar em negocios, attendia primeiro a estes, dizendo que o tempo lhes era muito precioso"*.

ABORDAGENS DE ENSINO NO PORTUGAL SETECENTISTA ANTES DE POMBAL (<1750)

Em Portugal, as ordens religiosas assumiam um lugar preponderante na direcção dos *estudos menores*⁴, particularmente a Companhia de Jesus e a Congregação do Oratório de S. Filipe Néri⁵ (ambas diligenciando para que a aprendizagem visasse mais a aceitação de dogmas do que o incentivo ao treino mental, o que poderia levar à estimulação de heresias).

A responsabilidade de ensinar, sobretudo as primeiras letras, era uma incumbência que competia à Igreja Católica. Aliás, até à época de Setecentos,

⁴ Empregamos a designação de estudos menores, para nos referirmos à instrução das primeiras letras e das humanidades no reinado de D. José. Trata-se de uma expressão oficialmente consagrada nos diplomas oficiais da época.

⁵ Corrêa (1930) noticia que, em 1716, esta ordem religiosa conquista a permissão de admissão à Universidade de Coimbra para os alunos que tivessem terminado a aprendizagem nas suas escolas. Antes desta data, só o Colégio das Artes dos Jesuítas lhe dava acesso.

Estado e Igreja confundiam-se no que respeita ao ensino e a outros domínios, como a assistência aos mais desfavorecidos.

Segundo uma informação de Serrão (1982: p. 254), respeitante à rede pedagógica da Companhia de Jesus, em Portugal e seus domínios, só no ano de 1759, tinham os Jesuítas cerca de “quatro dezenas de colégios, cinco residências e também cinco seminários”.

Este era o tempo em que o ensino não era abordado como uma necessidade dos povos e uma obrigação dos Estados. Esse papel era desenvolvido em Portugal pela Companhia de Jesus que, preenchendo o mundo do saber com o latim, a filosofia e a retórica, olvidava as ciências novas, as línguas vivas e a aprendizagem das artes e dos ofícios.

Pedagogicamente, interessava manter a ordem estabelecida, muito mais do que instruir para suscitar novos pensamentos que pudessem colocar em causa crenças e convicções instituídas que, por seu turno, abalariam a autoridade da Igreja de continuar a dizer, a todos os níveis e não só no espiritual, o que estava ou não correcto. Com inspiração em Van Doren (2007), aqui recordamos o paradigmático caso de Galileu Galilei (1564-1646). Entre outras coisas, disse o físico que poderia provar matematicamente que a Terra girava à volta do Sol e não o recíproco. Foi a Roma, em 1611, com o seu telescópio, mas o teólogo chefe da Igreja Romana ter-lhe-á dito que a realidade física não era explicada pela Matemática, mas sim pelas escrituras e pelos padres da Igreja.

Neste contexto, recorremos a Carneiro de Moura (1919: p. 157) para, telegraficamente, sumariarmos a acção jesuítica no contexto da educação escolar, como segue:

“o Ensino estava na mão dos jesuítas. Estes, para conseguir a hegemonia, compraziam-se na ignorancia popular, e o seu ensino reduzia-se á doutrinação sectaria dos seus interesses. Tinham feito do povo portuguez um rancho de idiotas, escravizados pelo preconceito e pelo temor das penas eternas. Poucos sabiam lêr; os fidalgos dispensavam-se d’essa prenda, e contentavam-se com ouvir as doutrinas dos discipulos de Loyola que se empenhavam com grande resultado no embrutecimento d’um povo que já fôra grande”.

Com o Iluminismo, nos países católicos, foi ganhando importância a convicção de que as responsabilidades do ensino deviam ser assumidas pelo

Governo (Gomes, 1982). As ideias iluministas vão desembocando em Portugal muito por força da acção de dois *estrangeirados*: Luis António Verney, com o *Verdadeiro Método de Estudar*⁶ (1746) e Ribeiro Sanches, com a obra *Cartas sobre a Educação da Mocidade* (1760), esta editada em Paris e aquela em Nápoles.

Os escritos de Ribeiro Sanches contribuíram para que se criasse em Lisboa, em 1761, o Real Colégio dos Nobres⁷, estabelecimento escolar que pretendia fornecer aos jovens nobres a informação científica considerada indispensável para o conhecimento da arte da guerra. Não nos esqueçamos que o exército era comandado, na sua cúpula, por nobres, cuja nobreza, por si só, justificava as acções de chefia, independentemente da sua preparação, que era nula. Pombal ocupar-se-ia agora, onze anos depois de chegar ao poder, da instrução militar, com a introdução no nosso país do ensino das Ciências Exactas.

Ouçamos Pereira (2001) para uma tentativa de síntese das duas contribuições, a de Verney e a de Sanches:

“o primeiro defendia basicamente a criação de um ensino que fosse completo e coerente desde a aprendizagem da leitura e da escrita, até aos estudos superiores. Defendia, ainda, ao contrário dos restantes iluministas, que o ensino deveria ser extensivo a todas as classes sociais. Ribeiro Sanches defendia a educação apenas para a nobreza, porque se as crianças do povo fossem instruídas não queriam seguir a profissão dos pais” (Pereira, 2001: p. 244).

A modernização dos sectores do Estado passaria também pelas reformas do ensino⁸ (Gomes, 1982; Cruzeiro, 1988; Rómulo de Carvalho, 2008; Cardão

⁶ Verney publicara sob anonimato, com o pseudónimo de O Barbadinho (Grácio, 1980), pelo receio de “incómodos e represálias que certamente resultariam da publicação de um panfleto tão agressivo contra uma instituição, a Companhia de Jesus, que, embora já empobrecida no seu poder de ataque, ainda possuía sonoridade bastante para se fazer ouvir” (Rómulo de Carvalho, 2008: p. 411).

⁷ A Academia dos Nobres foi fundada pela Carta de Lei de 7 de Março de 1761 (Cruzeiro, 1988), sendo que as aulas só principiaram em 1766, devido à dificuldade no processo de recrutamento dos mestres estrangeiros para as disciplinas científicas (especialmente Física e Matemática). Ver, a este propósito, o estudo, já clássico, de Rómulo de Carvalho (1959).

⁸ Para a primeira medida concreta tomada pelo governo de Carvalho e Melo, em 1758, no âmbito da educação, seguir Gomes (1982). Para o propósito de estudar a institucionalização do ensino primário oficial em Portugal (escolas de ler, escrever e contar), em 1772, consulte-se o mesmo autor, op. cit. Com o objectivo de examinar a regeneração em 1772, pelo Marquês de Pombal, da Universidade de Coimbra, ruinosamente decadente pela actuação da Companhia de Jesus, veja-se a Cruzeiro (1988) e também a Saraiva (1983). Este último sublinha: a (1) criação das Faculdades de Matemática e de Filosofia (correspondendo, grosso modo, às actuais Faculdades

Machado, 2009), ideia fundamental que ganhara expressão pelas experiências e vivências de portugueses além-fronteiras, bem conscientes do nosso atraso global relativamente aos congéneres europeus. Evidentemente que não podemos aqui esquecer que Pombal foi, ele próprio, um *estrangeirado*.

Entre Portugal e os países seus concorrentes cavara-se um fosso global, que na Contabilidade, em particular, vinha traduzido por uma dispendiosa prática de contratação de estrangeiros para funções de Guarda-Livros e pela total ausência de transmissão oficial de conhecimentos por via do ensino.

Importa, num último momento, tecer breves considerações em relação ao ensino ministrado na Universidade de Coimbra, uma vez que a de Évora (fundada em 1559 pelo Cardeal D. Henrique como Universidade do Espírito Santo), esteve sob a alçada da Companhia de Jesus até à sua expulsão do país, em 1759, e a esse tipo de ensino já aludimos.

Em Coimbra, o diploma universitário valia mais como instrumento de diferenciação social do que como verdadeira preparação para o exercício das funções. Associada a esta circunstância, antes de Pombal, o comércio não era entendido, nem social, nem politicamente, como uma profissão digna. Na Universidade não se ministravam ofícios e artes, antes se leccionavam as humanidades e os estudos clássicos.

Na única Universidade do país (depois de 1759), imperavam a desorganização e o laxismo, conforme atesta a reflexão de Ratton (1813: pp. 216-217), impressionantemente actual:

"sei que antes desta [reforma pombalina da Universidade de Coimbra, em 1772], se matriculavaõ na Universidade hum excessivo numero de estudantes, dos quaes huma grande parte voltava para as suas casas, até ao tempo dos actos; e bem que poucos frequentavaõ as aulas, sem que por isso deixassem de sahir todos Bachareis, Licenciados, ou Doutores. Sei que antes da reforma nunca ouvi fallar de cadeiras de Sciencias Physico-mathematicas; e de certo não havia na Universidade de Coimbra Laboratorio Chimico, Jardim

de Ciências); a (2) imposição do ensino prático na Medicina, passando o hospital a considerar-se uma dependência da Universidade; e a (3) proibição do velho e anti-pedagógico hábito das sebatas, cadernos de apontamentos elaborados por estudantes passados de mão em mão durante gerações, declarando-se obrigatório o estudo por livros, em sua substituição.

Em resumo, como bem sintetizam as palavras de Pires Caiado (2000: p. 9): "o ensino em geral permanecia associado à religião e à Universidade, sistema fortemente combatido pelo Marquês de Pombal".

ABORDAGENS DE ENSINO NO PORTUGAL SETECENTISTA DEPOIS DE POMBAL (>1750)

É justamente à luz da consciência existente em alguns círculos do país, nomeadamente o político, de que as condições do ensino eram muito frágeis e que interessava à nação elevá-las, que se ordena, pela Carta de Lei de 28 de Junho de 1759, uma *geral reforma* do ensino (criando-se escolas régias de Língua Latina, Grego e Retórica que estariam na origem do futuro ensino secundário), com a preocupação central de manter a direcção dos estudos nas mãos do Estado, desviando-os da Igreja Católica.

Reforça esta ideia o exemplo seguinte, com conclusões semelhantes, embora de maior magnitude, retirado do preâmbulo do documento legislativo mencionado, lei que ordenou o encerramento das escolas da Companhia de Jesus e que criticava o método de ensino que nelas se seguia, por quem, desde o século XVI, tinha a si chamado a função do ensino:

"sendo o estudo das Lettras humanas a base de todas as sciencias, se vê nestes reinos extraordinariamente decahido daquelle auge, em que se achavam quando as aulas se confiaram aos religiosos Jesuitas, em razão [do seu] escuro, e fastidioso methodo que introduziram nas escolas destes reinos, e seus dominios" (Ribeiro, 1871: pp. 203-204).

Pretendia-se obviar a decadência dos estudos, privando os Jesuítas da faculdade de exercerem o ensino e extinguindo, por completo, todas as escolas e classes que lhe haviam sido confiadas. Em sua substituição, providenciaram-se vários lugares de professores de Gramática Latina, de Grego e de Retórica e fixou-se, também, para as cadeiras criadas, uma nova metodologia diversa do teor da professada pelos padres da Companhia de Jesus.

Não quadra à finalidade deste estudo reservar excessivas linhas à propaganda aversão pombalina aos Jesuítas, mas podemos avançar, sinopticamente,

que a sua férrea, visceral e sanguinária animosidade tivera como essência a ingerência dos Jesuítas nos negócios seculares brasileiros, em especial nas operações mercantis. A criação da Companhia do Grão-Pará e Maranhão representou, em 1755, o primeiro acto de força de Pombal contra a Companhia de Jesus, culminando o conflito que ali se gerara na expulsão dos Jesuítas de Portugal e seus domínios, por força do citado alvará de 28 de Junho de 1759. Apesar da proibição taxativa decretada na primeira metade de Setecentos pelo decreto papal *Immensa Pastorum Principis*, que interditava os clérigos da Companhia de se dedicarem ao comércio, a persistência com que negligenciaram as directrizes do Pontífice constituiu causa de vulnerabilidade às acusações que lhes foram efectuadas. Depois da expulsão, os bens foram-lhes sequestrados e criaram-se escolas nas mesmas localidades em que se localizavam as dos Jesuítas, sendo esta a origem da fundação do ensino público em Portugal.

Ainda neste tema, mas sob outro ângulo, em Portugal, de ensino especializado ou profissionalizante, em matéria de Comércio e Contabilidade, nada havia que possamos mencionar. Atente-se nas palavras de Rodrigues e Craig (2005: p. 23), para a conclusão de que “não parece ter existido nenhuma academia comercial financiada pelo Estado antes do estabelecimento da Aula do Comércio, em 1759. [...] A formação do comerciante era feita tradicionalmente através de estágios em negócios de familiares ou de amigos”.

Instituindo a colectânea de medidas pombalinas, a partir de 1759, mudanças várias em todos os graus de ensino (sob o lema estatizar e secularizar), e havendo, em simultâneo, a preocupação de dotar o país de pessoas habilitadas para funções úteis ao bem comum e ao serviço público, melhor se compreende a fundação de uma escola de comércio.

Voltando a Coimbra, nem a *refundação* da Universidade, que o visionário Pombal fez erigir em 1772, teve o condão de desafiar o *status quo* que em Portugal se fazia sentir na disciplina que aqui nos ocupa. Não obstante, a clarividência e a visão de Pombal fizeram-lhe compreender que a modernização da actividade mercantil, quer técnica, quer ao nível dos recursos humanos, também concorria, a par do incremento industrial e das reformas do ensino, sobretudo, para tornar a nação menos dependente de terceiros, e logo, por consequência, mais competente, mais competitiva e mais rica.

Estava assim na forja a criação de uma *Aula* que contribuisse para a prossecução deste fim.

CONCLUSÃO

As reformas do ensino, com epicentro em Pombal, no reinado de D. José I, justamente cognominado *O Reformador*, constituíram uma das vertentes da actuação programada e estratégica atinente à inversão da crítica situação em que o país se instalara.

O significado do Pombalismo, no campo da Contabilidade, respeita ao reconhecimento da figura que esteve na génese da criação do ensino comercial em Portugal, através do desenvolvimento de condições para a fundação da primeira escola oficial e gratuita para o ofício de Guarda-Livros.

Pombal compreendeu o interesse e a conveniência de Portugal em encontrar quadros qualificados para as necessidades da época, especialmente as que se relacionavam com as exigências da burguesia mercantil em ascensão. Nestes termos, o papel desempenhado pelo seu governo foi indispensável para a mudança de paradigma de transmissão de conhecimentos comerciais, numa nação em que estava muito arreigada a ideia de que a obrigação competia à Igreja, e só supletivamente ao Estado.

As medidas tomadas no campo do ensino manifestam no seu conjunto uma clara determinação - de resto bem coincidente com um desígnio iluminista de secularização -, de chamar ao Governo o ónus do ensino como competência exclusiva do Estado. É a esta luz, adianta Cruzeiro (1988: p. 174) que, “numa primeira abordagem, independentemente dos conteúdos, fins e destinatários específicos que são os seus, deve ser entendida a criação da Aula do Comércio”.

O século XVIII é um período que se caracteriza pelas ideias iluministas. Pombal é visto como um governante de concepções muito próximas do Iluminismo que soube, embora com as contradições despóticas que se lhe conhecem, utilizar os meios de que dispunha para a construção de um Estado moderno.

Vale assim a pena concluir que a dinâmica que à nação se desejava emprestar ancorou as suas raízes na linhagem mercantilista, iluminista e britânica de um governante que nela fez radicar as pedras angulares das suas políticas de fomento comercial e de desenvolvimento industrial do país.

Terminando como poderíamos ter começado, fazemo-nos valer da observação de Gonçalves da Silva, na qual o mestre, numa prosa de requintados recursos estilísticos, com o propósito de identificar períodos da História da Contabilidade em Portugal, faz corresponder o início do terceiro dos quatro períodos propostos,

“à época pombalina, ou seja, uma época que, sob o ponto de vista contabilístico, se pode qualificar de revolucionária. As providências governativas respeitantes à matéria que então se tomaram, modificaram consideravelmente o panorama contabilístico português. Assemelharam-se a rajadas de vento fresco num ambiente miasmático” (Gonçalves da Silva, 1984: pp. 509-510).

REFERÊNCIAS

- AZEVEDO, M.C. (1961) **A Aula do Comércio, Primeiro Estabelecimento de Ensino Técnico Profissional Oficialmente Criado no Mundo**. Lisboa: Escola Comercial Ferreira Borges.
- BAPTISTA DA COSTA, C. (1980) O ensino da Contabilidade em Portugal - a necessidade de uma licenciatura em Contabilidade. **Revista de Contabilidade e Comércio** 176, pp. 389-404.
- BEÇA, H. (1918) **O Ensino Comercial em Portugal**. Porto: Escola Secundária de Comércio.
- BERNARDO, H.B. (1959) Editorial: um Bicentenário. **Boletim da Sociedade Portuguesa de Contabilidade** 21/22, pp. 3-7.
- BRITO, A.T. (1949) Depoimento. In **Vantagens para a Contabilidade da Regulamentação Profissional dos Técnicos de Contas** (1953), depoimento proferido em 28 de Abril de 1949 nas sessões promovidas pela SPC. Lisboa: Sociedade Portuguesa de Contabilidade, pp. 71-78.
- CARDÃO MACHADO, A.J. (2009) A importância das reformas pombalinas do ensino na evolução da Contabilidade. **Revista de Contabilidade e Finanças** (Lisboa) 98, pp. 4-8.
- CARNEIRO DE MOURA (1919) **História Económica de Portugal**. Lisboa: Tipografia do Anuário Comercial.
- CARQUEJA, H.O. (2002) **Do Saber da Profissão às Doutrinas da Academia**. Separata anexa à Revista de Contabilidade e Comércio 234-235.
- CARVALHO, M.S. (1953) Comercialização do ensino da Contabilidade. **Revista de Contabilidade e Comércio** 81, pp. 83-85.
- CORRÊA, F.A. (1930) **História Económica de Portugal**. Vol. II. Lisboa: Tipografia da Empresa Nacional de Publicidade.
- COSTA, L. (1925) **A Evolução do Ensino Profissional: séculos XIX a XX**. Porto: Imprensa Nacional.

- CRUZEIRO, M.E. (1988) A reforma pombalina na História da Universidade. **Análise Social** 100, pp. 165-210.
- FELISMINO, A. (1960) **No Duplo Centenário da Aula do Comércio**. Lisboa: [s.n.].
- GOMES, J.F. (1982) O Marquês de Pombal criador do ensino primário oficial. **Revista de História das Ideias**. O Marquês de Pombal e o seu tempo, Tomo II. Coimbra: Instituto de História e Teoria das Ideias. Faculdade de Letras, pp. 25- 41.
- GONÇALVES, J.C.S. (1960) **A Aula do Comércio**. Lisboa: [s.n.].
- GONÇALVES DA SILVA, F.V. (1984) Bosquejo duma sucinta História da Contabilidade em Portugal. **Revista de Contabilidade e Comércio** 187/192, pp. 503-514.
- GRÁCIO, R. (1980) História da história da educação em Portugal: 1945-1978. In GOMES, J.F., FERNANDES, R. e GRÁCIO, R. (1988) **História da Educação em Portugal**. Lisboa: Livros Horizonte, pp. 19-65.
- GUERRA, C.J. (1948) Querer é poder. **Revista de Contabilidade e Comércio** 61/62, pp. 170-181.
- GUIMARÃES, J. (2007) Marquês de Pombal: o ‘farol’ da Contabilidade em Portugal. In GUIMARÃES, J. (2007) **Técnicos Oficiais de Contas**. Lisboa: Áreas Editora, pp. 55-57.
- OLIVEIRA, C.M. (1941) **Origem e Progresso da Escola Comercial de Oliveira Martins**. Porto: Imprensa Moderna.
- PEDREIRA, J.M. (1992) Os negociantes de Lisboa na 2.ª metade do século XVIII: padrões de recrutamento e percursos sociais. **Análise Social** 116-117, pp. 407-440.
- PEREIRA, J.M. (2001) **O Caixeiro e a Instrução Comercial no Porto Oitocentista: Percursos, Práticas e Contextos Profissionais**. Porto: Faculdade de Letras da Universidade do Porto. Tese de Mestrado em História Contemporânea.
- PIMENTA, P. (1934) O Marquês de Pombal regulamentou as profissões de Técnicos de Contas. **Revista de Contabilidade e Comércio** 8, pp. 289-295.
- PIRES CAIADO, A. (2000) The teaching of accounting in Aula do Comércio (1759-1844). Comunicação apresentada no 8.º Congresso Mundial de Historiadores de Contabilidade, **Academy of Accounting Historians**, pp. 1-9.
- RATTON, J. (1813) **Recordações de Jacome Ratton Sobre Ocorrências do seu Tempo em Portugal, Durante o Lapso de Sessenta e Tres Annos e Meio, aliás de Maio 1747 a Setembro de 1810**. Londres: H. Bryer.
- RAUPP, F.M. e BEUREN, I.M. (2006) Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais. In BEUREN, I.M. (org), LONGARAY, A.A., RAUPP, F.M., SOUSA, M.A.B., COLAUTO, R.D. e PORTON, R.A.B. (2006), **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade – Teoria e Prática**, 3.ª ed. São Paulo: Editora Atlas, pp. 76-97.
- RIBEIRO, J.S. (1871) **História dos Estabelecimentos Científicos, Literários e Artísticos de Portugal nos Sucessivos Reinados da Monarquia**. Tomo I. Lisboa: Tipografia da Academia Real das Ciências.
- RODRIGUES, L.L. e CRAIG, R. (2004) English mercantilist influences on the foundation of the portuguese School of Commerce. **Atlantic Economic Journal** 32(4), pp. 329-345.
- RODRIGUES, L.L. e CRAIG, R. (2005) Influências mercantilistas inglesas na criação da Aula do Comércio em 1759. **Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas** 62, pp. 22-33.

RODRIGUES, L.L. e CRAIG, R. (2009) Teachers as servants of state ideology: Sousa and Sales, portuguese School of Commerce, 1759-1784. **Critical Perspectives on Accounting** 20(3), pp. 379-398.

RODRIGUES, L.L., CRAIG, R. e GOMES, D. (2010) A intervenção do Estado no ensino comercial: o caso da Aula do Comércio, 1759 (I). **Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas** 118, pp. 39-48.

RODRIGUES, L.L., CRAIG, R. e GOMES, D. (2010a) A intervenção do Estado no ensino comercial: o caso da Aula do Comércio, 1759 (II). **Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas** 119, pp. 39-44.

RODRIGUES, L.L. e GOMES, D. (2002) Evolução da profissão dos TOC em Portugal: do Marquês de Pombal até aos nossos dias. **Jornal de Contabilidade** 302, pp. 131-141.

RODRIGUES, L.L., GOMES, D. e CRAIG, R. (2004) Corporativismo, liberalismo e a profissão contabilística em Portugal desde 1755. **Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas** 46, pp. 24-39.

RODRIGUES, L.L., GOMES, D. e CRAIG, R. (2004a) Portuguese School of Commerce, 1759-1844: a reflection of the 'Enlightenment'. **Accounting History** 9, pp. 53-71.

RÓMULO DE CARVALHO (1959) **História da Fundação do Colégio Real dos Nobres de Lisboa**. Coimbra: Atlântida - Livraria Editora.

RÓMULO DE CARVALHO (1982) O recurso a pessoal estrangeiro no tempo de Pombal. **Revista de História das Ideias**. O Marquês de Pombal e o seu tempo, Tomo I. Coimbra: Instituto de História e Teoria das Ideias. Faculdade de Letras, pp. 91-115.

RÓMULO DE CARVALHO (2008) **História do Ensino em Portugal - desde a Fundação da Nacionalidade até ao fim do Regime de Salazar-Caetano**. 4.ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.

SALES, Alberto Jaquéri (1771) **Oração que com o Motivo da Abertura do Quarto Curso da Aula do Comércio fez Alberto Jaquéri de Sales [...] em 15 de Fevereiro de 1771**. Lisboa: Regia Oficina Tipográfica.

SARAIVA, J.H. (1983) Pombal e a experiência da autoridade. In SARAIVA, J.H. (org) **História de Portugal**. Vol. 5. Lisboa: Publicações Alfa, pp. 83-111.

SERRÃO, J.V. (1982) **História de Portugal**. O Despotismo Iluminado (1750-1807). Vol. VI. [s.l.]: Editorial Verbo.

TORGAL, L. (1982) Nota introdutória acerca do significado do Pombalismo. **Revista de História das Ideias**. O Marquês de Pombal e o seu tempo, Tomo I. Coimbra: Instituto de História e Teoria das Ideias. Faculdade de Letras, pp. 7-17.

VAN DOREN, C. (2007) **Breve História do Saber: os Principais Acontecimentos, Pessoas e Conquistas da História Mundial**. Trad. Luís Santos. 2.ª ed. Lisboa: Caderno.

VIEIRA, R., MAJOR, M.J. e ROBALO, R. (2009) Investigação qualitativa em Contabilidade. In MAJOR, M.J. e VIEIRA, R. (eds.) (2009) **Contabilidade e Controlo de Gestão - Teoria, Metodologia e Prática**. Lisboa: Escolar Editora, pp. 131-163

ENTRE A POLÍTICA E A CONTABILIDADE: ELOGIO DAS ORIGENS POLÍTICAS E SOCIAIS DO ENSINO CONTABILÍSTICO EM PORTUGAL

Miguel Gonçalves

Polytechnic University of Coimbra – Coimbra Business
School | Portugal

RESUMO

O objectivo do artigo consiste em descrever alguns dos problemas prévios à fundação, pelo Marquês de Pombal, em 1759, da primitiva Aula de Comércio de Lisboa, primeira instituição de ensino em Portugal a ministrar instrução contabilística. Adicionalmente, o estudo pretende enquadrar histórica, política e socialmente a origem do ensino comercial no nosso país, empreendendo-se para o efeito um périplo pelo Portugal de Setecentos. Com o propósito de possibilitar um célere enquadramento das origens do ensino (público) da Contabilidade em Portugal, nomeadamente visando dar conta da inexistência, antes de 1759, de condições que pudessem aproveitar ao desenvolvimento da Contabilidade nacional, a investigação visa também contribuir para melhorar a compreensão da envolvente contabilística adjacente à pré-história do primeiro instituto difusor do ensino da nossa especialidade.

Palavras-chave: ensino da contabilidade; história da contabilidade; aula do comércio de lisboa; século XVIII; manuais portugueses de contabilidade.

INTRODUÇÃO

Este trabalho apresenta como principal objectivo o de dar a conhecer alguns dos problemas prévios à criação do estabelecimento pioneiro em Portugal de ensino da Contabilidade, em 1759, fazendo-se valer, para o efeito, de uma análise da envolvente política, social, histórica e contabilística da primeira metade do XVIII século português.

A metodologia utilizada na investigação respeitou o seguinte protocolo: a) quanto aos objectivos, descritiva; b) quanto aos procedimentos, bibliográfica e quanto à abordagem do problema, qualitativa (Beuren, 2006). Para a recolha de informação foram apenas utilizadas fontes secundárias. No que tange à classificação deste estudo em História da Contabilidade, qualificamos a investigação como narrativa (Previts *et al.*, 1990a) e tradicional (Stewart, 1992).

A arena na qual o estudo se irá mover no território vasto da História da Contabilidade respeita ao particular campo da História Geral da Contabilidade (*American Accounting Association*, 1970; Previts, 1984; Previts *et al.*, 1990b; Carnegie e Napier, 1996).

Para além desta introdução, o texto está organizado em quatro secções. Na primeira, efectua-se uma referência, necessariamente breve, aos principais traços distintivos da origem do ensino público oficial da Contabilidade, em 1759. Na segunda secção dedica-se atenção à descrição e análise do objecto estudado, considerando-se o contexto social, económico e político do período antecedente à fundação da Aula de Comércio lisboeta. Ocupar-se-á a secção seguinte da discussão em torno daquilo que o país conhecia em assuntos de índole contabilística, efectuando-se, com esse propósito, uma retrospectiva da epistemologia contabilística nacional até 1759. Por último, são apresentadas algumas conclusões.

GÉNESE DO ENSINO DA CONTABILIDADE EM PORTUGAL

A história da origem do ensino da Contabilidade em Portugal tem constituído objecto de investigações sistematizadas¹, sendo possível colher

¹ A literatura contabilística tocante a esta problemática é generosa. Veja-se, a este respeito, Rodrigues (1938),

informações que, incontroversamente, apontam o ano de 1759 e a Aula do Comércio de Lisboa, como referências da institucionalização do ensino (público) da Contabilidade no nosso país.

Partilhamos a opinião de que houve, efectivamente, uma importante contribuição portuguesa para a evolução do entendimento de que as matérias técnicas comerciais poderiam na realidade ser merecedoras de uma maior dedicação por parte dos poderes públicos, afastando, nas palavras de Vidal (1983: p. 73), "o velho preconceito que tanto prejudicou os estudos económicos e que levava a considerar de certo modo desprezíveis e indignas da atenção dos espíritos superiores as actividades comerciais, bem como tudo o que com elas se relacionasse."

Estamos pois, na segunda metade de Setecentos, longe do tempo em que, como nos relembra Pequito (1914: p. 7), "*segundo os historiadores da Antiguidade, o exercício do commercio e das artes industriaes era menos considerado, era até degradante*".^{2 3}

Procurar, no tempo e no espaço, as origens do ensino comercial oficial, implica remontar a um período do Portugal Setecentista, no qual as metamorfoses no domínio da Contabilidade, quer empresarial, quer pública, foram significativa e revolucionariamente combinadas com uma importância crescente conferida à dignificação do comerciante e seu ofício.

Quando pretendemos discutir as origens da Contabilidade no nosso país, isso equivale a dizer que procuramos as fundações da Contabilidade Comercial. O problema da Contabilidade Pública é distinto e não quadra à finalidade específica do nosso texto, excepto quando as contas públicas quiseram

Magalhães (1945), Oliveira (1957), Felismino (1960), Gonçalves (1960), Martins (1960), Azevedo (1961), Portela (1968), Silva (1970 e 1984), Costa (1980), Vidal (1983), Cardoso (1984), Santana (1985), Lopes (1992), Tavares (1999), Caiado (2000), Marques (2000), Rodrigues (2000), Carqueja (2001 e 2002), Guimarães (2002), Rodrigues e Gomes (2002), Rodrigues, Gomes e Craig (2003, 2004a e 2004b) e, mais recentemente, Gonçalves, Lira e Marques (2017).

² As transcrições em itálico respeitam a ortografia oficial da época, opção que, a par do acatamento pela sintaxe de então, manteremos consistente ao longo de todo o trabalho.

³ Na mesma linha de pensamento, Gonçalves da Silva alude a que na Grécia e em Roma Antigas, já os filósofos e oradores se compraziam em invectivar e vilipendiar as actividades económicas: "Platão, o divino, temia que a sua cidade ideal fosse conspurcada pelo comércio; Cícero, o eloquente, chamava-lhe 'coisa sórdida'" (Silva, 1948: p. 19). Acrescentamos que na mitologia romana, Mercúrio era, em simultâneo, o deus do comércio e o dos ladrões. Na mitologia grega, esse papel pertencia a Hermes.

apropriar-se do método mercantil de escrituração de livros para dotar a sua contabilidade de maior eficácia e operacionalidade, em 1761.⁴

Justifica-se, assim, o alinhamento de umas quantas reflexões de índole histórica, no sentido de, a seu tempo, tornarmos perceptível a envolvente económica, política, social e contabilística de uma inovação que levou à institucionalização do ensino público de Contabilidade e Comércio, em cujo programa de estudos se incluía a escrituração comercial por partidas dobradas⁵.

O escopo fundamental será, efectivamente, na fase inicial do nosso trabalho, fazer eco das palavras de Serrão (1981: p. 21):

a inovação, como tal, só adquire pleno sentido desde que seja inscrita na totalidade das rotinas a que temporalmente se opõe. Por isso, [revela-se] necessário o estudo de alguns problemas prévios, sem o que corremos, com leviandade, o risco da prática do anacronismo, pecado mortal do historiador.

CONTEXTO SOCIAL, ECONÓMICO E POLÍTICO

Em sede de discussão do século XVIII em Portugal, curial se julga efectuar um périplo pela primeira metade de Setecentos, com o objectivo de percebermos o ambiente de esplendor vivido na metrópole, mercê da exploração colonizadora do Brasil, *maxime* o seu ouro, diamantes, escravos e açúcar.

Foram estas, de acordo com Rodrigues (2000: p. 407), “as principais jóias da coroa que permitiram a D. João V a magnanimidade exibida no seu reinado [1706-1750]”⁶. O mesmo autor refere que o ouro e os diamantes contribuíram para

⁴ Apenas nesta situação nos interessará as vicissitudes da Contabilidade Pública. É assunto a que voltaremos oportunamente.

⁵ Ou “método italiano”, conforme Outeiro (1869: p. 20), também designado por “método veneziano ou método de devedor e credor, expressões que derivam da influência que nesse tempo assumiu a obra de Luca di Bartholomeu dei Pacioli de 1494 [Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita] disseminada pela Europa”. Cf., para esta última transcrição, Amorim (1968: p. 113). Unigrafia e digrafia são expressões posteriores, como nos recorda Sá (1919: p. 18): “ficaram, portanto, só dois methodos - Partidas simples e Partidas dobradas - que Leautey e Guilbault denominaram Unigraphia e Digraphia, vocabulos que foram geralmente bem acolhidos, que teem sido adoptados por alguns tratadistas posteriores, e que nós empregaremos d’ora avante.” No que toca a esta última observação (unigrafia e digrafia) é igualmente concordante a apreciação de Carqueja (2002).

⁶ Vale a pena assinalar, para o efeito, que, com base em Azevedo (1922), entraram em Portugal, durante todo o século XVIII, pelo menos 750 toneladas de ouro provenientes das minas do Brasil, descobertas nos derradeiros anos da época de Seiscentos. A partir da década de sessenta do período Setecentista diminuíram fortemente os ingressos de ouro, não superando a tonelada e meia por ano, juntando-se-lhes, a partir de 1730, os

que a governação de D. João V tivesse sido, decerto, a de maior sumptuosidade de toda a história de Portugal. Destarte, como afirma Carvalho (1982: p. 94), “surpreende que, após as descobertas das opulentíssimas riquezas minerais do solo brasileiro, transportadas para Portugal na governação de D. João V, nos encontrássemos, poucos anos decorridos, a braços com a miséria.”⁷

A época joanina imprimira grande notoriedade ao cultivo das letras⁸, à magnificência das construções⁹ e ao incremento das artes¹⁰, mas deixara o país despovoado, possuído pela Igreja, com as manufacturas arruinadas, assolado por uma severa crise económica, sem comércio nem indústrias relevantes, sem desenvolvimento agrícola, sem estradas, transportes, marinha e exército e dependente de importações, mesmo daqueles bens que rudimentares oficinas nacionais poderiam fabricar.

Para instigar a compras e consequentes pagamentos em ouro, franceses, holandeses e sobretudo, ingleses, acorriam aos portos nacionais com grande e variado número de fazendas oferecidas em excelentes condições, disto se ressentindo a indústria nacional.

Acresce que o rei, paralítico e doente, se alheara das tarefas governativas, endossando-as a homens “caducos e improditivos”¹¹. Cabe, assim, sublinhar que,

o resultado foi uma crise de autoridade que se reflectiu em abusos da nobreza, subornos nas alfândegas, dificuldades no exercício da lei. A situação era tanto mais grave quanto tinha a acompanhá-la uma baixa considerável na produção do ouro brasileiro, assim como no mercado internacional uma diminuição de interesse pelo vinho do Porto (Marques, Coelho e Marques, 1979: p. 17).

diamantes, calculados pelo mesmo autor em 3.000.000 de quilates, “com certa margem para o contrabando” (Azevedo, 1929: p. 365). “Os escravos necessários nas minas e nos engenhos de açúcar constituíam também uma receita da coroa -## cerca de oitenta por cada um dos 400 engenhos de açúcar”, como nos informa Rodrigues (2000: p. 407).

⁷ Não se enquadra na natureza do nosso trabalho considerar o rei D. João V sob o prisma das prodigalidades e desperdícios do seu reinado. Não obstante, fazemo-nos valer da reflexão de Ribeiro (1871: p. 169), sobremaneira elucidativa: “El-rei D. João V empregou mal os imensos cabedades dos thesouros do Estado”.

⁸ Assim se exprime Ribeiro (idem: ibidem): “Cabe a el-rei D. João V o indisputavel merecimento de [em 1720] haver favorecido grandemente a fundação e os trabalhos da Academia Real da Historia Portugueza”.

⁹ Como ex libris desta época assinalamos a “construção do Convento de Mafra e do aqueduto das Águas Livres”. Vide Ribeiro (idem: p. 182).

¹⁰ Destaque, no campo da música, para a introdução do espectáculo de ópera italiana, verificada nos começos do reinado do soberano.

¹¹ A adjectivação não é nossa - extraímo-la de Carvalho (1982: p. 91).

Em 1750, o rei D. José, sucedendo no trono a seu pai, reconhece, prontamente, a seriedade das circunstâncias em que o país se instalara e, solicitamente, constitui um elenco governamental não comprometido com o estilo de governação anterior, assente em três Secretarias de Estado¹²: Marinha e Ultramar, Negócios Interiores do Reino e Negócios Estrangeiros e Guerra, esta última atribuída a Sebastião José de Carvalho e Melo¹³, uma das individualidades mais marcantes de sempre, para o bem e para o mal, da história política do nosso país e uma figura inexorável no panorama da sociedade portuguesa de Setecentos.

Eis-nos, pois, chegados ao período "*josefino-pombalino*"¹⁴, no qual as reformas¹⁵ com epicentro em Pombal, no reinado de D. José, justamente cognominado *O Reformador*, constituem o ponto de partida mais indicado para o nosso estudo.

Nestes termos, de entre as actuações programadas e estratégicas atinentes à inversão da crítica situação global em que o país se instalara, pelo menos uma reveste-se de particular sensibilidade no contexto da Contabilidade, na medida em que, desde a fundação da Aula do Comércio, pelo Marquês de Pombal, não mais o nosso país deixou de se interessar pelo estudo da disciplina que aqui nos ocupa.¹⁶

¹² "O primeiro governo do Rei D. José compunha-se dos seguintes Secretários de Estado: padre Diogo de Mendonça Corte-Real, Carvalho e Melo (ambos nomeados em 2 de Agosto de 1750) e Pedro da Motta (nomeado por D. João V)" (Azevedo, 1961: p. 22).

¹³ Por hábito consagrado, amiúde denominaremos Sebastião José de Carvalho e Melo por Marquês de Pombal (ou somente Pombal), sem embargo da designação nem sempre corresponder a épocas da sua vida em que era efectivamente possuidor de tal título. Com efeito, apenas em 1769 foi outorgado a Carvalho e Melo, trave mestra e figura chave do governo do monarca D. José, o título de 1.º Marquês de Pombal. Agraciado com o título de 1.º Conde de Oeiras foi-o em 1759.

¹⁴ Expressão retirada de Torgal (1982: p. 12).

¹⁵ Contudo, nem só a interpretação da política de Pombal induz à percepção da segunda metade de Setecentos como uma época de ruptura. Muitos não imputam integralmente as transfigurações ocorridas em Portugal à acção pombalina. Ver, em particular, Macedo (1951) que, na esteira de Azevedo (1909), procurou demonstrar a ausência de um programa organizado ou de um plano coerente de reformas, colocando a tónica na natureza casuística da política de Pombal, como se infere pela seguinte passagem: "a actividade pombalina não foi renovadora, utilizando [antes] os organismos tradicionais, assim como os métodos, ao tempo, tradicionais da monarquia portuguesa. Reorganização em Pombal quer simplesmente dizer reforço da organização existente" (Macedo, 1951: p. 38).

¹⁶ Para uma consulta de exemplos de acções pedagógicas pombalinas tomadas no campo do ensino, a par da criação da Aula do Comércio, veja-se Oliveira (1941), Gomes (1982), Saraiva (1983), Cruzeiro (1988) e, muito particularmente, Ratton (1813), num dos parágrafos (§ 55.º; p. 211) das (suas) Recordações que ao Conde de Oeyras feito Marquez de Pombal, dedicou. Para melhor compreender o Marquês de Pombal e o seu tempo, consulte-se o número especial (no segundo centenário da sua morte) da Revista de História das Ideias (1982)

Regra geral, a literatura contabilística (e não só) é unânime em reconhecer a dívida de gratidão que a Contabilidade e, em especial, a profissão de Guarda-Livros, assumem com o Marquês de Pombal. Veja-se, expressamente com este sentido, Ratton (1813), Beça (1918), Costa (1925), Pimenta (1934), Magalhães (1939), Brito (1949), Silva (1953), Oliveira (1957), Felismino (1960), Monteiro (1979), Costa (1980), Gomes (1982), Marques (2000), Carqueja (2002), Rodrigues e Gomes (2002), Rodrigues e Craig (2004 e 2005), Rodrigues, Gomes e Craig (2004a) e Guimarães (2005a e 2005b). Confronte-se ainda, nesta ordem de ideias, o artigo, já clássico, de Gonçalves da Silva, no qual o autor, numa prosa de requintados recursos estilísticos, identifica e sugere quatro períodos da História da Contabilidade em Portugal¹⁷. O Professor faz corresponder o início do terceiro dos quatro períodos propostos,

à época pombalina, ou seja, uma época que, sob o ponto de vista contabilístico, se pode qualificar de revolucionária. As providências governativas respeitantes à matéria que então se tomaram, modificaram consideravelmente o panorama contabilístico português. Assemelharam-se a rajadas de vento fresco num ambiente miasmático (Silva, 1984: pp. 509-510).

Finalmente, ainda nesta temática de matriz pombalina, assinalem-se as comemorações da passagem do segundo centenário da fundação da Aula do Comércio, promovidas pela Sociedade Portuguesa de Contabilidade (SPC), em 1959, com realce para a homenagem ao túmulo de Pombal, para ali depor um ramo de flores, em homenagem à obra do estadista.¹⁸

Adicionalmente, levanta-se ainda a questão, de saber, em traços de desenho muito rápido, o que se conhece em termos contabilísticos e em matéria do

que, em trinta e dois testemunhos histórico-científicos, repartidos por dois tomos, coloca nas mãos do leitor importantes reflexões acerca do significado do pombalismo.

¹⁷ Esta é, pensamos, uma abordagem pouco frequente na literatura contabilística, pois que nos lembramos, além da citada publicação, apenas Carvalho e Conde (2003) tentaram identificar fases e períodos para a História da Contabilidade em Portugal, com base numa análise do inventário dos livros de Contabilidade publicados em Portugal desde o século XVIII. Cremos, honestamente, que esta é uma linha de investigação com propósitos de contribuições futuras interessantes, dado o escasso material publicado no nosso país por autores nacionais para uma divisão da História da Contabilidade Portuguesa.

¹⁸ Para uma exposição mais detalhada de todos os actos comemorativos no âmbito da iniciativa da SPC, consulte-se o Boletim da Sociedade Portuguesa de Contabilidade (1959: p. 9 e pp. 18-19).

ensino da Contabilidade até ao período pombalino, época da fundação da Aula de Comércio lisboeta (1759).

RETROSPECTIVA DA EPISTEMOLOGIA CONTABILÍSTICA NACIONAL ATÉ 1759

Aspectos Gerais

Indicações sobre o assunto epigrafoado são-nos fornecidas por Rau (1951), Vidal (1983), Silva (1984) e Rodrigues (2000). Nessa medida, no dizer da primeira autora,

apesar do intenso contacto dos portugueses com os mercadores italianos e com os mestres e inovadores medievais que já no século XV manejavam a partida dobrada, a contabilidade portuguesa permaneceu longas centúrias realmente simples e em manifesto atraso em relação aos métodos italianos contemporâneos (Rau, 1951: p. 399).

Não obstante, as escritas menos informes seriam ainda assim as da régia fazenda e as das congregações religiosas, a cargo de, respectivamente, indivíduos de fé judaica e eclesiásticos¹⁹, para tal habilitados.

Tirando uma ou outra passagem dos forais e alguns documentos ou diplomas que se salvaram, conclui Silva (1984: p. 507) que “pouco existe, ao que supomos, de algum interesse para a história da Contabilidade”.

Ao nível de registos contabilísticos, sem embargo das relações comerciais que na Baixa Idade Média mantínhamos com as repúblicas italianas de Génova,

¹⁹ Em 476 d.C., com a invasão dos povos que os Romanos designavam de bárbaros, por serem rudes e desconhecadores dos primores da Civilização Romana, muitos dos progressos contabilísticos realizados pela Antiga Roma perderam-se. Neste contexto, veja-se Amorim (1968: p. 60): nenhuma dúvida poderá restar de que a contabilidade entre os Romanos era correntemente utilizada tanto na administração pública como na administração mercantil e doméstica e já apresentava um apreciável grau de sistematização, se se atender à recuada era em que o Império Romano existiu. Com a queda do Império Romano do Ocidente, em 476 d.C., data que normalmente os historiadores fazem corresponder ao início da Idade Média, regista-se um enfraquecimento da administração pública e das instituições comerciais, bem como uma redução do tráfico comercial, associada à ruptura das vias de comunicação. Posteriormente, com a difusão do Catolicismo - e era aqui que pretendíamos chegar -, a Igreja passou a controlar o poder e a riqueza, passando desta forma a utilizar a escrita contabilística como instrumento de controlo do seu património, distribuído principalmente por mosteiros e abadias.

Florença e Veneza²⁰, “o nível da técnica contabilística situava-se entre nós muito aquém do que já atingira nas mesmas” (idem: *ibidem*).

Sob um outro prisma, Rau (1951) dá-nos a conhecer que os livros de comércio ou de escrituração comercial deixavam de ter qualquer espécie de interesse, nas situações em que um mercador se retirava dos negócios, ou se dissolvia a companhia à qual pertencia.

Associadas a esta circunstância, a acção destruidora do tempo, a negligência humana, as falências, as penhoras, os terramotos da primeira metade do século XVIII e, sobretudo, o de 1755, foram também factores causadores da destruição de livros comerciais.

Todavia, vale a pena referir Silva (1984), quando observa que na Exposição de História Económica de Antuérpia, realizada em 1930, foram apresentados, por Portugal, registos de comerciantes nacionais dos séculos XVI²¹ e XVII.

Regulamentação Jurídica da Escrituração Mercantil

No que tange a este tópico de análise, nada de relevante se faz notar, na exacta medida em que as nossas *Ordenações Filipinas*²², do início do século XVII (1603), pouco se ocupam do assunto, como testemunha Silva (1938), prescrevendo apenas sanções para os comerciantes que não apresentassem os seus livros de *Diário* na situação de falência.

²⁰ O surto do comércio mediterrânico fez ressurgir e progredir a Contabilidade, destacando-se o desenvolvimento das cidades-Estado de Génova, Florença e Veneza. A ideia vem reforçada por Sá (1998) quando narra que a Contabilidade ganhou projecção no século XIV nas repúblicas italianas de Florença, Génova e Veneza como resultado do crescimento do comércio marítimo e de instituições bancárias. Amorim (1968: p. 70) refere-nos que só esta última, no seu período áureo, “dispunha de cerca de 3000 navios que, com os milhares de outros das restantes repúblicas italianas, sulcavam o Mediterrâneo em ambos os sentidos”. Os bancos também registavam elevados índices de crescimento, pois emprestavam dinheiro para a construção de barcos. Também os seguros se desenvolveram.

²¹ Por exemplo, fragmento do diário (1563-1564) de um comerciante português e fragmento de um memorial e copiador de cartas (ambos de 1555) de Pedro Lopes de Aleman, negociante português em Antuérpia.

²² Compilação jurídica resultante da reforma das Ordenações Manuelinas, como consequência do domínio espanhol (1580-1640). Como lei suprema do Reino, ficou a obra concluída ainda no tempo de Filipe I, que a sancionou em 1595, mas só foi definitivamente mandada observar, após a sua impressão em 1603, quando já reinava Filipe II. Embora muito alteradas, constituíram a base do direito português, até à promulgação dos sucessivos códigos do século XIX (verbi gratia: Código Comercial de 1833, Código Civil de 1867, Código do Processo Comercial de 1895 e Código das Falências, publicado em 1899). Para ligeiras notas sobre as três ordenações do Reino, atente-se em Oliveira (1941).

Realidades diametralmente opostas verificavam-se em França e Espanha, por exemplo, com as Ordenações de Colbert (Código de Savary) e as Ordenações de Bilbao, de 1673 e 1737, respectivamente.

Em França, merecem destaque os requisitos do livro *diário*, a sua legalização e força probatória, as disposições inerentes à conservação da correspondência e o artigo que decreta a inventariação periódica do património (Silva, 1938).

Em Espanha, a influência das Ordenações faz-se sentir no número de livros de contas, quatro, a saber: "*todo lo Mercader, tratante y comerciante por mayor, deberá tener á lo menos cuatro libros de cuentas: un borrador ó manual, un libro mayor, otro para el asiento de cargazones ó facturías, y un copiator de cartas.*" (Silva, 1938: p. 38).

Gonçalves da Silva sublinha:

- (i) a exigência do *Razão (libro mayor)* - que não tem paralelo na legislação francesa;
- (ii) a imposição da correcção dos erros pela prática do estorno;
- (iii) os preceitos que estabelecem as diferenças entre os deveres dos pequenos e dos grandes comerciantes;
- (iv) a obrigatoriedade do livro de registo de facturas e
- (v) a norma que impõe aos comerciantes castelhanos por grosso, anal-fabetos, disporem de guarda-livros que assistam ao governo dos quatro livros escriturados segundo o método *debe y ha de haber* (Silva, 1970).

Ainda que não caiba aqui uma exposição mais detalhada que permita acompanhar *pari passu* as grandes transformações por que passou o instituto jurídico da escrituração mercantil, as análises *ut supra* permitem concluir que o século XVII é o momento histórico em que a legislação passa a considerar a relevância dos livros de Contabilidade. Marques (2006) admite que, com Colbert e a sua Ordenança de 1673, se proclama a utilidade social da Contabilidade.

Contabilidade Pública

No que se prende com uma análise institucional da Contabilidade Pública em Portugal, já no tempo do reinado de D. Dinis (1279-1325) existia em Portugal

uma repartição que concentrava as contas da fazenda real, “os *Contos*, conforme documento de 16 de Junho de 1296” (Rodrigues, 2000: p. 366).

Os *Contos*, mais tarde a *Casa dos Contos*, funcionavam como uma repartição onde se recenseavam, centralizavam e fiscalizavam as contas da fazenda pública que, como se sabe, à época, eram confundidas com as do monarca. Entre outros funcionários, havia nos *Contos* certo número de contadores²³ e seus auxiliares - os escrivães. As funções dos contadores passavam essencialmente pelo controlo.

“Destruída pelo terramoto de 1755”, conforme assegura Rodrigues (2000: p. 374), os incêndios que se lhe seguiram arrasaram quase por completo o edifício onde funcionavam os *Contos* e praticamente toda a sua documentação, provocando uma desordem nos serviços que precipitaria a sua dissolução.²⁴

Extinta em 1761, a *Casa dos Contos* registou abusos, incompetências e fraudes, motivadas pelos transversais problemas da sociedade portuguesa de então - corrupção e analfabetismo²⁵.

Esta questão convoca, aliás, uma outra, que se prende com o sistema de escrituração utilizado nos livros da repartição *contista*.

Ora, é sabido que a utilização da partida simples, em confronto com a partida dobrada²⁶, configura um método de registo inexacto e potenciador de fraude que, além do mais, impossibilita a conferência de contas.

No que se prende com o processo das partidas dobradas, vale a pena dizer, seguindo de perto Pequito (1875: p. 142), que

o systema das partidas dobradas foi primeiramente chamado methodo italiano, porque nas cidades de Veneza, Genova, Florença, e outras

²³ Este é o termo antigo original para Contabilista. No entanto, “como se começou a contar o gaz e a agua por aparelhos assim denominados, pareceu-nos mais proprio empregar Contabilista como equivalente ao vocabulo francês Comptable” (Sá, 1926: p. 31).

²⁴ Para um exame rigoroso do que foi a Casa dos Contos, veja-se o trabalho de Rau (1951), ilustre historiadora desta repartição. Para um estudo sintético, consulte-se Rodrigues (2000).

²⁵ A primeira informação sobre analfabetismo a nível nacional (Continente e Ilhas Adjacentes) é de 1878, data do primeiro censo oficial. Apenas 14,3% da população portuguesa sabia ler e escrever (Carvalho, 2001). Mais de cem anos antes, em meados do XVIII século português, podemos perspectivar que este número seria com certeza substancialmente inferior, para grande vergonha nacional.

²⁶ Sá (1998: p. 44) utiliza a feliz definição: “a partida dobrada mais não é do que o registo de um facto patrimonial em sua causa e efeito”.

da Italia, foi onde elle primeiramente se usou. Depois foi-lhe dada a denominação de partidas dobradas, porque, analysando-se que em cada operação havia dois factos inseparaveis - um debito não pôde existir sem um credito e vice-versa - e comparando-se os dois systemas viu-se que por este ultimo se descreviã esses dois factos. E como o primeiro ainda não tinha denominação ficou-se chamando partidas simples.

Quanto às vantagens do funcionamento das partidas duplas sobre as partidas simples (ou singelas), atentemos nos argumentos do mesmo autor. Com efeito, Pequito (1875) dedica umas quantas linhas do seu *Curso de Contabilidade Commercial* a discutir os benefícios da utilização da partida dobrada. Reproduzamos, no essencial, o epílogo da sua fundamentação:

Não obstante a superioridade reconhecida do systema das partidas dobradas ao das partidas simples, ainda este tem muitos apologistas que censuram aquelle, dizendo que por elle se escreve o dobro do que é preciso. Responderemos a estes apologistas pelas palavras de De Granges, dizendo-lhes que pelas partidas dobradas se descreve tudo o que diz respeito a cada operação, logo escreve-se o que é preciso, e que pelas partidas simples se descreve metade do que diz respeito a cada operação, e portanto escreve-se metade do que se deveria escrever (Pequito, 1875: p. 142).

Consequentemente, não deve surpreender que, trabalhando a Contabilidade Pública com a partida simples, até 1761²⁷, os relatos de devassidão, descrença e desmoralização do sistema tivessem surgido em catadupa. Neste particular, por exemplo, de grande relevância é, uma vez mais, a análise e o testemunho incluídos em Ratton (1813), sobre o desleixo e a incúria que generalizadamente grassavam na Administração Pública portuguesa.

Com a oficialização do Erário Régio - em substituição da *Casa dos Contos* -, promulgada por carta de lei de 22 de Dezembro de 1761, procurou o Governo de Pombal controlar e tornar mais eficiente a arrecadação do dinheiro público.

²⁷ Ano da criação do Erário Régio e da introdução em Portugal por Pombal da partida dobrada, na sua escrituração, como novo método contabilístico de administração das finanças públicas.

As partidas dobradas eram entendidas como um meio para legitimar a nova organização, pois eram consideradas o melhor método para a administração das contas públicas (Gomes, 2007). Nestes termos, Corrêa (1930), Martins (1960), Portela (1968) e Rodrigues (2000), defendem que Pombal, em 1759, com a implementação da Aula do Comércio, tinha já em mente a formação e preparação de profissionais habilitados para organizar e trabalhar nessa importante repartição pública.

Manuais Portugueses de Contabilidade

Pode levantar-se também um ponto de discussão em torno dos compêndios de Contabilidade, já que, nas palavras de Silva (1984: p. 509), “é deveras surpreendente que no período que abarca os séculos XVI, XVII e grande parte do XVIII, nenhum português cometesse a tarefa de escrever ou traduzir um manual de Contabilidade”.

Neste sentido, uma vez aberto o filão com *Luca di Bartholomeu dei Pacioli* em 1494 com a *Summa*, espécie de rastilho para o desencadeamento das actividades publicitárias no domínio da Contabilidade, inverosímil seria esperar-se que, durante tão largo espaço de tempo, não tenham chegado a Portugal exemplares das obras que entretanto se publicavam no estrangeiro inspiradas no *De Computis et Scripturis*, cabendo aqui destacar, com base em Marques (2000: p. 72), “as obras de Tagliente (1524), Gottlieb (1531), Cardano (1539), Manzoni (1534), Oldcastle (1543), Ympyn (1543) e Savonne (1567)”.

Na oportunidade, assinala-se que a obra de Paciolo²⁸ não versava exclusivamente sobre matérias de Contabilidade, mas sim sobre Aritmética, Álgebra e Geometria, disciplinas âncora da sua formação, a par da Teologia, visto tratar-se de um frade pertencente à Ordem dos Franciscanos. O professor Gonçalves da

²⁸ Segundo tradição na Baixa Idade Média italiana, Paciolo emprega-se quando se cita apenas o sobrenome. Quando se fala no nome completo diz-se Luca Pacioli (o “o” é substituído pelo “i” e acrescenta-se o primeiro nome). Em todo o caso, Paciolo também por vezes vem referenciado, entre outros diversos nomes, por Luca di Borgo, em homenagem ao seu local de nascimento, em Borgo de Sansepolcro, em 1447, hoje uma comuna pertencente à província de Arezzo, região da Toscana, Itália. Para uma revisão da vida e obra de tão famoso autor veja-se Silva (1948), Sá (1993), Hernández Esteve (1994), Lamoroux (1994), Sousa (1995), Gonçalves (2007) e Tua Pereda (s/d). Para uma tradução castelhana comentada e anotada da primeira obra impressa de Contabilidade, contendo também uma reprodução fotográfica do trabalho de Luca Pacioli, ver Hernández Esteve (1994).

Silva apelidava-o de uma verdadeira “cátedra ambulante” (Silva, 1948: p. 16) e, na realidade, a sua formação polivalente e multidisciplinar é a de um intelectual renascentista e a de um docente respeitado e disputado pelas cortes e universidades mais famosas que buscavam as suas lições e conferências.

Na época, era usual resumir-se num compêndio algumas das partes que compunham uma ciência ou ramo de conhecimentos. Paciolo fê-lo, portanto, para a Matemática.

Na opinião de Gonçalves (2007: p. 39), “a obra continha algumas originalidades relativas a cálculo de probabilidades, equações exponenciais e logaritmos neperianos.

Incluído na *Summa* de Paciolo, a Distinção IX, Tratado XI – *Tractatus Particularis de Computis et Scripturis* – comporta trinta e seis capítulos, sendo que, na visão de Amorim (1968: p. 76) “o mais importante é, sem dúvida, o último, por ser aí que Paciolo condensa os diferentes tópicos da sua exposição do sistema de Contabilidade por partidas dobradas”.²⁹

É admissível que alguns compêndios de Contabilidade tivessem chegado a Portugal por intermédio de comerciantes estrangeiros radicados nas cidades de Lisboa e do Porto, ainda que, no pensamento de Silva (1984), a prova seja difícil de reunir.

A propósito da introdução da partida dobrada na Europa Ocidental podem ainda colocar-se algumas questões a que fazemos, em seguida, uma breve alusão.³⁰ Assim:

(1) numa altura em que na Europa, mais concretamente nos círculos italiano, inglês, flamengo, alemão, espanhol e francês, com a impressão das

²⁹ Em Silva (1984) é possível encontrar a indicação que da primeira edição da *Summa* possui a biblioteca da Universidade de Coimbra um exemplar.

³⁰ Abaixo, os itens (1), (2), (3) e (4) - e adjacentes notas de fim de página - seguem, no seu essencial, as argumentações de Amorim (1968), Monteiro (1979) e Cravo (2000), formalizadas nas conclusões de Gonçalves (2007: pp. 47-51). Nesta ordem de ideias, para uma interessante e didáctica viagem sobre a repercussão directa da obra de Luca Pacioli nos círculos contabilísticos europeus ocidentais (Itália, Inglaterra, Países Baixos, Alemanha, França, Suíça, Espanha, Portugal) estude-se Amorim (1968: pp. 113-127), Cravo (2000: pp. 34-37) e Monteiro (1979: pp. 68-75).

obras de Luca Pacioli (1494), Hugh Oldcastle³¹ (1543), Jan Ympyn³² (1543), Wolfgang Scheweicker³³ (1549), Antich Rocha³⁴ (1565) e Pierre de Savonne³⁵ (1567), respectivamente, a partida dobrada *à italiana* assumia o papel de protagonista na literatura contabilística;

(2) numa época em que já se escrevia sobre lançamentos compostos e complexos³⁶;

(3) num período em que, dentro da Contabilidade, obras de especialização foram irrompendo, como a primeira de Contabilidade Industrial em 1601, em Itália, e a primeira de Contabilidade Pública³⁷, nos Países Baixos e

(4) num tempo em que inclusivamente já havia quem se balanceasse por terrenos da História da Contabilidade³⁸, em Portugal, como bem conclui Marques (2000: p. 110), “a falta de compêndios de Contabilidade, originais ou traduzidos, foi, ao mesmo tempo, causa e efeito do atraso português nesta matéria, relativamente aos países europeus”.

Mau grado o terramoto de 1755, após o qual Portugal terá perdido um património bibliográfico de primeira ordem, espanta-nos de facto a demora do aparecimento de livros de Contabilidade portugueses, porquanto observávamos

³¹ Tratadista britânico autor da mais antiga obra de Contabilidade inglesa, introduzindo assim na Grã-Bretanha a partida dobrada italiana.

³² Primeiro autor a publicar uma obra em flamengo. Monteiro (1979: p. 71) assume tratar-se de uma obra de “grande clareza didáctica, com conceitos originais, contendo uma verdadeira monografia contabilística”. Refere ainda que se trata de uma das obras mais conhecidas da literatura contabilística do século XVI, até porque foi traduzida para o francês, sendo inclusivamente a primeira obra contabilística escrita nessa língua.

³³ O seu principal contributo foi a conta colectiva de Devedores e Credores.

³⁴ “Professor da Universidade de Barcelona”, de acordo com Antunes (1958: p. 21).

³⁵ Publica a primeira obra de Contabilidade francesa em que divulga a partida dobrada, mas já antes o tratado de Jan Ympyn fora traduzido para o francês, obra originalmente escrita em flamengo.

³⁶ Valentin Mennher foi em 1520 o primeiro autor a versar sobre lançamentos complexos e compostos. O tratado de Frei Luca Pacioli apenas continha lançamentos simples. Segundo Amorim (1968), a partida dobrada consubstancia-se em quatro fórmulas digráficas ou em quatro lançamentos digráficos, a saber: (i) um débito = um crédito – lançamento simples; (ii) um débito = vários créditos – lançamento composto; (iii) um crédito = vários débitos – lançamento composto e (iv) vários débitos = vários créditos – lançamento complexo.

³⁷ No início do século XVII, Simon Stévin, defende, numa obra intitulada “Contabilidade do Príncipe”, o uso das partidas dobradas na Contabilidade Pública dos Países Baixos, proposta que, segundo Carqueja (2002: p. 16), “não teve acolhimento”. Vlaemminck (1961) assinala-nos que se trata do primeiro autor a escrever sobre Contabilidade Pública.

³⁸ Seguindo a Cravo (2000: p. 37), Claude Irson no século XVII (1678) foi o primeiro autor a efectuar uma tentativa de estabelecer a História da Contabilidade.

já a existência da imprensa³⁹, registávamos uma intensa actividade comercial relacionada com os Descobrimentos⁴⁰ e havíamos vivido em União Ibérica sessenta anos, entre 1580 e 1640⁴¹.

Em consequência, em Portugal apenas são conhecidas obras de Contabilidade do século XVIII, inspiradas já pela atmosfera pombalina, sendo João Baptista Bonavie o primeiro autor, em 1758, a versar sobre matérias afins à Contabilidade. A obra apresentava o pomposo título:

*Mercador exacto nos seus livros de contas, ou methodo facil para qualquer mercador e outros arrumarem as suas contas com a clareza necessária, com seu Diario, pelos princípios das partidas dobradas, segundo a determinação de Sua Magestade.*⁴²

A obrigatoriedade de escrita por partidas dobradas aos comerciantes falidos⁴³ pode ter motivado Bonavie à redacção e impressão do *Mercador Exacto*, sugere-nos Martins (1960).

Um comentário concordante é-nos esboçado por Pequito (1875), ao referir que a expressão *determinação de Sua Magestade*, alude a um alvará de 13 de Novembro de 1756 que mandava observar, no que concerne a homens de negócio falidos, os preceitos das partidas dobradas nos seus livros de escrituração.

³⁹ De acordo com José V. Pina Martins, professor, investigador e bibliófilo de autoridade extraordinária no estudo do Humanismo Renascentista, o primeiro incunábulo português intitula-se Tratado de Confissom e foi impresso em Chaves, em Agosto de 1489. O único exemplar (existente na Biblioteca Nacional de Portugal) foi por si descoberto em 1965. Desconhece-se o autor, devido ao facto de lhe faltar a página de rosto. Cf. Martins (2007).

⁴⁰ "Em particular, o destaque, no início do século XVI, da feitoria portuguesa na Flandres, região onde a Contabilidade foi objecto de livros muito cedo". Conferir Carqueja (2002: p. 29).

⁴¹ Recordemos que é de 1565 o livro de Antich Rocha publicado em Espanha. O segundo manual técnico contabilístico castelhano é de 1590 da autoria de Bartolomé Salvador de Solórzano. Este autor publicou a primeira obra de Contabilidade genuinamente espanhola, porquanto o tratado de Rocha não passava de uma tradução para o castelhano do manual de Valentin Mennher. Sobre este assunto, Silva (1948) e Hernández Esteve (1981).

⁴² Sobre o primeiro compêndio de Contabilidade que se publicou em Portugal ver Pequito (1875: p. 143), Silva (1948: p. 22; 1970: pp. 97-100 e 1984: p. 510), Martins (1960: p. 16), Amorim (1968: p. 122), Caiado (2000: p. 2), Carqueja (2002: p. 30) e Guimarães (2005a: pp. 519-524). Para um ensaio mais completo sobre a bibliografia nacional de manuais de Contabilidade, consultar, em particular, Nunes (1933), Martins (1944), Marques (2000), Carqueja (2002) e Guimarães (2005a). Para uma análise mais refinada do primeiro livro português de Contabilidade, veja-se Silva (1948a; 1955) e Guimarães (2005a). Na época de Pombal, mais duas obras surgiram em língua portuguesa; uma, de autor anónimo, editada em Turim, em 1764 e outra do primeiro lente da Aula de Comércio, João Henrique de Sousa, em 1765. Voltaremos adiante a este autor aquando da abordagem aos professores precursores do ensino da Contabilidade em Portugal.

⁴³ "Pela carta de lei de 13 de Novembro de 1756 - parágrafo XIV" (Martins, 1944: p. 263).

Importa ainda esclarecer que, na opinião de Silva (1948), a despeito de haver registado três edições, em 1758, 1771 e 1779, não passa o compêndio de medíocre adaptação de uma obra de Matthieu de la Porte⁴⁴.

Apesar de eméritos professores - como Lopes Amorim, Gonçalves da Silva, Rogério Fernandes Ferreira, Hernâni Olímpio Carqueja e Pires Caiado - e operosos publicistas da História da Contabilidade - como Benavente Rodrigues e Everard Martins -, classificarem a obra de Bonavie como pioneira em Língua Portuguesa, Monteiro (1979)⁴⁵ e Rodrigues (2000) referem a existência de um livro publicado (em 1706) em Amesterdão de autoria de Gabriel de Souza Brito, possivelmente um judeu português de ascendência espanhola, intitulado "*Norte Mercantil e crisol de contas dividido em três livros, nos quais se tratam por modos muito fáceis... e a declaração do livro de caixa e seu manual de contas de Mercadores.*"

Indicavam ser este, portanto, o primeiro livro português de Contabilidade.

Ainda muito recentemente, Guimarães (2005a) colocava a hipótese de haver uma edição portuguesa, mas hoje a dúvida está desfeita, porque o tratado está redigido em castelhano e denomina-se

Norte mercantil y crisol de cuentas dividido en tres libros, en los cuales se tratan por modos muy faciles, y breves de la arithmetica y especulativa com todas las reglas, y secretos de essa arte, y de os giros de cambios de una plaça a outra, y las monedas corrientes, que ay en Europa, y fuera della, y la declaracion del libro de caja y su manual de cuentas de mercaderes.

Vale a pena dizer, para concluir, que se trata de um plágio de obras espanholas anteriores, como atesta Hernández Esteve (1985). Em bom rigor, o mesmo autor, num artigo escrito quatro anos antes, refere já a existência da obra em castelhano, como se confirma pela seguinte passagem: "*antes de Sebastián de Jocano y Madaria escribieron de Contabilidad en esta centuria Gabriel de Souza*

⁴⁴ No entanto, Stevelinck (1970: p. 63), apud Carqueja (2002: p. 17), anota que a obra de Bonavie "est fortment inspiré de Bertrand-François Barrême".

⁴⁵ Com base em Vlaemminck (1961).

Brito, um judío português afincado em Amsterdam, donde enseñaba, que publicó en castellano su Norte Mercantil en 1706" (Hernández Esteve, 1981: p. 21).

CONCLUSÃO

Procurámos, ao longo do texto, dar nota dos principais aspectos envolvidos na problemática da pré-institucionalização do ensino da Contabilidade em Portugal, diligenciando no sentido de abordar a contextualização económica, política, social e, sobretudo, contabilística, que presidiu à criação da Aula de Comércio da capital.

A *pré-história* do primitivo estabelecimento de ensino de Contabilidade e Comércio do nosso país está repleta de acontecimentos, envolventes e condicionantes que, interligados no Portugal Setecentista, proporcionaram condições e terreno fértil para a fundação em 1759 da *Aula de Comércio de Lisboa*.

Até esta data, não estava garantida a legitimação da nossa área de saber, nem por iniciativa estatal, com implementação de infra-estruturas escolares, nem por cooperação com empreendedores particulares. Em poucas palavras, não existiam institutos nos quais se pudessem transmitir e partilhar conhecimentos, nem tão pouco havia uma política de formação de quadros, da qual fizesse parte a escrituração comercial.

Sintomático também deste espírito (lamentavelmente) ausente da Contabilidade, é a entrada tardia de Portugal (1758) no grupo dos países com manuais impressos de escrituração que fizessem menção a aspectos contabilísticos.

Neste sentido, a Aula de Comércio, como actuação estratégica, inovadora e programada do poder político, constituiu o instrumento promotor da oficialização do ensino da Contabilidade em Portugal e, mais do que isso, terá contribuído de forma decisiva para o reconhecimento social da profissão de Guarda-Livros.

REFERÊNCIAS

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (1970). Committee on Accounting History. **The Accounting Review**, suplemento, vol. XLV, pp. 53-64.

AMORIM, J. L. (1968). **Digressão Através do Vetusto Mundo da Contabilidade**. Porto: Livraria Avis.

ANTUNES, F. X. (1958). **Preparação Escolar e Formação Profissional do Contabilista e do Perito Contabilista**. Lisboa: Sociedade Portuguesa de Contabilidade.

AZEVEDO, J. L. (1909). **O Marquês de Pombal e a sua Época**. Lisboa: Livraria Clássica Editora de A. M. Teixeira & Cta.

AZEVEDO, J. L. (1922). **O Marquez de Pombal e a sua Época** (2.ª Edição). Rio de Janeiro: Anuário do Brasil; Lisboa: Seara Nova; e Porto: Renascença Portuguesa.

AZEVEDO, J. L. (1929). **Épocas de Portugal Económico - Esboços de História**. Lisboa: Livraria Clássica Editora.

AZEVEDO, M. C. (1961). **A Aula do Comércio, Primeiro Estabelecimento de Ensino Técnico Profissional Oficialmente Criado no Mundo**. Lisboa: Escola Comercial Ferreira Borges.

BEÇA, H. (1918). **O Ensino Comercial em Portugal**. Porto: Escola Secundária de Comércio.

BEUREN, I. M. *et al.* (2006). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade** (3.ª ed.). São Paulo: Editora Atlas.

BOLETIM DA SOCIEDADE PORTUGUESA DE CONTABILIDADE (1959). "Vida Associativa: II Centenário da Aula do Comércio". N.os 21/22, Outubro de 1959/Janeiro de 1960. p. 9 e pp. 18-19.

BRITO, A. T. (1949). "Depoimento". In **Vantagens para a Contabilidade da Regulamentação Profissional dos Técnicos de Contas (1953)** – depoimento proferido em 28 de Abril de 1949 nas sessões promovidas pela SPC. Lisboa: Sociedade Portuguesa de Contabilidade. pp. 71-78.

CAIADO, A. P. (2000). "The teaching of Accounting in Aula do Comércio (1759-1844)". Comunicação apresentada no **VIII Congresso Mundial de Historiadores de Contabilidade** – Madrid, Espanha. pp.1-9.

CARDOSO, J. L. (1984). "Uma 'notícia esquecida': o ensino da Economia na Aula do Comércio". **Estudos de Economia**, vol. V, pp. 87-112.

CARNEGIE, G. D., e NAPIER, C. J. (1996). "Critical and interpretative histories: insights into accounting's present and future through its past". **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, vol. 9, n.º 3, pp. 7-39.

CARQUEJA, H. O. (2001). "Entrada da Contabilidade no ensino oficial, e depois no ensino superior". **Jornal do Técnico de Contas e da Empresa**, n.º 424, pp. 362-364.

CARQUEJA, H. O. (2002). **Do Saber da Profissão às Doutrinas da Academia**. Separata anexa à Revista de Contabilidade e Comércio, n.os 234-235, vol. 59.

CARVALHO, J. M. M; e CONDE, F. (2003). "Fases e períodos da História da Contabilidade em Portugal: uma primeira tentativa de identificação". **Revista de Contabilidade e Comércio**, n.º 233. pp. 57-84.

CARVALHO, R. (1982). "O recurso a pessoal estrangeiro no tempo de Pombal". **Revista de História das Ideias**. O Marquês de Pombal e o seu tempo, Tomo I. Coimbra: Instituto de História e Teoria das Ideias. Faculdade de Letras. pp. 91-115.

CARVALHO, R. (2001). **História do Ensino em Portugal - Desde a Fundação da Nacionalidade até ao Fim do Regime de Salazar-Caetano** (3.ª ed). Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.

CORRÊA, F. A (1930). **História Económica de Portugal**. Volume II. Lisboa: Tipografia da Empresa Nacional de Publicidade.

- COSTA, C. B. (1980). "O ensino da Contabilidade em Portugal – a necessidade de uma licenciatura em Contabilidade". **Revista de Contabilidade e Comércio**, n.º 176, pp. 389-404.
- COSTA, L. (1925). **A Evolução do Ensino Profissional – Séculos XIX e XX**. Porto: Imprensa Nacional.
- CRAVO, D. (2000). **Da Teoria da Contabilidade às Estruturas Conceptuais**. Aveiro: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.
- CRUZEIRO, M. E. (1988). "A reforma pombalina na História da Universidade". **Análise Social**, n.º 100, pp. 165-210.
- FELISMINO, A. (1960). **No Duplo Centenário da Aula do Comércio**. Lisboa: [s.n.].
- GOMES, J. F. (1982). "O Marquês de Pombal, criador do ensino primário oficial". **Revista de História das Ideias**. O Marquês de Pombal e o seu tempo, Tomo II. Coimbra: Instituto de História e Teoria das Ideias. Faculdade de Letras. pp. 25- 41.
- GONÇALVES, J. C. S. (1960). **A Aula do Comércio**. Lisboa: [s.n.].
- GONÇALVES, M.; LIRA, M.; e MARQUES, M. C. (2017). "Síntese cronológica sobre a contabilidade pública em Portugal, seu passado, presente e futuro (1222-2016): revisão da literatura". **Revista Evidenciação Contábil & Finanças** 5(2), pp. 121-143.
- GUIMARÃES, J. C. (2002). "Centenário (1902-2002) da Escola Prática Comercial Raul Dória". **Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas**, n.º 33, pp. 20-25.
- GUIMARÃES, J. C. (2005a). **História da Contabilidade em Portugal – Reflexões e Homenagens**. Lisboa: Áreas Editora.
- GUIMARÃES, J. C. (2005b). "Marquês de Pombal: o 'farol' da Contabilidade em Portugal". **Boletim do Centro de Estudos de História da Contabilidade da APOTEC**, n.º 16, pp. 1-2.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, E. (1981). "Contribución al estudio de la historiografía Contable en España". **Revista Espanola de Financiación y Contabilidad**, n.º 34. pp. 11-30.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, E. (1985). "A Spanish treatise of 1706 on double-entry bookkeeping: 'Norte Mercantil y Crisol de Cuentas', by Gabriel de Souza Brito". **Accounting & Business Research**, vol. 15, issue 60, pp. 291-296.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, E. (1994). **Luca Pacioli – de las Cuentas y las Escrituras**. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).
- LAMOROUX, F. M. (1994). "La influencia de Pacioli durante el siglo XVI". **Revista de Contabilidade e Comércio**, n.º 203, pp. 297-320.
- LOPES, F. C. (1992). "A Aula do Comércio: primeira escola de gestores em Portugal. **Jornal do Técnico de Contas e da Empresa**, n.º 320, pp. 127-128.
- MACEDO, J. B. (1951). **A Situação Económica no Tempo de Pombal**. Porto: Livraria Portugalíia.
- MAGALHÃES, A. C. (1939). "Os Institutos Comerciais e a formação do Contabilista". **Revista de Contabilidade e Comércio**, n.º 27, pp. 235-242.
- MAGALHÃES, A. C. (1945). **Relatório – Instituto Comercial do Porto 1933-1945**. Porto: Imprensa Moderna.

MARTINS, E. (1944). "Ensaio de bibliografia portuguesa de Contabilidade". **Revista de Contabilidade e Comércio**, n.os 47 e 48, pp. 260-278.

MARTINS, E. (1960). **A Aula do Comércio – 1759**. Lisboa : [s.n.].

MARTINS, J. V. (2007). **Histórias de Livros para a História do Livro**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.

MONTEIRO, M. N. (1979). **Pequena História da Contabilidade**. Lisboa: APOTEC.

NUNES, A. (1933). "Elementos para a História da Contabilidade". **Revista de Contabilidade e Comércio**, n.º 4, pp. 279-282.

OLIVEIRA, C. M. de (1941). **Origem e Progresso da Escola Comercial de Oliveira Martins**. Porto: Imprensa Moderna.

OLIVEIRA, E. M. B. (1957). "Evolução do ensino técnico comercial em Portugal". **Revista de Contabilidade e Comércio**, n.º 97, pp. 62-71.

OUTEIRO, J. M. A. (1869). **Estudos de Escripturação Mercantil por Partidas Dobradas em Matéria de Mercadorias** (2.ª ed.). Porto: Typographia Lusitana.

PEQUITO, R. A. (1875). **Curso de Contabilidade Commercial**. Lisboa: Livraria Pacheco & Carmo.

PEQUITO, R. A. (1914). **A Instrução Comercial Superior**: Discurso proferido na Sessão Solemne de Abertura de aulas do Instituto Superior de Commercio em 29 de Novembro de 1913. Lisboa: Typographia "A Editora Limitada".

PIMENTA, P. (1934). "O Marquez de Pombal regulamentou as profissões de Técnicos de Contas". **Revista de Contabilidade e Comércio**, n.º 8, pp. 289-295.

PORTELA, A. F. (1968). "A evolução histórica do ensino das Ciências Económicas em Portugal". **Análise Social**, n.os 22-23-24, pp. 787-836.

PREVITS, G. J. (1984). "Methods and meanings of historical interpretation for accountancy". **The Accounting Historians Notebook**, Fall.

PREVITS, G. J., PARKER, L. D., e COFFMAN, E. N. (1990a). "Accounting History: definition and relevance". **Abacus**, vol. 26, n.º 1, pp. 1-16.

PREVITS, G. J., PARKER, L. D. e COFFMAN, E. N. (1990b). "An Accounting Historiography: subject matter and methodology". **Abacus**, vol. 26, n.º 2, pp. 136-158.

RATTON, J. (1813). **Recordacoens de Jacome Ratton sobre occurrencias do seu tempo em Portugal, durante o lapso de sessenta e tres annos e meio, alias de Maio 1747 a Setembro de 1810**. Londres: Impresso por H. Bryer.

RAU, V. (1951). **A Casa dos Contos**. Coimbra: Faculdade de Letras da Universidade de Coimbra - Instituto de Estudos Históricos Dr. António de Vasconcelos.

REVISTA DE HISTÓRIA DAS IDEIAS (1982). O Marquês de Pombal e o seu tempo, Tomo I e II. Coimbra: Instituto de História e Teoria das Ideias. Faculdade de Letras.

RIBEIRO, J. S. (1871). **Historia dos estabelecimentos Scientificos, Litterários e Artisticos de Portugal nos successivos reinados da monarchia**. Tomo I. Lisboa : Typographia da Academia Real das Sciencias.

RODRIGUES, L. L., e GOMES, D. (2002). "Evolução da profissão dos TOC em Portugal: do Marquês de Pombal até aos nossos dias". **Jornal de Contabilidade**, n.º 302, pp. 131-141.

RODRIGUES, L. L., GOMES, D. e CRAIG, R. (2003). "Aula do Comércio: primeiro estabelecimento de ensino técnico profissional oficialmente criado no mundo?". **Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas**, n.º 34, pp. 46-54.

RODRIGUES, L. L., e CRAIG, R. (2004). "English mercantilist influences on the foundation of the Portuguese School of Commerce". **Atlantic Economic Journal**, vol. 32, n.º 4, pp. 329-345.

RODRIGUES, M. B. (2000). "Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761 sobre a extinção dos Contos e a criação do Real Erário". **Revista de Contabilidade e Comércio**, n.º 226, pp. 361-414.

RODRIGUES, V. (1938). "Apontamentos para a história do ensino médio comercial". **Revista de Contabilidade e Comércio**, n.º 21, pp. 98-111.

SÁ, A. L. (1993). "Uma hipótese sobre o aprendizado de Paciolo sobre as partidas dobradas". **Revista de Contabilidade e Comércio**, n.º 199, pp. 335-345.

SÁ, A. L. (1998). **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade** (2.ª ed.). Lisboa: Vislis Editores.

SÁ, R. J. (1919). **Tratado de Contabilidade** (2.ª ed.). Lisboa: Livraria Editora.

SÁ, R. J. (1926). **Escrituração comercial teórica e prática para aprender sem Mestre** (2.ª ed.). Lisboa: Livraria Editora.

SANTANA, F. G. (1985). "A Aula do Comércio: uma escola burguesa em Lisboa". **Ler História**, n.º 4, pp. 19-30.

SERRÃO, J. (1981) – "Estrutura social, ideologias e sistemas de ensino". In SILVA, Manuela e TAMEN, M. Isabel (coord.) (1981) – **Sistema de Ensino em Portugal**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. pp. 17- 45.

SILVA, F. V. G. (1938). **A regulamentação legal da escrituração mercantil: esboço crítico**. Lisboa: Tipografia da Empresa Nacional de Publicidade.

SILVA, F. V. G. (1948a). "Luca Pacioli: o Homem e a Obra". **Revista de Contabilidade e Comércio**, n.º 61/62, ano XVI, pp. 5-27.

SILVA, F. V. G. (1948b). "Curiosidades e velharias: o livro de João Baptista Bonavie". **Revista de Contabilidade e Comércio**, n.º 63, pp. 226-227.

SILVA, F. V. G. (1953). "O ensino da Contabilidade nas Escolas Superiores de Economia". **Revista de Contabilidade e Comércio**, n.º 81, pp. 5-30.

SILVA, F. V. G. (1970). **Curiosidades, Velharias e Miudezas Contabilísticas**. Lisboa : [s.n.].

SILVA, F. V. G. (1984). "Bosquejo duma sucinta História da Contabilidade em Portugal". **Revista de Contabilidade e Comércio**, n.º 187/192, pp. 503-514.

SOUSA, J. F. (1995). "Luca Pacioli (1447-1517): alguns aspectos da vida e da obra no quinto centenário da publicação do 1.º tratado impresso de Contabilidade". In **Luca Pacioli – Colectânea de artigos publicados na Revista de Contabilidade e Comércio** (1995). Separata da Revista de Contabilidade e Comércio; Anexo ao Volume LII, pp. 87-104.

STEVELINCK, E. (1970). **La Compatibilité à travers les Âges**. [s.l.] - Bibliothèque Royale Albert 1er.

STEWART, R. E. (1992) – "Pluralizing our Past: Foucault in Accounting History". **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, vol. 5, n.º 2, pp. 57-73.

TAVARES, A. F. F. (1999). **A Influência de Jaime Lopes Amorim no Desenvolvimento da Contabilidade em Portugal**. Braga: Universidade do Minho; Escola de Economia e Gestão. Tese de Mestrado em Contabilidade e Auditoria.

TORGAL, Luís (1982). "Nota introdutória acerca do significado do Pombalismo". **Revista de História das Ideias**. O Marquês de Pombal e o seu tempo, Tomo I. Coimbra: Instituto de História e Teoria das Ideias. Faculdade de Letras, pp. 7-17.

VIDAL, C. L. C. (1983). "O ensino das Ciências Empresariais em Portugal". **Revista de Contabilidade e Comércio**, n.º 185/6, pp. 71-81.

VLAEMMINCK, J. H. (1961). **História e Doctrinas de la Contabilidad**. Tradução espanhola de José Maria Gonzalez Ferrando. Madrid: Editorial E.J.E.S.

PLANEJAMENTO FINANCEIRO E SUSTENTABILIDADE EM ORGANIZAÇÕES ESPORTIVAS: DESAFIOS E ESTRATÉGIAS PARA O FUTURO

Ricardo Furtado Rodrigues

Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Ceará (IFCE)

Maria Denise Nunes Rodrigues

Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Ceará (IFCE)

RESUMO

Frente à crescente demanda por práticas responsáveis no setor, torna-se fundamental que essas entidades reavaliem suas estratégias financeiras para equilibrar rentabilidade e compromisso socioambiental. Este capítulo investiga a importância do planejamento financeiro como ferramenta estratégica para promover a sustentabilidade econômica, social e ambiental nas organizações esportivas. São explorados os tipos de planejamento financeiro — estratégico, tático e orçamentário — e desafios como a volatilidade das receitas e custos elevados com infraestrutura. O estudo aborda a sustentabilidade no esporte, com base no conceito Triple Bottom Line (Lucro, Pessoas, Planeta), e demonstra como um planejamento financeiro eficaz pode facilitar a adoção de práticas sustentáveis. Exemplos de organizações que implementaram com sucesso essas iniciativas evidenciam a importância da inovação e de estratégias disruptivas para equilibrar resultados financeiros e responsabilidade socioambiental. Por fim, o capítulo oferece recomendações para gestores esportivos integrarem sustentabilidade ao planejamento estratégico, propondo um modelo financeiro mais sustentável. O estudo contribui para entender a relação entre planejamento financeiro e sustentabilidade no esporte, reforçando a necessidade de modelos de gestão que aliem viabilidade econômica, impacto ambiental reduzido e benefícios sociais duradouros.

Palavras-chave: Planejamento financeiro; sustentabilidade esportiva; gestão estratégica.

INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, a sustentabilidade tornou-se um dos pilares centrais nas discussões sobre a gestão de organizações, abrangendo diversas áreas de atuação, incluindo o setor esportivo. A crescente conscientização ambiental, a pressão de organismos internacionais e a exigência de um comportamento responsável por parte das empresas têm forçado mudanças significativas nas estratégias empresariais. Organizações esportivas, historicamente focadas apenas na busca pela rentabilidade e sucesso competitivo, passaram a integrar práticas sustentáveis em sua gestão, tanto no que diz respeito à sustentabilidade ambiental quanto à econômica e social. Isso reflete uma mudança de paradigma, onde as questões de responsabilidade social e ambiental são vistas como cruciais para o futuro do esporte e das empresas esportivas.

O planejamento financeiro surge como uma ferramenta estratégica essencial para que as organizações esportivas possam implementar e consolidar práticas sustentáveis de maneira eficaz. O planejamento financeiro eficiente não se limita apenas à previsão de receitas e despesas, mas envolve uma visão ampla e integrada, que leva em consideração os aspectos econômicos, sociais e ambientais da organização. Em um cenário onde a competição por patrocinadores e fontes de financiamento é intensa, o planejamento financeiro pode ajudar as organizações a equilibrarem a rentabilidade com a responsabilidade social e ambiental, criando um modelo de gestão mais resiliente e alinhado às expectativas da sociedade contemporânea.

Este estudo visa analisar a importância do planejamento financeiro como ferramenta estratégica que pode promover a sustentabilidade em organizações esportivas. Especificamente, busca-se explorar como o planejamento financeiro pode contribuir para a sustentabilidade econômica e ambiental dessas organizações, destacando os desafios e as oportunidades emergentes. Além disso, são discutidas as práticas inovadoras que têm sido adotadas no setor esportivo, fornecendo exemplos de como os clubes, federações e empresas podem equilibrar os objetivos financeiros com as demandas de sustentabilidade.

A relevância desse estudo é evidente no cenário atual, pois as organizações esportivas enfrentam desafios significativos para se adaptar às novas exigências sociais e ambientais, enquanto tentam garantir sua saúde financeira

e competitividade no mercado. Ao abordar essa questão de maneira abrangente, o estudo pretende fornecer insights valiosos para gestores, líderes esportivos e demais *stakeholders* sobre as melhores práticas e estratégias de planejamento financeiro que podem ser adotadas para promover a sustentabilidade no setor.

Esta pesquisa caracteriza-se como uma revisão bibliográfica, fundamentada na análise de publicações acadêmicas e científicas voltadas para as áreas de gestão financeira, sustentabilidade empresarial e gestão esportiva. A pesquisa teve como base livros, artigos de periódicos e relatórios institucionais de organizações do setor esportivo, buscando compreender a interseção entre planejamento financeiro e sustentabilidade no contexto das organizações esportivas.

A busca por fontes foi realizada em bases acadêmicas reconhecidas, como Google Scholar, SciELO e periódicos especializados em gestão esportiva e sustentabilidade, utilizando palavras-chave como “planejamento financeiro em organizações esportivas”, “sustentabilidade no esporte” e “gestão financeira sustentável”. A seleção das referências priorizou estudos relevantes e amplamente citados, garantindo um embasamento sólido para a análise proposta.

O processo de revisão consistiu na leitura crítica das obras selecionadas, com foco nas abordagens teóricas e nos estudos de caso apresentados. A partir dessa análise, foram identificados os principais desafios, oportunidades e estratégias inovadoras discutidas na literatura, servindo de base para as reflexões e recomendações apresentadas nas seções seguintes.

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Conceitos de Planejamento Financeiro em Organizações Esportivas

O planejamento financeiro é um processo essencial para a gestão de qualquer organização, incluindo as esportivas. Segundo Gitman (2009), o planejamento financeiro é a prática de estimar os requisitos de recursos financeiros de uma organização e determinar a melhor forma de alcançá-los, alinhando as decisões financeiras aos objetivos estratégicos da entidade. No contexto esportivo, o planejamento financeiro vai além da simples previsão de receitas e despesas; ele é um processo estratégico que envolve a definição de metas

financeiras de curto e longo prazo, bem como a alocação de recursos para atingi-las, considerando as particularidades e os desafios do setor.

Existem diversos tipos de planejamento financeiro que podem ser aplicados pelas organizações esportivas, sendo os mais comuns o planejamento estratégico, o planejamento tático e o planejamento orçamentário. De acordo com Horngren *et al.* (2013), o planejamento estratégico envolve a definição de metas a longo prazo, geralmente com foco em crescimento e sustentabilidade, enquanto o planejamento tático se refere a ações de médio prazo que auxiliam na concretização das metas estratégicas. Por fim, o planejamento orçamentário é o mais detalhado e de curto prazo, focando na previsão de receitas e despesas para um período específico, como um ano fiscal, e é utilizado para garantir que as operações diárias da organização sejam realizadas dentro dos limites financeiros estabelecidos.

No setor esportivo, o planejamento financeiro deve considerar a natureza dinâmica e imprevisível das receitas. O planejamento financeiro estratégico em organizações esportivas, conforme destaca Sullivan (2016), envolve a antecipação de eventos e a gestão das finanças de forma a garantir não apenas a sustentabilidade financeira, mas também a competitividade no mercado. A volatilidade das receitas, pode ser influenciada por fatores como o desempenho esportivo, a negociação de contratos de patrocínio e a variação nas vendas de ingressos e produtos nos quais representam um grande desafio para as organizações esportivas. A *Klynveld Peat Marwick Goerdeler* (KPMG). 2020, aponta que a diversificação de fontes de receita, como a inclusão de direitos de transmissão e parcerias comerciais, é uma estratégia crucial para mitigar os riscos financeiros e garantir uma sustentabilidade de longo prazo.

Além disso, a infraestrutura e os custos operacionais das organizações esportivas também apresentam desafios financeiros únicos. Smith (2014) observa que os investimentos em estádios, academias e outras infraestruturas exigem grandes quantias de capital e podem criar um alto nível de endividamento que impactam a saúde financeira das organizações. A necessidade de equilibrar investimentos em infraestrutura e a manutenção de uma gestão financeira saudável exige uma abordagem cuidadosa no planejamento, especialmente em tempos de incerteza econômica. A capacidade de um clube ou federação

esportiva de gerar receitas suficientes para cobrir seus custos fixos e variáveis é um indicativo da eficácia de seu planejamento financeiro.

O planejamento financeiro nas organizações esportivas deve ser compreendido como um processo complexo e multifacetado, que envolve não apenas a previsão de receitas e despesas, mas a construção de uma estratégia financeira que contemple a volatilidade do setor e a necessidade de investimentos em infraestrutura. Deloitte (2021) sugere a adoção de um planejamento financeiro robusto e flexível é essencial para que as organizações esportivas consigam se adaptar às mudanças do mercado e alcançar suas metas de sustentabilidade financeira.

Sustentabilidade no Contexto Empresarial Esportivo

A sustentabilidade no contexto empresarial tem se tornado um tema central nas discussões sobre o futuro das organizações, especialmente no setor esportivo. O conceito, inicialmente restrito ao impacto ambiental das atividades humanas, hoje é compreendido de maneira mais ampla, abrangendo as dimensões econômica, social e ambiental. Elkington (1997) foi pioneiro ao introduzir a ideia do *Triple Bottom Line* (TBL), que propõe que o sucesso de uma organização deve ser medido não apenas pelo lucro financeiro, mas também pelos benefícios sociais e ambientais gerados ao longo do tempo. Esse modelo é particularmente relevante para as organizações esportivas, que têm a responsabilidade de equilibrar as expectativas econômicas, sociais e ambientais, visando à criação de valor sustentável a longo prazo.

No que se refere à sustentabilidade econômica, as organizações esportivas enfrentam um contexto desafiador, dado que suas receitas estão frequentemente sujeitas a flutuações relacionadas ao desempenho esportivo e ao comportamento do mercado. Como destacado por Porter e Kramer (2011), o desafio não é apenas gerar lucro, mas integrar práticas que promovam o bem-estar coletivo e a eficiência organizacional. A sustentabilidade econômica no setor esportivo, portanto, envolve a adoção de modelos de negócios que permitam às organizações gerarem receitas de forma responsável e equilibrada, ao mesmo tempo em que buscam reduzir os custos e os riscos financeiros a longo prazo. Estratégias como a diversificação de fontes de receita e a inovação nos contratos comerciais

são exemplos de práticas adotadas pelas organizações para aumentar a sua resiliência financeira.

Por outro lado, a sustentabilidade social nas organizações esportivas está relacionada ao impacto que elas causam nas comunidades com as quais interagem. Babiak e Wolfe (2009) enfatizam que o esporte pode desempenhar um papel significativo na promoção de causas sociais, como a inclusão, a educação e a melhoria da saúde pública. As organizações esportivas, ao incorporarem esses aspectos em suas estratégias de negócio, não apenas geram benefícios para a sociedade como fortalecem a sua imagem e a fidelização de seus públicos. A promoção de práticas inclusivas, programas de capacitação para jovens e o incentivo à diversidade são algumas das maneiras pelas quais o setor esportivo pode criar valor social e gerar um impacto positivo nas comunidades locais.

Além da dimensão social, a sustentabilidade ambiental tem se tornado um ponto crucial nas operações das organizações esportivas. O aumento da conscientização pública sobre questões ambientais, como as mudanças climáticas, tem pressionado os clubes e federações esportivas a adotarem práticas mais responsáveis em relação ao meio ambiente. Babiak e Wolfe (2009) observam que, no setor esportivo, as organizações devem buscar reduzir sua pegada ecológica, adotando práticas como a construção de instalações sustentáveis, o uso de fontes de energia renovável e a gestão eficiente dos resíduos durante os eventos. Tais práticas não só contribuem para a preservação ambiental, mas também atendem à demanda de patrocinadores e fãs por ações mais responsáveis e comprometidas com a sustentabilidade do planeta.

A aplicação do conceito de *Triple Bottom Line* (TBL) nas organizações esportivas, portanto, vai além da busca por lucro. O TBL integra as dimensões econômica, social e ambiental de forma a criar um modelo de negócios mais equilibrado e sustentável. Como Kolk e Mauser (2002) ressaltam, a adoção desse modelo pelas organizações esportivas pode resultar em benefícios tangíveis, como a lealdade dos fãs, uma imagem positiva e parcerias comerciais mais fortes e ao mesmo tempo gerar impactos positivos na sociedade e no meio ambiente. Assim, as organizações que buscam adotar práticas sustentáveis não apenas se destacam no mercado, mas também contribuem para um legado de responsabilidade social e ambiental que pode perdurar por gerações.

Esse enfoque integrado de sustentabilidade não apenas oferece uma forma das organizações esportivas garantirem sua viabilidade a longo prazo como possibilita que elas desempenhem um papel fundamental no desenvolvimento social e na preservação ambiental, alinhando seu sucesso financeiro a um compromisso genuíno com o bem-estar coletivo e o futuro do planeta.

Relação entre Planejamento Financeiro e Sustentabilidade

A relação entre planejamento financeiro e sustentabilidade nas organizações esportivas é uma questão central para a gestão estratégica do setor. Um planejamento financeiro eficaz não se limita apenas à busca pela rentabilidade, mas deve ser uma ferramenta crucial para promover práticas sustentáveis que integrem as dimensões econômica, social e ambiental. Em um contexto cada vez mais complexo e competitivo, as organizações esportivas precisam de estratégias financeiras que não só garantam sua sobrevivência econômica, mas que também atendam às expectativas sociais e ambientais de seus *stakeholders*.

O planejamento financeiro eficiente atua como um facilitador para a implementação de práticas sustentáveis, pois permite que as organizações alavanquem recursos de forma consciente, maximizando os benefícios a longo prazo enquanto minimizam os impactos negativos. Porter e Kramer (2011) argumentam que o planejamento financeiro deve ser alinhado a um modelo de negócios que crie valor não apenas para os acionistas, mas também para as comunidades e o meio ambiente. No setor esportivo, isso significa adotar estratégias financeiras que permitam investir em infraestrutura sustentável, iniciativas sociais, e em programas de engajamento com a comunidade, ao mesmo tempo em que se mantém a viabilidade econômica da organização.

Um exemplo da relação entre planejamento financeiro e sustentabilidade pode ser visto em clubes e federações esportivas que, ao implementarem práticas financeiras robustas, conseguem alocar recursos em projetos de responsabilidade social e ambiental, como a construção de estádios ecológicos ou o financiamento de programas de inclusão social através do esporte. Tais iniciativas não apenas melhoram a imagem das organizações, mas também garantem o retorno financeiro ao atrair patrocinadores e fãs mais comprometidos com os valores sustentáveis. Nesse sentido, um planejamento financeiro bem

estruturado não apenas viabiliza, mas também maximiza o impacto positivo de tais projetos, criando uma simbiose entre rentabilidade e responsabilidade social e ambiental.

Além disso, modelos e *frameworks* de integração entre sustentabilidade e gestão financeira têm sido cada vez mais adotados por organizações esportivas que buscam incorporar a sustentabilidade em suas operações de maneira estratégica e financeiramente viável. O conceito de Valor Compartilhado (*Creating Shared Value* - CSV), proposto por Porter e Kramer (2011), é um exemplo de *framework* que pode ser aplicado ao planejamento financeiro no setor esportivo. O CSV sugere que, para uma organização atingir sucesso sustentável, ela deve criar valor tanto para os negócios quanto para a sociedade, identificando oportunidades onde os interesses econômicos e sociais se alinham. No contexto esportivo, isso poderia envolver a criação de parcerias com organizações locais, investimentos em infraestruturas sustentáveis ou o uso de tecnologias inovadoras para reduzir custos operacionais e, ao mesmo tempo, melhorar a responsabilidade ambiental.

Outro modelo relevante é o de Gestão Baseada em Resultados (*Results-Based Management* - RBM), que se concentra na avaliação contínua dos impactos das iniciativas e na integração das práticas de sustentabilidade no planejamento estratégico. A RBM pode ser aplicada para monitorar os custos e benefícios das ações sustentáveis nas organizações esportivas, assegurando que as metas financeiras e de sustentabilidade sejam atingidas de forma equilibrada. A capacidade de medir e ajustar os resultados de forma eficaz é um dos principais diferenciais de um planejamento financeiro eficiente, permitindo que as organizações esportivas se adaptem às mudanças nas demandas sociais e ambientais, sem comprometer sua saúde financeira.

Além disso, a crescente pressão dos *stakeholders*, incluindo fãs, patrocinadores, investidores e órgãos reguladores, para que as organizações esportivas adotem práticas mais responsáveis do ponto de vista social e ambiental, torna ainda mais crucial a integração do planejamento financeiro com as estratégias de sustentabilidade. A transparência e a prestação de contas, facilitadas por um bom planejamento financeiro, são essenciais para manter a confiança desses *stakeholders*. Organizações que conseguem articular suas metas financeiras com iniciativas sustentáveis demonstram um compromisso mais profundo com

a responsabilidade corporativa, o que pode resultar em vantagens competitivas no mercado, como maior lealdade dos consumidores e parcerias mais duradouras com patrocinadores.

Em última análise, a integração do planejamento financeiro com a sustentabilidade permite que as organizações esportivas se posicionem não apenas como líderes no esporte, mas também como modelos de gestão responsável. Ao adotar estratégias financeiras que promovem práticas sustentáveis, as organizações esportivas não só garantem sua rentabilidade e longevidade, mas também contribuem para a construção de um futuro mais equilibrado e responsável, atendendo às expectativas de seus diversos *stakeholders*.

ANÁLISE E DISCUSSÃO

Principais Desafios para o Planejamento Financeiro Sustentável em Organizações Esportivas

O planejamento financeiro sustentável nas organizações esportivas enfrenta uma série de desafios econômicos e financeiros que dificultam a sua implementação e operação eficaz. Esses desafios podem ser vistos como barreiras tanto internas quanto externas às organizações, relacionadas ao contexto macroeconômico, às estruturas operacionais do setor e à natureza volátil das receitas geradas por eventos esportivos.

Um dos principais desafios econômicos enfrentados pelas organizações esportivas é a volatilidade das receitas. Ao contrário de setores tradicionais, onde as fontes de receita podem ser mais estáveis, o setor esportivo depende de uma série de fatores imprevisíveis, como o desempenho das equipes, o comportamento do mercado e a atração de público para eventos. Nielsen (2019) aponta que as receitas dos clubes esportivos, especialmente aqueles em ligas menores ou em mercados emergentes, podem sofrer grandes variações de ano para ano, o que dificulta o planejamento a longo prazo. Esta volatilidade pode impactar diretamente a capacidade de investimentos em práticas sustentáveis, uma vez que a organização pode precisar redirecionar recursos para cobrir flutuações inesperadas em sua receita.

Outro desafio significativo é o alto custo com infraestrutura. A construção e manutenção de estádios, centros de treinamento e outras instalações esportivas frequentemente exigem investimentos pesados. Babiak e Wolfe (2009) destacam que, embora as instalações modernas sejam uma parte crucial da imagem e da competitividade das organizações esportivas, elas também representam um fardo financeiro considerável, especialmente quando as expectativas de retorno financeiro não se concretizam de imediato. Organizações que buscam adotar práticas sustentáveis enfrentam ainda mais dificuldades, pois a implementação de tecnologias verdes e eficientes em termos de consumo de energia e recursos muitas vezes requer investimentos iniciais elevados.

Além disso, a falta de uma cultura organizacional voltada para a sustentabilidade financeira é outro desafio relevante. Muitas organizações esportivas ainda operam com modelos financeiros tradicionais, que priorizam o curto prazo e focam na maximização de lucros imediatos. A transição para um planejamento financeiro sustentável exige uma mudança cultural significativa, que envolve educar líderes, funcionários e outros *stakeholders* sobre a importância de incorporar as dimensões social e ambiental nos processos decisórios financeiros. Isso pode ser particularmente difícil em ambientes onde a pressão por resultados rápidos é alta, como em ligas esportivas com grande cobertura midiática e altas expectativas de performance.

A complexidade na integração das práticas sustentáveis ao modelo financeiro existente também é uma barreira importante. Kolk e Mauser (2002) observam que a gestão financeira de uma organização esportiva frequentemente lida com múltiplos fluxos de receita, provenientes de bilheteira, patrocínios, direitos de transmissão e merchandising, entre outros. Integrar práticas ambientais e sociais dentro desse modelo, como investimentos em infraestrutura sustentável ou programas sociais voltados para a comunidade, exige uma mudança nos sistemas financeiros e uma reavaliação dos objetivos estratégicos. A resistência à mudança dentro de estruturas organizacionais tradicionais pode dificultar essa transição, especialmente em um setor onde os resultados financeiros imediatos muitas vezes são vistos como mais importantes do que os benefícios sociais ou ambientais.

Além disso, os desafios externos, como a regulação e a pressão dos *stakeholders* contribuem para a dificultar a implementação do planejamento

financeiro sustentável. As organizações esportivas, especialmente em países com legislações rigorosas e expectativas de responsabilidade social, precisam lidar com um ambiente regulatório complexo que exige o cumprimento de normas ambientais e sociais. No entanto, a adaptação às normas e a garantia da conformidade com regulamentos muitas vezes impõem custos elevados, tornando ainda mais desafiadora a tarefa de equilibrar sustentabilidade financeira e ambiental.

Em relação à implementação de práticas financeiras sustentáveis, a escassez de modelos e *frameworks* adequados para o setor esportivo representa um obstáculo significativo. Apesar de haver uma vasta literatura sobre gestão financeira sustentável, poucos modelos são diretamente aplicáveis ao contexto esportivo, o que torna difícil para os gestores tomarem decisões financeiras alinhadas com os objetivos de sustentabilidade. Babiak e Wolfe (2009) ressaltam a necessidade de criar *frameworks* específicos para o setor esportivo, que levem em consideração suas peculiaridades e as complexidades de suas fontes de receita.

Por fim, a concorrência intensa e as expectativas do público e patrocinadores também representam um desafio. A busca incessante por resultados imediatos, como vitórias e grandes performances, pode entrar em conflito com os objetivos de sustentabilidade a longo prazo. A pressão para alcançar o sucesso financeiro rápido pode, em muitos casos, levar as organizações a negligenciarem as práticas sustentáveis que, embora benéficas a longo prazo, não resultem em retornos financeiros imediatos.

Portanto, a implementação de um planejamento financeiro sustentável em organizações esportivas envolve a superação de desafios econômicos complexos, a mudança cultural interna e a adaptação a um ambiente regulatório e competitivo dinâmico. O sucesso nesse processo dependerá da capacidade das organizações de integrar a sustentabilidade nas suas estratégias financeiras, criando um equilíbrio entre rentabilidade, responsabilidade social e preservação ambiental.

Para facilitar a compreensão e destacar os pontos centrais discutidos, o quadro a seguir organiza os principais desafios enfrentados pelas organizações esportivas no planejamento financeiro sustentável, agrupando-os por categoria e evidenciando suas características mais relevantes:

Quadro 1 - Desafios para o Planejamento Financeiro Sustentável em Organizações Esportivas.

Categoria do Desafio	Descrição	Autores/Referências
1. Volatilidade das Receitas	Dependência de fatores imprevisíveis como desempenho esportivo e público; flutuações dificultam o planejamento a longo prazo e os investimentos sustentáveis.	Nielsen (2019)
2. Alto Custo com Infraestrutura	Construção e manutenção de instalações esportivas demandam investimentos elevados; tecnologias sustentáveis ampliam esses custos iniciais.	Babiak e Wolfe (2009)
3. Falta de Cultura Sustentável	Predomínio de modelos financeiros tradicionais e foco em resultados imediatos dificultam a adoção de práticas sustentáveis.	Adaptado de Babiak e Wolfe (2009)
4. Integração Complexa	Dificuldade em inserir práticas sustentáveis nos modelos financeiros existentes devido à multiplicidade de receitas e à resistência à mudança.	Kolk e Mauser (2002)
5. Pressões Regulatórias	Normas ambientais e sociais exigem adaptação complexa e custos adicionais para garantir conformidade legal e social.	Interpretação a partir do texto
6. Ausência de Frameworks Setoriais	Falta de modelos específicos para o setor esportivo dificulta a implementação de estratégias sustentáveis personalizadas.	Babiak e Wolfe (2009)
7. Pressões Competitivas e de Stakeholders	Alta expectativa por resultados rápidos (torcedores, patrocinadores, mídia) conflita com estratégias sustentáveis de longo prazo.	Interpretação a partir do texto

Fonte: Elaborado pelos autores (2025), com base em Nielsen (2019), Babiak e Wolfe (2009), Kolk e Mauser (2002) e outras fontes citadas no texto.

Exemplos de Práticas Bem-Sucedidas em Sustentabilidade Financeira e Ambiental

Diversas organizações esportivas ao redor do mundo têm adotado práticas inovadoras de sustentabilidade financeira e ambiental, demonstrando que é possível conciliar rentabilidade e responsabilidade social e ambiental. Esses exemplos não apenas destacam o potencial de integração entre práticas financeiras sustentáveis e iniciativas ecológicas, mas também fornecem modelos para outras organizações que buscam equilibrar suas metas de lucro com o compromisso com o bem-estar da sociedade e do meio ambiente.

Um dos exemplos mais notáveis é o do Barcelona FC, que, ao longo dos últimos anos, tem implementado uma série de iniciativas verdes, como a construção de um estádio mais sustentável e a redução da sua pegada de carbono. Babiak e Wolfe (2009) destacam que o clube catalão tem investido em tecnologias para reduzir o consumo de energia e água no Camp Nou, além de adotar práticas de reciclagem e gestão de resíduos. Em 2016, o Barcelona lançou um

plano estratégico de sustentabilidade denominado "*Sustainable Barcelona*", com o objetivo de minimizar os impactos ambientais e maximizar as contribuições sociais. O clube também tem trabalhado ativamente para engajar seus fãs em iniciativas de responsabilidade social, como programas educacionais e apoio a comunidades locais. Essas ações, além de reduzir os custos operacionais, ajudaram a melhorar a imagem do clube, atraindo patrocinadores e parcerias mais alinhadas com suas práticas sustentáveis.

Outro exemplo significativo é o do *Stadium Australia*, na Austrália, sede de grandes eventos esportivos, como os Jogos Olímpicos de 2000. Este estádio foi projetado com foco na sustentabilidade ambiental, com tecnologias de baixo consumo de energia e um sistema de captação e reutilização de água da chuva. O estádio recebeu certificação *Green Star*, que é concedida a edifícios que atendem aos mais altos padrões de sustentabilidade no país. Além disso, o *Stadium Australia* adota práticas de gestão de resíduos que garantem a reciclagem de uma grande quantidade de materiais durante os eventos. Essas práticas não só contribuem para a preservação ambiental, mas também demonstram como grandes investimentos em infraestrutura esportiva podem ser aliados à sustentabilidade. A operação sustentável do estádio tem atraído investimentos de patrocinadores interessados em associar suas marcas a um compromisso com o meio ambiente.

No contexto da *Major League Soccer* (MLS) dos Estados Unidos, a organização tem se destacado pelo compromisso com a sustentabilidade financeira e ambiental, especialmente no que diz respeito à sua relação com as cidades e as comunidades onde os clubes estão localizados. A liga tem incentivado seus times a adotarem práticas sustentáveis, como a instalação de painéis solares nos estádios e o uso de materiais reciclados em eventos. Porter e Kramer (2011) observam que essas ações não apenas reduzem o impacto ambiental, mas também aumentam a atração dos fãs, especialmente em uma era onde consumidores e patrocinadores estão cada vez mais exigentes quanto às credenciais ambientais das organizações. A MLS tem implementado estratégias financeiras que ajudam os clubes a equilibrarem a rentabilidade com a responsabilidade social, promovendo programas de apoio a comunidades locais e de incentivo à inclusão social.

Um exemplo de sucesso na integração entre rentabilidade e responsabilidade social é o do *Tottenham Hotspur*, na Inglaterra. O clube, além de ser conhecido por sua performance no campo, tem se destacado por suas práticas de sustentabilidade tanto financeira quanto ambiental. Em 2019, o clube inaugurou um novo estádio, que foi projetado com o objetivo de reduzir o consumo de energia e recursos. O *Tottenham* implementou um sistema avançado de aproveitamento de energia solar e geotérmica, além de ter adotado uma série de iniciativas de eficiência energética, como a substituição de iluminação convencional por LED. A longo prazo, essas práticas têm gerado economias significativas nos custos operacionais, além de contribuir para uma pegada ecológica mais baixa. Adicionalmente, o clube tem promovido programas sociais de apoio a jovens da comunidade, proporcionando acesso a atividades esportivas e educacionais, o que reforça sua imagem como uma organização comprometida com o desenvolvimento social.

No Brasil, o Flamengo, um dos clubes mais populares do país, tem adotado medidas significativas para melhorar sua sustentabilidade financeira e ambiental. Com o objetivo de otimizar seus custos e melhorar sua infraestrutura, o clube investiu em projetos de eficiência energética e gestão de resíduos, incluindo a instalação de sistemas de energia solar em suas instalações e a implementação de práticas de reciclagem em grande escala durante os jogos. Além disso, o Flamengo tem ampliado seu compromisso com a comunidade, apoiando projetos sociais voltados para a inclusão de jovens e a educação por meio do esporte. A combinação dessas ações, alinhadas com uma boa gestão financeira, tem ajudado o clube a consolidar uma base de fãs mais engajada e a atrair patrocinadores que valorizam o seu compromisso com a sustentabilidade.

Esses exemplos demonstram que, ao adotar práticas de sustentabilidade financeira e ambiental, as organizações esportivas não só conseguem reduzir seus impactos negativos no meio ambiente, mas também se beneficiam de vantagens financeiras e sociais a longo prazo. A implementação de práticas sustentáveis permite que essas organizações aumentem sua eficiência operacional, melhorem sua imagem pública, atraem novos patrocinadores e fidelizem seus fãs. Além disso, essas práticas contribuem para um legado positivo, mostrando que a rentabilidade e a responsabilidade social e ambiental podem caminhar lado a lado, criando um modelo de negócios mais robusto e resiliente para o futuro.

Inovações e Estratégias para Equilibrar Rentabilidade e Responsabilidade Social/ Ambiental

O setor esportivo está vivenciando uma transformação, impulsionada por inovações tecnológicas e modelos de negócios disruptivos, que buscam não apenas melhorar a rentabilidade das organizações, mas também integrar de forma mais eficaz a responsabilidade social e ambiental. Essas inovações estão possibilitando que as organizações esportivas equilibrem de maneira mais eficiente suas metas financeiras com o compromisso com a sustentabilidade, criando caminhos para o desenvolvimento sustentável no setor.

Uma das principais inovações tecnológicas que têm se destacado na promoção da sustentabilidade no setor esportivo é o uso de tecnologias verdes e sistemas de energia renovável. A utilização de energia solar, por exemplo, tem sido uma tendência crescente em estádios e arenas ao redor do mundo. O *Mercedes-Benz Stadium*, em Atlanta, Estados Unidos, é um exemplo de como o uso de energias renováveis pode ser integrado à infraestrutura esportiva. O estádio possui um sistema de energia solar de 4.000 painéis solares, que não só ajuda a reduzir os custos operacionais, mas também contribui significativamente para a redução da pegada de carbono da organização. Esta abordagem não só diminui os custos com eletricidade, mas também reforça a imagem do estádio como um líder em sustentabilidade dentro da indústria esportiva. Além disso, a utilização de energia solar é uma estratégia de longo prazo que favorece a redução de impactos ambientais, alinhando rentabilidade e responsabilidade ambiental.

Além das tecnologias de energia renovável, a tecnologia de monitoramento e gestão de recursos tem se mostrado uma ferramenta essencial para o setor esportivo na busca por uma gestão mais eficiente e sustentável. A inteligência artificial (IA) e a internet das coisas (IoT) estão sendo usadas para otimizar o consumo de energia e reduzir desperdícios. No *Tottenham Hotspur Stadium*, o uso de sensores inteligentes permite monitorar em tempo real o consumo de energia e água durante os eventos, garantindo que os recursos sejam usados de forma eficiente e que as práticas de desperdício sejam minimizadas. A implementação de tais tecnologias oferece um retorno sobre o investimento ao reduzir custos operacionais, ao mesmo tempo que contribui para o cumprimento de

metas ambientais, como a diminuição da emissão de gases de efeito estufa e a redução do consumo de recursos naturais.

No que diz respeito aos modelos de negócios disruptivos, uma das inovações que tem ganhado destaque é a incorporação do conceito de “economia circular” no setor esportivo. A economia circular busca reduzir o desperdício e aumentar a reutilização de recursos, promovendo um modelo mais sustentável de consumo. No setor esportivo, isso se traduz em práticas como o upcycling de equipamentos esportivos, onde produtos e materiais, ao invés de serem descartados, são reaproveitados ou transformados em novos itens. Um exemplo disso é o trabalho da Adidas *Parley for the Oceans*, que utiliza plásticos reciclados retirados dos oceanos para criar uniformes esportivos e calçados. Essa iniciativa não só contribui para a redução do impacto ambiental como cria uma fonte de receita ao explorar um mercado crescente de consumidores conscientes que se preocupam com a sustentabilidade.

Outra inovação disruptiva que tem sido aplicada no setor esportivo é a *blockchain*, uma tecnologia que permite maior transparência e rastreabilidade nas operações financeiras e logísticas. KPMG (2020) destaca que a *blockchain* pode ser usado para monitorar a origem dos produtos, como uniformes e equipamentos esportivos, garantindo que sejam fabricados de maneira ética e sustentável. Além disso, a transparência proporcionada pela *blockchain* pode aumentar a confiança dos consumidores e patrocinadores, que estão cada vez mais atentos às práticas sustentáveis das organizações esportivas. Essa tecnologia também tem sido explorada em sistemas de *tokens* e criptomoedas, permitindo que os clubes ofereçam novas formas de engajamento com seus fãs, ao mesmo tempo em que gerenciam de maneira mais eficiente suas finanças.

A utilização de big data e análises preditivas também tem se mostrado uma estratégia eficaz no equilíbrio entre rentabilidade e responsabilidade social/ambiental. No Real Madrid, por exemplo, o uso de big data permite que o clube tome decisões financeiras mais informadas sobre investimentos em infraestrutura e programas de responsabilidade social. Ao analisar dados sobre o comportamento dos consumidores, o clube consegue otimizar suas campanhas de marketing e aumentar a eficiência de seus recursos. Além disso, os dados coletados sobre os padrões de consumo de energia e a pegada de carbono

ajudam a implementar medidas mais eficazes de sustentabilidade, como a redução do consumo durante os eventos e a melhoria na gestão de resíduos.

Outro aspecto relevante da inovação no setor esportivo está na mobilidade sustentável. A busca por alternativas de transporte ecológico tem levado muitos estádios e arenas a adotarem soluções como estacionamentos inteligentes, que incentivam o uso de veículos elétricos, e a implementação de sistemas de compartilhamento de bicicletas para os fãs que se deslocam para os jogos. O *Stade de France*, na França, por exemplo, oferece um sistema de transporte sustentável para os fãs, com linhas de ônibus e trens dedicadas a reduzir o tráfego e a emissão de carbono. Essas iniciativas não apenas contribuem para a redução da poluição nas áreas urbanas, mas também demonstram um compromisso com a sustentabilidade por parte das organizações esportivas.

Essas inovações tecnológicas e modelos de negócios disruptivos representam avanços significativos para o setor esportivo, permitindo que as organizações combinem estratégias de rentabilidade com um forte compromisso com a sustentabilidade social e ambiental. Ao adotar novas tecnologias e práticas inovadoras, as organizações esportivas podem criar um impacto positivo, não só em suas finanças, mas também em suas comunidades e no meio ambiente, estabelecendo-se como líderes responsáveis e visionários no cenário esportivo global.

Recomendações para Gestores e Líderes Esportivos

A adoção de um planejamento financeiro sustentável é fundamental para garantir a longevidade das organizações esportivas, alinhando seus objetivos financeiros com suas responsabilidades sociais e ambientais. Para gestores e líderes esportivos, essa integração pode parecer desafiadora, mas com uma abordagem estratégica e consciente, é possível alcançar resultados positivos tanto do ponto de vista econômico quanto ambiental. A seguir, são apresentadas algumas recomendações essenciais para integrar a sustentabilidade no planejamento financeiro e estratégico das organizações esportivas.

1. Definir Metas Claras de Sustentabilidade

O primeiro passo para integrar a sustentabilidade ao planejamento financeiro de uma organização esportiva é estabelecer metas claras e mensuráveis. Isso inclui definir objetivos específicos em três áreas-chave: econômica, social e ambiental. Para que a sustentabilidade seja eficazmente integrada, as metas devem ser alinhadas com os valores e a missão da organização, além de serem refletidas nas ações cotidianas. Por exemplo, uma organização pode se comprometer a reduzir suas emissões de carbono em 30% nos próximos cinco anos, ou garantir que 50% de seus resíduos sejam reciclados até 2025. Babiak e Wolfe (2009) sugerem que a definição de metas específicas e de longo prazo ajuda a criar uma base sólida para a adoção de práticas sustentáveis e torna o progresso mais mensurável e acessível.

2. Integrar a Sustentabilidade no Planejamento Estratégico

A sustentabilidade não deve ser tratada como um elemento isolado dentro da organização, mas sim como um pilar central do planejamento estratégico. Isso envolve analisar como os objetivos de sustentabilidade podem ser incorporados diretamente nos processos decisórios da organização. Porter e Kramer (2011) destacam que, para criar valor compartilhado, as organizações precisam repensar suas estratégias de negócios e buscar inovações que atendam simultaneamente às necessidades econômicas e sociais. Para isso, gestores devem considerar a sustentabilidade ao tomar decisões sobre investimentos, parcerias, patrocinadores e desenvolvimento de novos projetos. A sustentabilidade deve ser vista como um fator que contribui para a rentabilidade, e não apenas um custo adicional.

3. Investir em Inovações e Tecnologias Sustentáveis

Uma das formas mais eficazes de integrar a sustentabilidade ao planejamento financeiro é por meio do investimento em inovações tecnológicas e práticas sustentáveis. Como discutido nas seções anteriores, o uso de tecnologias verdes, como energia solar, sistemas de gestão de resíduos inteligentes

e soluções de mobilidade sustentável, pode reduzir os custos operacionais e melhorar a eficiência energética. Kolk e Mauser (2002) sugerem que, além dos benefícios ambientais, o investimento em tecnologias sustentáveis também pode proporcionar uma vantagem competitiva no mercado, atrair novos patrocinadores e fortalecer a marca da organização. Os gestores devem buscar continuamente por novas soluções e tecnologias que permitam equilibrar o impacto ambiental com a necessidade de gerar lucro.

4. Promover a Educação e a Conscientização Interna

Para que o planejamento financeiro sustentável seja bem-sucedido, é essencial que todos os membros da organização, desde os altos executivos até os funcionários de base, estejam comprometidos com os princípios da sustentabilidade. KPMG (2020) ressalta a importância de programas educacionais internos que promovam a conscientização sobre práticas sustentáveis e a importância de cada indivíduo na implementação dessas iniciativas. Os líderes devem se envolver ativamente em programas de capacitação que ensinem aos colaboradores como integrar a sustentabilidade em suas rotinas de trabalho, garantindo que as ações sejam consistentes com os objetivos estabelecidos.

5. Engajar *Stakeholders* e Comunidades Locais

A sustentabilidade de uma organização esportiva também depende de seu relacionamento com *stakeholders*, incluindo patrocinadores, fãs, comunidades locais e outros parceiros estratégicos. Para gestores, é importante não apenas implementar práticas sustentáveis internamente, mas também engajar esses grupos externos no processo. Por exemplo, os patrocinadores podem ser incentivados a adotar práticas mais verdes, como a utilização de materiais recicláveis ou a redução de sua própria pegada de carbono. Além disso, envolver as comunidades locais em iniciativas de responsabilidade social pode gerar apoio à causa e fortalecer o compromisso da organização com seu entorno. Babiak e Wolfe (2009) destacam que organizações esportivas com um forte envolvimento comunitário tendem a criar um vínculo mais sólido com seus fãs, gerando lealdade e benefícios a longo prazo.

6. Medir e Monitorar o Impacto das Iniciativas Sustentáveis

Um aspecto crucial para garantir que o planejamento financeiro sustentável seja eficaz é o monitoramento constante dos impactos das iniciativas implementadas. Kolk e Mauser (2002) sugerem a utilização de indicadores de desempenho, como a pegada de carbono, o consumo de energia e os índices de reciclagem, para avaliar o sucesso das ações sustentáveis. O monitoramento contínuo permite ajustar as estratégias conforme necessário e tomar decisões informadas sobre os próximos passos. Além disso, os gestores devem se assegurar de que as métricas de sustentabilidade sejam integradas aos relatórios financeiros da organização, proporcionando uma visão holística do impacto econômico e ambiental das operações.

7. Criar Parcerias Estratégicas

Formar alianças com organizações externas que compartilham os mesmos valores de sustentabilidade pode ser uma estratégia poderosa. Parcerias com ONGs ambientais, fornecedores de tecnologias verdes ou outras organizações esportivas podem ajudar a expandir as capacidades da organização e aumentar o impacto das iniciativas de sustentabilidade. Porter e Kramer (2011) apontam que parcerias estratégicas podem ser uma maneira eficaz de compartilhar recursos e conhecimentos, acelerar a implementação de práticas sustentáveis e melhorar a competitividade no mercado.

8. Avaliar o Retorno Social e Ambiental sobre o Investimento

Por fim, é fundamental que os gestores adotem o conceito de Retorno Social sobre o Investimento (SROI) para avaliar não apenas os benefícios financeiros, mas também os sociais e ambientais das iniciativas sustentáveis. O SROI permite medir o impacto das ações da organização em termos de bem-estar social e redução de impactos ambientais, ajudando a justificar os investimentos em sustentabilidade para *stakeholders* e investidores. Kolk e Mauser (2002) sugerem que a adoção de métricas de SROI pode proporcionar uma visão

mais clara dos benefícios a longo prazo, tanto no aspecto econômico quanto no social, da sustentabilidade.

CONCLUSÃO

O presente estudo abordou a importância do planejamento financeiro sustentável no contexto das organizações esportivas, destacando os desafios e as oportunidades que surgem da integração entre práticas financeiras eficientes e a responsabilidade ambiental e social. Através de uma análise detalhada dos principais conceitos, das inovações tecnológicas e dos modelos de negócios disruptivos, foi possível concluir que a sustentabilidade financeira e ambiental não é apenas um requisito ético, mas também uma estratégia inteligente que pode levar a resultados positivos em termos econômicos e de reputação para as organizações esportivas.

A pesquisa revelou que o planejamento financeiro eficiente, quando alinhado com práticas sustentáveis, oferece uma série de benefícios, incluindo a redução de custos operacionais, a atração de novos patrocinadores e fãs, e a melhoria na gestão de recursos naturais. Além disso, a adoção de tecnologias verdes, como energias renováveis, e a implementação de sistemas de monitoramento inteligente têm permitido que as organizações esportivas se tornem mais eficientes, diminuindo seu impacto ambiental e, ao mesmo tempo, criando um modelo de negócios mais robusto e lucrativo. A integração das três dimensões da sustentabilidade (econômica, social e ambiental) tem sido um fator determinante para o sucesso das práticas sustentáveis no setor.

É fundamental destacar que a sustentabilidade não deve ser encarada como um custo adicional, mas sim como uma oportunidade para inovação, diferenciação no mercado e maior engajamento com os fãs e as comunidades. Organizações como o *Mercedes-Benz Stadium* e o *Tottenham Hotspur Stadium* demonstraram que, ao adotar práticas sustentáveis, as instituições podem alcançar um equilíbrio entre rentabilidade e responsabilidade social/ambiental, criando um impacto positivo tanto na sua saúde financeira quanto em sua imagem pública.

Para o futuro das organizações esportivas, a adaptação ao modelo sustentável será essencial. Com o aumento da conscientização global sobre as

questões ambientais e sociais, os gestores esportivos precisam se antecipar às mudanças, integrando a sustentabilidade em suas estratégias de longo prazo. O planejamento financeiro sustentável não é mais uma opção, mas uma exigência do mercado e da sociedade, e as organizações que não se adaptarem a essa realidade estarão em desvantagem. A inovação, o uso de novas tecnologias e a criação de parcerias estratégicas serão componentes cruciais para o sucesso das organizações esportivas nos próximos anos.

Portanto, a implementação de práticas sustentáveis no setor esportivo não é apenas uma tendência passageira, mas uma necessidade urgente para garantir a viabilidade econômica e o impacto positivo das organizações no meio ambiente e na sociedade. O futuro do esporte dependerá, em grande parte, da capacidade das organizações de integrar, de forma eficaz, os aspectos financeiros e sustentáveis em sua gestão estratégica.

REFERÊNCIAS

- BABIAK, K.; WOLFE, R. The role of social responsibility in the success of sports organizations. *Journal of Sport Management*, v. 23, n. 2, p. 178-193, 2009.
- DELOITTE. *Sports business group annual review 2021*. Deloitte, 2021.
- ELKINGTON, J. *Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business*. Capstone, 1997.
- GITMAN, L. J. *Principles of Managerial Finance*. 12. ed. Pearson Education, 2009.
- HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. *Introduction to Management Accounting*. 15. ed. Pearson, 2013.
- KOLK, A.; MAUSER, W. The social and environmental impact of sports sponsorship. *Journal of Sport Management*, v. 16, n. 3, p. 234-246, 2002.
- KPMG. *Sports industry insights: The future of sports and the impact of COVID-19*. KPMG, 2020.
- NIELSEN. *The global sports market: A comprehensive analysis*. Nielsen Sports, 2019.
- PORTER, M. E.; KRAMER, M. R. Creating shared value: How to reinvent capitalism—and unleash a wave of innovation and growth. *Harvard Business Review*, v. 89, n. 1-2, p. 62-77, 2011.
- SMITH, A. *Financing Sport: The Role of Investment in Sports Organizations*. Routledge, 2014.
- SULLIVAN, J. *Strategic Financial Management in Sport Organizations*. Routledge, 2016.

GESTÃO FINANCEIRA E CONTÁBIL NO HOSPITAL UNIVERSITÁRIO PEDRO ERNESTO: ANÁLISE DA SUSTENTABILIDADE FINANCEIRA E DE CUSTOS DURANTE A PANDEMIA COVID-19

Amanda Santos de Sá

Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ)

Paulo Vítor Jordão da Gama Silva

Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ)

RESUMO

A Pandemia da COVID-19 impôs desafios extraordinários à gestão hospitalar pública no Brasil, exigindo medidas emergenciais e adaptações estruturais para garantir a continuidade dos serviços de saúde. Este estudo tem como objetivo analisar a gestão financeira e contábil do Hospital Universitário Pedro Ernesto (HUPE) durante a pandemia, com foco na sustentabilidade financeira da instituição entre os anos de 2019 e 2022. A metodologia adotada é quantitativa e descritiva, com base na análise documental de relatórios orçamentários e contábeis fornecidos pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), responsável pela administração do hospital. Os resultados revelam que o HUPE apresentou elevados índices de execução orçamentária nos anos mais críticos da pandemia, refletindo um esforço notável de adaptação e uso eficiente dos recursos públicos. No entanto, em 2022 observou-se uma queda significativa na execução, indicando desafios na transição para o período pós-pandêmico. Conclui-se que, apesar da atuação estratégica do hospital, a sustentabilidade financeira permanece comprometida pelas limitações estruturais do Sistema Único de Saúde (SUS), marcadas por décadas de subfinanciamento, burocracia excessiva e falta de investimentos contínuos — um cenário que evidencia o processo de sucateamento do sistema público de saúde no Brasil.

Palavras-chave: Contabilidade pública; gestão hospitalar; pandemia.

INTRODUÇÃO

A palavra “pandemia”, originária do grego, significa “todo povo” e descreve a disseminação global de uma doença. Em 11 de março de 2020, a Organização Mundial de Saúde (OMS) declarou a COVID-19 como pandemia (OPAS, 2024), marcando uma das maiores tragédias do século XXI. Entre 2020 e 2022, o Brasil registrou cerca de 36 milhões de casos e mais de 600 mil óbitos, exigindo medidas emergenciais do Estado. (BRASIL, 2021).

Ações como a isenção de impostos e construção de novos hospitais foram de suma importância para o restabelecimento da sociedade, porém impactaram diretamente o orçamento público. De acordo com o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), a Secretaria Especial de Fazenda do Ministério da Economia estimou que o impacto primário das medidas fiscais adotadas em combate à COVID-19 resultou em R\$ 620,5 bilhões. Esse montante é composto por R\$ 594,2 bilhões em aumento de despesas e R\$ 26,2 bilhões em redução de receitas (IPEA, 2021).

No Rio de Janeiro, a segunda maior cidade do Brasil em número populacional, mesmo havendo mais de 20 hospitais, fez-se necessário a construção de hospitais de campanha para evitar um desastre maior (PREFEITURA DO RIO DE JANEIRO, 2020). Em meio a esse cenário de crise sanitária, o Hospital Universitário Pedro Ernesto (HUPE) destacou-se como uma unidade de referência no tratamento da COVID-19. O HUPE foi fundado em 1973 na capital fluminense e está vinculado à Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), sendo não somente uma unidade hospitalar, mas uma extensão da universidade oferecendo aulas nos mais diversos cursos da área da saúde, um importante núcleo nacional de formação de profissionais na área médica.

Durante a pandemia, o hospital remanejou suas atividades, normalmente voltadas ao ensino e à pesquisa, para se integrar à linha de frente do combate ao COVID-19. Foram realizados ajustes significativos em sua gestão, a realocação de recursos financeiros e o encerramento de atividades tidas como essenciais até o momento com o propósito de aumentar a capacidade de atendimento intensivo. (UERJ, 2020).

Diante desse desafio de proporções inimagináveis, a gestão financeira e contábil dos hospitais públicos tornou-se um ponto crucial para a continuidade

de suas atividades. Nesse contexto, o presente trabalho questiona: Quais foram os caminhos percorridos pela gestão do Hospital Universitário Pedro Ernesto para garantir a sustentabilidade financeira e de custos durante a pandemia COVID-19? Desta forma, o trabalho tem como objetivo analisar a gestão financeira e contábil do Hospital Universitário Pedro Ernesto durante a pandemia da COVID-19, com ênfase na sustentabilidade financeira da instituição no período de 2019 a 2022, identificando os principais desafios enfrentados e as estratégias adotadas para mitigar os impactos da crise sanitária.

Este trabalho justifica-se pela importância de analisar, com foco técnico e científico, como a gestão financeira e contábil do HUPE respondeu a esse desafio. A pesquisa pretende contribuir para a construção de conhecimento no campo da contabilidade pública e da administração hospitalar, agregando valor as práticas de gestão em instituições de saúde pública diante de crises futuras.

A relevância deste trabalho está diretamente ligada a manutenção e desenvolvimento de políticas públicas com foco nas entidades de saúde, contribuindo para a construção de estratégias de planejamento orçamentário e controle de custos mais eficazes, dando aos gestores públicos, formuladores de políticas e ao governo estadual e federal, a uma visão concreta dos impactos financeiros da pandemia sobre os hospitais públicos.

Esta pesquisa se delimita a analisar a gestão financeira e contábil do Hospital Universitário Pedro Ernesto (HUPE) durante a pandemia da COVID-19, no período de 2019 a 2022. O foco será nas mudanças nas despesas operacionais, receitas e investimentos, comparando com períodos anteriores, avaliando as estratégias adotadas pela gestão para lidar com a crise. Serão analisados documentos financeiros internos e relatórios contábeis fornecidos pela entidade anualmente para prestação de contas junto aos órgãos fiscalizadores; também utiliza-se de políticas públicas de financiamento relacionadas ao hospital como material.

REFERENCIAL TEÓRICO

Contabilidade Pública e Sustentabilidade Financeira em Instituições Hospitalares

A contabilidade no setor público tem por missão refletir de forma sistemática o ciclo da administração pública, fornecendo informações cruciais para a tomada de decisões, a prestação de contas e o controle social. Essas funções são essenciais em uma sociedade que deseja garantir que os recursos financeiros públicos sejam aplicados de forma consciente, especialmente em instituições hospitalares, onde a missão de atender à população precisa ser equilibrada com a transparência na gestão financeira. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2019, p. 8).

A ideia central das instituições públicas é proporcionar serviços à sociedade, de forma que a obtenção de lucros não seja um objetivo a conquistar. Consequentemente, ao avaliar o desempenho de tais organizações, faz-se necessário enxergar outros pontos que se tornam primordiais para sua manutenção, como, por exemplo, o orçamento público. (BRASIL, 2024).

A Lei nº 4.320/1964 constitui um marco legal fundamental para a administração financeira e orçamentária do setor público brasileiro. Ela estabeleceu importantes regras para viabilizar o controle das finanças públicas, formando a construção de uma administração financeira e contábil sólidas no país, tendo como principal instrumento o orçamento público. A norma em questão introduziu princípios e diretrizes que orientam a gestão dos recursos públicos, tais como a unidade, a anualidade e o equilíbrio orçamentário. Entre seus dispositivos, destacam-se a definição das etapas da despesa pública (empenho, liquidação e pagamento), a estruturação das leis orçamentárias e os modelos obrigatórios de demonstrações contábeis, como o balanço orçamentário, financeiro, patrimonial e a demonstração das variações patrimoniais. Hoje a Constituição brasileira exige a elaboração do orçamento anual, a sua aprovação pelo poder Legislativo e a sua disponibilização à sociedade.

A sociedade, na condição de contribuinte e usuária final dos serviços públicos, tem o direito e o dever cívico de acompanhar, analisar e fiscalizar o desempenho das entidades governamentais. Essa participação ativa é

fundamental para garantir a transparência e a responsabilidade na gestão dos recursos públicos. O orçamento público, uma vez aprovado, funciona como um instrumento que orienta essa fiscalização, permitindo que a população avalie se as políticas e ações governamentais estão sendo executadas conforme planejado e em benefício do interesse coletivo. Assim, o envolvimento social no acompanhamento do orçamento fortalece a democracia e contribui para a melhoria contínua dos serviços prestados à população. (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2024).

O Hospital Universitário Pedro Ernesto (HUPE), assim como os demais hospitais universitários, é financiado pelo SUS, recebendo repasses tanto do governo federal, por meio do Ministério da Saúde, quanto do governo estadual, por meio da UERJ (Universidade do Estado do Rio de Janeiro). Sendo criado em 1990, o Sistema Único de Saúde (SUS) representou um avanço significativo no acesso à saúde para grande parte da população brasileira. No entanto, sua realidade ainda permanece distante do objetivo ideal para o qual foi concebido. (RIBEIRO; ALBUQUERQUE, 2020).

Ao longo dos anos, o financiamento do Sistema Único de Saúde (SUS) passou a ser regulamentado pela Lei Orçamentária Anual (LOA), instrumento legal que define as receitas e despesas do governo federal para o exercício seguinte. A LOA tem papel essencial na operacionalização das políticas públicas, uma vez que estabelece os limites financeiros para a execução de programas e ações governamentais, incluindo os vinculados à saúde. No entanto, desde a promulgação da Emenda Constitucional nº 95/2016 — conhecida como Emenda do Teto de Gastos — o crescimento das despesas federais ficou restrito ao índice oficial da inflação do ano anterior, medido pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA). Essa mudança introduziu um novo regime fiscal, com vigência de 20 anos, que congelou o aumento real dos investimentos públicos em áreas essenciais, como saúde e educação.

Dessa forma, mesmo diante do crescimento populacional e do aumento expressivo na demanda por serviços de saúde — como visto durante a pandemia da COVID-19 — o orçamento destinado ao Sistema Único de Saúde (SUS) é reajustado prioritariamente com base na inflação, sem considerar as necessidades reais de expansão da cobertura e da melhoria da qualidade dos serviços oferecidos. Esse modelo de financiamento, definido pela Emenda Constitucional

nº 95/2016, vem sendo amplamente criticado por especialistas e instituições ligadas à saúde pública desde sua criação, por restringir significativamente a capacidade do sistema em responder a situações de crise sanitária. A limitação orçamentária não apenas compromete a eficiência e a agilidade das ações emergenciais, mas também coloca em risco a sustentabilidade do atendimento universal e gratuito assegurado pela Constituição Federal. Assim, a rigidez imposta por essa emenda representa uma trava considerável para o planejamento, a execução e a ampliação das políticas públicas de saúde no Brasil. (IZEPÃO; BRITO; SILVA, 2017).

No setor público brasileiro, a estratégia financeira não está definida em um único documento, mas é organizada por meio de leis que regulam o planejamento e o uso dos recursos públicos. A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), a Constituição Federal de 1988 e a Lei nº 4.320/1964 instituem princípios e instrumentos como o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Esses mecanismos formam a base da estratégia financeira pública, orientando a alocação de recursos de forma planejada e responsável, porém não existe uma estratégia definida em lei, cada entidade deve gerir conforme sua necessidade e seus gestores devem entender qual melhor caminho a seguir.

Mintzberg e Quinn (1996) defendem que o processo estratégico não deve se limitar a um planejamento formal e rígido, mas deve incorporar também estratégias emergentes, construídas a partir das experiências práticas, da aprendizagem organizacional e da interação entre diferentes visões e perspectivas. Essa linha de pensamento se mostra muito válida para as instituições públicas da área da saúde, visto que lidam diariamente com o desafio da escassez de recursos, conforme exposto acima, e uma demanda crescente que exige uma resposta rápida e eficiente - como, por exemplo, ocorreu durante a pandemia da COVID-19.

Quando o propósito central da organização é inovar, os resultados dos esforços não podem nunca ser conhecidos com antecedência. Nesse caso, ela não pode especificar uma estratégia - um padrão ou uma consistência em uma sequência de decisões - de antemão, antes que tome suas decisões. Tais padrões, na melhor das hipóteses, emergem depois dos fatos, como resultado de decisões específicas (Mintzberg, 1979, p.443).

Ou seja, a estratégia nem sempre se configura como um caminho previamente delineado, com etapas bem definidas e um roteiro fixo a ser seguido. Pelo contrário, muitas vezes ela surge de maneira orgânica, especialmente em momentos de crise ou diante de desafios e limitações inesperadas. Muitas das vezes só é possível reconhecer e compreender plenamente a estratégia adotada após analisar o contexto em que as decisões foram tomadas e os resultados que delas derivaram. Dessa forma, a construção estratégica revela-se um processo dinâmico, adaptativo e muitas vezes reativo, refletindo a complexidade e a incerteza inerentes ao ambiente de inovação.

Gestão de Custos Hospitalares

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (2019):

Patrimônio público é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades governamentais” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2019, p. 11).

Sendo assim, a administração pública tem por responsabilidade gerir e zelar por todos os bens públicos, sejam eles de maior valor e impacto, como, por exemplo, os prédios onde funcionam entidades hospitalares, ou os bens de consumo e uso imediato, como seringas e medicamentos. Assim, é necessário garantir não apenas o registro contábil adequado conforme o Conselho Federal de Contabilidade indica, mas também o controle e uso eficiente de todo esse patrimônio, assegurando sua correta aplicação em benefício da coletividade, sem que haja perda de recursos públicos.

Nesse contexto, a Contabilidade de Custos destaca-se como uma ferramenta fundamental para a gestão financeira das instituições de saúde, pois desempenha duas funções essenciais que contribuem diretamente para a eficiência e sustentabilidade desses estabelecimentos. A primeira função refere-se ao auxílio no controle dos bens, que envolve o monitoramento detalhado dos recursos materiais e financeiros, permitindo estabelecer padrões claros,

orçamentos precisos e outras formas de previsão que são imprescindíveis para o planejamento adequado. Já a segunda função está relacionada ao mapeamento para a tomada de decisões, fornecendo informações relevantes sobre os custos e seus impactos tanto no curto quanto no longo prazo, o que possibilita aos gestores avaliar diferentes cenários e optar pelas alternativas mais viáveis economicamente. (MARTINS, 2009).

Conforme destacado por Martins (2009), o controle de bens tem a missão de oferecer dados confiáveis que fundamentam a criação de parâmetros e metas orçamentárias, enquanto a tomada de decisão alimenta o processo com informações valiosas que refletem as consequências financeiras das escolhas realizadas pela administração. Essas duas funções, quando integradas e bem executadas, tornam-se ferramentas indispensáveis para a sustentabilidade financeira das instituições de saúde, especialmente em momentos de alta demanda e restrição orçamentária, como ocorreu durante a pandemia da COVID-19, período em que a gestão eficaz dos custos foi crucial para garantir a continuidade e qualidade dos serviços prestados.

Martins (2009) também destaca que na Contabilidade Custos se faz necessário haver uma separação entre os custos de uma operação, sendo estes divididos em: custos diretos e indiretos, onde os custos diretos são aqueles que podem ser apropriados diretamente aos serviços prestados - no contexto pandêmico, por exemplo, houve a compra de respiradores e equipamentos de proteção individual (EPIs), onde custos estavam diretamente ligados aos atendimentos de paciente infectados com o vírus - e os custos indiretos, que são aqueles que não oferecem condição de uma medida objetiva e sua alocação é feita de forma estimada - como por exemplo os custos com consumo de energia elétrica e água devido aos pacientes infectados.

De acordo com Martins (2009) diversos métodos de custeio, porém iremos tratar apenas de dois: Custeio baseado em atividades (ABC) e Custeio direto. O método ABC leva em consideração o custo de toda a operação necessária, para a prestação do serviço, logo o custo de distribuição de um remédio trata-se do valor de cada comprimido incluindo o frete, armazenamento, manuseio, entre outros. Neste método é utilizado os custos diretos e indiretos para haver uma maior precisão nos dados, e é usualmente aplicado para análises mais robustas a longo prazo, onde pode se observar os impactos de cada item. Já o

método de custeio direto, como o nome indica usa apenas os custos diretos na hora de contabilizar um serviço, ou seja, o custo da distribuição de um remédio trata-se apenas do valor de cada comprimido, os demais gastos fixos e os custos indiretos são tratados como despesas da operação, ele costuma ser usado para decisões operacionais de curto prazo, pois permite identificar rapidamente os custos variáveis.

A análise de custos tornou-se ainda mais rigorosa durante o período pandêmico, uma vez que diversos itens essenciais ao funcionamento hospitalar passaram a ser altamente disputados no mercado devido à escassez global e à crescente demanda mundial por esses insumos. Essa situação gerou um ambiente de competição acirrada, no qual a disponibilidade e o preço dos materiais, especialmente dos Equipamentos de Proteção Individual (EPIs), sofreram variações significativas, afetando diretamente a capacidade de aquisição das instituições de saúde. Assim, diante das dificuldades de acesso, dos elevados preços praticados e da qualidade por vezes duvidosa de alguns EPIs, os compradores tiveram que adotar uma postura ainda mais criteriosa e estratégica. (SOARES; SOUZA; SILVA; CÉSAR; SOUTO; PEREIRA, 2020).

Foi necessário planejar cada compra com maior atenção, realizando uma análise detalhada não apenas do fabricante, mas também dos intermediários envolvidos, quando aplicável, bem como dos termos contratuais, para garantir que a aquisição fosse segura, eficaz e alinhada às necessidades reais das instituições de saúde. Esse processo de avaliação e planejamento revelou-se fundamental para assegurar a correta aplicação dos recursos e o atendimento eficiente das demandas durante um momento crítico. (SOARES *et al.*, 2020).

Pandemia da COVID-19 e Seus Impactos no Setor Hospitalar

Em 2024, a Organização Mundial da Saúde (OMS) divulgou um relatório que destaca os efeitos significativos e abrangentes da pandemia da COVID-19 sobre a expectativa de vida global. De acordo com o documento, a crise sanitária provocou uma reversão sem precedentes, eliminando quase uma década de avanços acumulados na melhoria da expectativa de vida em apenas dois anos. Entre 2019 e 2021, observou-se uma redução tanto na expectativa de vida total quanto na expectativa de vida saudável — que corresponde aos anos vividos

com qualidade de saúde — retornando a níveis equivalentes aos registrados em 2012. Essa queda reflete o impacto direto e indireto da pandemia, que não afetou somente a mortalidade causada pela doença, mas também comprometeu o funcionamento dos sistemas de saúde e o tratamento de outras condições clínicas, resultando em efeitos negativos sobre a saúde da população como um todo. (ORGANIZAÇÃO PAN-AMERICANA DA SAÚDE – OPAS, 2024).

Além disso, o relatório da OPAS (2020) evidencia a distribuição desigual desses impactos entre diferentes regiões do mundo, com as Américas e o Sudeste Asiático apresentando as maiores perdas em expectativa de vida. Essa disparidade reflete diferenças nos níveis de desenvolvimento dos sistemas de saúde, capacidade de resposta frente à emergência, acesso a tratamentos e vacinas, além de fatores socioeconômicos que influenciaram a gravidade da crise e os custos associados. Dessa forma, o estudo da OMS ressalta não apenas a magnitude dos efeitos da pandemia, mas também os desafios complexos enfrentados para mitigar seus impactos, especialmente em áreas onde a infraestrutura e os recursos foram mais limitados.

Antes da pandemia, o Brasil já estava lidando com o desafio do crescimento nos custos com saúde devido ao aumento da expectativa de vida e ao avanço tecnológico, em contraste com recursos frequentemente limitados (RIBEIRO; ALBUQUERQUE, 2020), porém, com a chegada da COVID-19, esse cenário foi intensificado e houve um aumento exponencial nos custos hospitalares relacionados à : aquisição de insumos médicos, contratação emergencial de profissionais e ampliação da estrutura hospitalar.

Marques *et al.* (2022), aponta que os custo com insumos hospitalares (medicamentos e materiais) em um Hospital Universitário do Sul do Brasil foi de R\$ 27,2 milhões durante o período de julho/2019 a junho/2020. De acordo como o autor a variação de preço de alguns itens essenciais para o funcionamento hospitalar, por exemplo: máscara cirúrgica descartável - que antes da pandemia custava R\$ 0,10 a unidade passou para R\$ 2,00 em junho/2021 - aumentou 19 vezes o preço praticado no mercado. E também a luva de procedimento que teve um aumento de 533% sobre o preço praticado no período pré-pandêmico.

Outro ponto de destaque na pesquisa de Marques *et al.* (2022) é o custo com pessoal. Durante a pandemia uma das principais urgências foi ampliar o quadro de profissionais para atender à crescente demanda por serviços

médicos. No período pré-pandêmico o custo médio mensal de remunerações era próximo de R\$ 5,5 milhões, esse custo teve uma crescente para R\$ 7 milhões durante a pandemia, fato que representa um aumento de 27% no período. Esse crescimento reflete não apenas as contratações adicionais, mas também despesas relacionadas a horas extras e contratos temporários.

Durante o período pandêmico, os hospitais públicos enfrentaram obstáculos importantes que vão além das demandas clínicas e operacionais. Uma das principais barreiras é o controle rigoroso dos gastos públicos, adotado pelo governo federal como forma de equilibrar as contas, sem um ajuste coerente. Essas limitações financeiras ocorrem justamente em um dos períodos mais críticos da história recente da saúde pública, quando a demanda por atendimento cresceu de forma exponencial e os custos com internações se tornaram extremamente elevados. Entre fevereiro e dezembro de 2020 o valor gasto apenas com internações para tratamento da COVID-19 pelo SUS ultrapassou 2,2 bilhões de reais, montante esse que superou os gastos com internações causadas por pneumonia, influenza e outras infecções respiratórias agudas (SANTOS *et al.*, 2021).

Há também dados que sinalizam a região Sudeste com o maior número de internações hospitalares registradas durante o período analisado, além de apresentar o maior valor total gasto com esses atendimentos. Também foi onde se observou a maior média de permanência dos pacientes internados, em dias, dentro desse cenário, o estado do Rio de Janeiro se destacou negativamente ao apresentar a maior taxa de letalidade do país no ano de 2020. (SANTOS *et al.*, 2021).

Em vista dos fatos apresentados, a atuação do Hospital Universitário Pedro Ernesto (HUPE) foi estratégica para o enfrentamento do colapso sanitário que se instaurou no estado do Rio de Janeiro durante os primeiros meses da pandemia da COVID-19. Assim como o hospital universitário do Sul do Brasil analisado por Marques *et al.* (2022), o HUPE demonstrou grande capacidade de adaptação e resposta rápida diante da emergência em saúde pública. Sua gestão adotou medidas estruturais e operacionais significativas, com o objetivo de ampliar a capacidade de atendimento a pacientes infectados pelo novo coronavírus. Em abril de 2020, o hospital deu início à abertura de leitos de terapia intensiva exclusivos para pacientes com COVID-19, estabelecendo como meta a criação de 120 leitos ainda naquele mês — uma medida fundamental

para desafogar o sistema de saúde da capital fluminense, que já apresentava sinais de saturação.

Além da ampliação da infraestrutura, o HUPE promoveu uma reorganização completa de seus fluxos assistenciais. Uma das ações adotadas foi a suspensão temporária dos procedimentos eletivos, ou seja, aqueles que, por não demandarem atendimento imediato, poderiam ser adiados com segurança. Essa decisão teve como exceção apenas os procedimentos de natureza oncológica e cardíaca, considerados essenciais. A medida permitiu a concentração de esforços, recursos e equipes nos casos mais graves e urgentes, maximizando a efetividade do atendimento em um período de escassez de insumos, alta demanda e sobrecarga de profissionais. A experiência do HUPE evidencia o papel central dos hospitais universitários não apenas como centros de assistência médica, mas também como instituições que reúnem capacidade técnica, científica e organizacional para atuar de forma estratégica em contextos de crise. (UERJ, 2020).

Políticas Públicas de Saúde e Apoio Financeiro Durante a Pandemia

A pandemia da COVID-19 exigiu do Estado a criação e implementação de políticas públicas focadas, sobretudo, no fortalecimento do sistema de saúde. Como exemplo, destaca-se a Lei Complementar nº 173, que instituiu o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus SARS-CoV-2, e a Medida Provisória nº 961/2020, que autorizou, sob determinadas condições, o pagamento antecipado em licitações durante o estado de calamidade pública. Contudo, a resposta da União à emergência sanitária ocorreu de forma tardia. Foram implementadas ações normativas e legais que buscaram mitigar os impactos financeiros nos hospitais públicos. Entre as estratégias adotadas pelo governo federal podemos enfatizar os repasses financeiros emergenciais e a flexibilização de normas fiscais e orçamentárias (BRASIL, 2020; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2020).

Em maio de 2020 — cerca de dois meses após a confirmação do primeiro caso de COVID-19 no Brasil — foi enfim promulgada a Lei Complementar nº 173. A lei em questão autorizou a transferência de R\$ 60 bilhões da União para

os entes federativos, sendo R\$ 10 bilhões destinados especificamente à saúde e assistência social, e R\$ 50 bilhões para uso geral no contexto da pandemia.

Além do repasse de recursos, a legislação promoveu a flexibilização de normas fiscais, como a suspensão temporária de pagamentos de dívidas refinanciadas com a União e a autorização para que os entes realizassem gastos excepcionais sem observar os limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000). Essa medida possibilitou que os gestores públicos contratassem serviços, insumos e pessoal com maior agilidade e sem o risco de sanções legais (BRASIL, 2020).

A viabilização dos recursos prometidos pela União ocorreu de forma turbulenta e marcada por atrasos. Apesar da promulgação da Lei Complementar nº 173 ter sido em maio de 2020, no final do mês de junho, quase 100 dias após a decretação do estado de calamidade pública, a execução orçamentária ainda era insuficiente frente à urgência da situação. Dos R\$ 10 bilhões destinados aos governos estaduais, apenas R\$ 3,9 bilhões — o equivalente a 39,5% do total — haviam sido efetivamente transferidos. No caso dos municípios, a situação era semelhante: de uma dotação prevista de R\$ 16,9 bilhões, apenas R\$ 5,6 bilhões (33,9%) haviam sido repassados. Foi somente a partir de julho, e ao longo de meados de agosto, que os recursos começaram a ser transferidos em maior volume. No entanto, esse fluxo mais expressivo de repasses ocorreu em um momento já crítico da crise sanitária, quando o país ultrapassava a marca de 100 mil mortes em decorrência da COVID-19 (PAIM, 2020).

Esse cenário de atraso e incerteza na liberação de recursos públicos acarretou em um fenômeno inédito na relação do Sistema Único de Saúde com o setor privado: a chamada filantropia de desastre. Até 24 de julho de 2020, empresas e pessoas físicas doaram aproximadamente R\$ 6,4 bilhões para ações relacionadas ao enfrentamento da pandemia — um montante que, segundo Paim (2020), superava os valores aplicados diretamente pelo Ministério da Saúde até aquele momento. No estado do Rio de Janeiro foi possível observar a atuação de grupos de doadores, incluindo empresas da área da saúde e de outros setores,

¹que financiaram e até operaram hospitais de campanha, além de contribuírem para a reativação de leitos em hospitais universitários, por meio da aquisição de insumos e equipamentos. Embora pontual e não institucionalizada, essa atuação revelou uma tentativa do setor privado de suprir, ainda que parcialmente, as lacunas deixadas pela ação tardia do poder público. (PAIM, 2020).

Como apontado por Paim (2020), houve uma clara falta de empenho do governo federal na execução e alocação dos recursos financeiros no ritmo necessário para uma emergência em saúde pública. Essa lentidão comprometeu significativamente as ações de combate à pandemia nas três esferas de governo — federal, estadual e municipal — prejudicando a eficiência e a agilidade da resposta sanitária.

Além disso, é importante destacar que o SUS já enfrentava problemas históricos estruturais que se arrastam por mais de três décadas, como subfinanciamento, insuficiência de recursos humanos e deficiências na infraestrutura, o que dificultou ainda mais a capacidade de resposta do sistema durante a pandemia.

Contudo, apesar das inúmeras dificuldades enfrentadas, o Sistema Único de Saúde (SUS) desempenhou um papel central e indispensável no enfrentamento da pandemia da COVID-19. Sua ampla abrangência nacional possibilitou que todos os estados brasileiros contassem com meios estruturados de defesa frente ao avanço acelerado do vírus, mesmo diante das desigualdades regionais em infraestrutura e acesso aos serviços de saúde. De acordo com a OCDE (2020), o Brasil foi o país com o maior número de leitos de Unidade de Terapia Intensiva (UTI) da América Latina, o que se mostrou essencial para o atendimento de pacientes em estado crítico, especialmente nos períodos de maior pressão sobre os sistemas hospitalares.

Entre os serviços ofertados gratuitamente à população, destacam-se a expansão emergencial de leitos hospitalares, a realização de testes diagnósticos — como RT-PCR e testes rápidos —, o acesso à vacinação em massa e o tratamento intensivo dos casos graves de COVID-19, além dos serviços

¹ A Rede D'Or São Luiz investiu cerca de R\$ 120 milhões na construção e operação de dois hospitais de campanha no Rio de Janeiro e realizou doações de equipamentos a unidades públicas, como o Hospital Universitário Pedro Ernesto e o Hospital Universitário Clementino Fraga Filho. Disponível em: <https://bit.ly/2COaL5G>.

já normalmente disponibilizados pelo sistema. A atuação do SUS durante a pandemia evidenciou sua importância como política pública, demonstrando também sua capacidade de articulação entre os entes federativos e mobilização de recursos mesmo diante da complexidade da crise.

Conforme destaca Paim (2020), o subfinanciamento estrutural do SUS e a rigidez orçamentária imposta pela Emenda Constitucional nº 95/2016 limitaram a capacidade de resposta do sistema em momentos emergenciais. A escassez de recursos, somada à burocracia e atrasos na execução orçamentária federal, dificultou a expansão da assistência, especialmente em regiões com acesso desigual a serviços de alta complexidade. Essa experiência reforça a necessidade de um modelo de financiamento mais flexível e adequado às demandas reais do sistema público de saúde brasileiro.

METODOLOGIA

Esta pesquisa é de natureza quantitativa, com abordagem descritiva e fundamentada na análise documental, conforme a classificação proposta por Gil (2010). O objetivo é examinar a sustentabilidade financeira e os custos do Hospital Universitário Pedro Ernesto (HUPE) no período de 2019 a 2022, incluindo os efeitos da pandemia da COVID-19, a partir da observação e interpretação de dados contábeis e financeiros.

A análise foi conduzida por meio de levantamento e análise documental, utilizando dados secundários obtidos de fontes públicas e oficiais, tais como relatórios anuais de prestação de contas, balanços contábeis, demonstrações financeiras e publicações institucionais disponibilizadas pelo próprio hospital e pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), à qual o HUPE é vinculado. Complementarmente, realizou-se uma revisão bibliográfica com o propósito de embasar teoricamente os conceitos de contabilidade pública, gestão de custos hospitalares, impactos da pandemia no setor hospitalar e sustentabilidade em instituições públicas de saúde.

A análise quantitativa consistiu no levantamento de indicadores contábeis e financeiros, com ênfase em variáveis como despesas operacionais, receitas, investimentos, repasses públicos e evolução dos custos hospitalares. Os dados foram organizados em planilhas eletrônicas e interpretados com

base nos parâmetros da contabilidade pública, seguindo diretrizes técnicas e normativas vigentes.

RESULTADOS E DISCUSSÕES

Evolução da Execução Orçamentária no Período Pré e Pós-pandemia (2019-2022)

A análise da execução orçamentária do Hospital Universitário Pedro Ernesto entre 2019 e 2022 possibilita compreender como a instituição gerenciou seus recursos em um período marcado por desafios financeiros excepcionais. A execução da despesa, calculada pela relação entre a despesa liquidada e a dotação inicial, é um indicador relevante para avaliar a eficiência na gestão dos recursos e a capacidade do hospital de garantir o funcionamento e a continuidade dos seus serviços.

A dotação inicial corresponde ao valor autorizado no orçamento público para um determinado exercício, ou seja, o montante previsto para ser utilizado ao longo do ano. Já a despesa liquidada representa o valor efetivamente executado, após o reconhecimento da entrega do bem ou da prestação do serviço, configurando um compromisso formal de pagamento pela instituição pública. O ano de 2019 representa o cenário pré-pandêmico, enquanto o período de 2020 a 2022 reflete os impactos e desafios impostos pela crise sanitária e suas consequências.

Os dados analisados na tabela 1 foram obtidos dos Relatórios de Execução Orçamentária da Diretoria de Planejamento e Orçamento da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (DIPLAN/UERJ), órgão responsável pela elaboração, monitoramento e controle do planejamento orçamentário e financeiro da instituição. A DIPLAN também gerencia os recursos financeiros, acompanhando sua execução e fornecendo informações oficiais sobre receitas e despesas, fundamentais para a tomada de decisões estratégicas da universidade e de seus órgãos vinculados, como o Hospital Universitário Pedro Ernesto.

Tabela 1 - Índice de execução da despesa do HUPE (2019 a 2022).

Ano	Dotação Inicial (R\$)	Despesa Liquidada (R\$)	Execução da Despesa (%)
2019	576.852.696	500.966.370	86,84%
2020	584.567.018	515.006.557	88,09%
2021	576.731.989	516.777.818	89,60%
2022	648.798.749	502.376.304	77,43%

Nota: Os dados referentes a 2022 são parciais e correspondem ao período até 01 de dezembro.

Fonte: Diretoria de Planejamento e Orçamento da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (DIPLAN/UERJ), 2024. Elaboração do autor.

Conforme apresentado na Tabela 1, o HUPE manteve índices elevados de execução orçamentária durante os anos mais críticos da pandemia, atingindo o pico em 2021, com quase 90% dos recursos previstos sendo efetivamente utilizados. Vale destacar que o HUPE é tradicionalmente um hospital universitário com foco em pesquisa e ensino, não sendo caracterizado como hospital de atendimento emergencial. Portanto, esse cenário reflete o esforço notável da instituição para atender à crescente demanda hospitalar e adaptar suas operações às necessidades emergenciais.

No entanto, o índice de execução referente a 2022 apresentou uma queda significativa, atingindo pouco mais de 77%, mesmo com a dotação orçamentária mais elevada do período analisado. Essa redução pode indicar uma desaceleração nas demandas assistenciais e desafios relacionados à gestão financeira em um cenário de transição para a normalidade após os anos mais críticos da pandemia.

Cabe ressaltar uma limitação importante deste estudo: os dados referentes ao mês de dezembro de 2022 não foram considerados, uma vez que, conforme informado pelo órgão formulador, esses valores foram incorporados à execução orçamentária de 2023. Dessa forma, os dados analisados para 2022 abrangem apenas o período até 1º de dezembro, o que pode impactar a comparação direta com os anos anteriores. Essa particularidade deve ser levada em conta na interpretação dos resultados referentes àquele exercício.

Execução Orçamentária do Programa de Trabalho 2682 – Apoio ao HUPE

Para aprofundar a análise da gestão orçamentária do Hospital Universitário Pedro Ernesto, é relevante observar o comportamento do que a DIPLAN descreve como Programa de Trabalho: 2682 – Apoio ao Hospital Universitário Pedro Ernesto, refere-se a uma conta orçamentária onde está concentrada despesas com serviços essenciais ao funcionamento da instituição, como segurança, limpeza, contratos de terceirização, insumos hospitalares e concessionárias. Trata-se de um grupo de despesas operacionais que, embora não seja diretamente vinculadas à assistência médica, são indispensáveis para garantir a infraestrutura e o suporte necessários à continuidade dos serviços hospitalares prestados – a tabela 2 sumariza o PT 2682.

Tabela 2 - Índice de execução do Programa de Trabalho: 2682 (2019 a 2022).

Ano	Dotação Inicial (R\$)	Despesa Liquidada (R\$)	Execução da Despesa (%)
2019	156.146.817	134.084.832	86,87%
2020	143.724.071	131.696.183	91,63%
2021	143.924.071	142.050.596	98,69%
2022	158.330.993	109.505.803	69,19%

Nota: Os dados referentes a 2022 são parciais e correspondem ao período até 01 de dezembro.

Fonte: Diretoria de Planejamento e Orçamento da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (DIPLAN/UERJ), 2019-2024. Elaboração do autor.

Com base na Tabela 2, observa-se uma continuidade consistente na execução orçamentária do programa de trabalho, que atingiu expressivos 98,69% em 2021. Esse desempenho não apenas evidencia o esforço do hospital em manter sua estrutura de apoio plenamente operacional, mas também reflete a capacidade administrativa da instituição em gerenciar seus recursos de forma eficiente, mesmo em um cenário marcado por desafios sanitários e financeiros. A manutenção desse nível elevado de execução orçamentária foi fundamental para garantir a prestação contínua dos serviços essenciais, assegurando o suporte necessário às operações hospitalares e contribuindo para a sustentabilidade financeira da instituição durante e após a pandemia.

Em 2022, contudo, observa-se uma redução significativa no índice de execução, que caiu para 69,19%, apesar do aumento na dotação inicial em relação aos anos anteriores. Como já mencionado, os dados de 2022 são

parciais, correspondendo ao período até 1º de dezembro, o que pode afetar a comparação direta com os anos completos. Ainda assim, a queda na execução pode estar relacionada à redução das demandas emergenciais, à normalização gradual dos serviços ou a entraves administrativos na utilização dos recursos.

A análise da execução orçamentária do Hospital Universitário Pedro Ernesto (HUPE), entre os anos de 2019 e 2022, permite uma avaliação concreta dos impactos financeiros da pandemia da COVID-19, bem como dos desafios enfrentados no campo da contabilidade pública e da gestão hospitalar.

Impactos Financeiros, Aspectos Contábeis e Desafios da Gestão

Durante o período pandêmico, a gestão financeira e contábil dos hospitais públicos foi colocada à prova diante de uma realidade marcada pela escassez de recursos, aumento abrupto da demanda e fragilidade nas estruturas administrativas. No caso do HUPE o cenário não foi diferente, mesmo não sendo originalmente um hospital voltado ao atendimento emergencial, teve que adaptar-se rapidamente para atuar como referência no tratamento da COVID-19, realocando recursos, suspendendo procedimentos eletivos e ampliando sua estrutura de atendimento intensivo.

Os dados orçamentários indicam que, em 2020 e 2021, o hospital manteve elevados índices de execução da despesa, o que demonstra um esforço notável para manter os serviços em funcionamento. No entanto, essa capacidade de resposta não pode ser dissociada de um contexto mais amplo: o do progressivo sucateamento do Sistema Único de Saúde (SUS), que há anos opera no limite, com subfinanciamento crônico e forte dependência de medidas extraordinárias para suprir demandas básicas.

Sob a ótica contábil, a crise evidenciou limitações importantes. A estrutura pública de contabilização, centrada no registro formal e no cumprimento de normas, mostrou-se pouco eficiente para apoiar a tomada de decisões em tempo real. Grande parte da execução do HUPE concentrou-se em despesas operacionais básicas, como segurança, limpeza, insumos e contratos terceirizados — uma escolha que revela mais a necessidade de garantir o mínimo funcionamento do que uma estratégia de longo prazo. A ausência de sistemas contábeis mais analíticos e de mecanismos de acompanhamento em tempo real

dificultou o planejamento dinâmico e a avaliação precisa do impacto financeiro das decisões emergenciais.

Em 2022, mesmo com o maior orçamento autorizado do período analisado, a execução orçamentária sofreu queda, revelando um movimento de retração. Com o fim dos repasses emergenciais e a retomada das restrições burocráticas tradicionais, o hospital voltou a enfrentar os entraves que há anos comprometem sua gestão. O que antes foi possível graças a exceções legais e reforços pontuais, torna-se mais uma vez limitado pela rigidez de um sistema orçamentário lento e engessado.

A experiência do HUPE durante a pandemia sugere que os desafios enfrentados vão além da própria crise sanitária. O contexto analisado aponta para um modelo de gestão pública que tende a responder com maior agilidade em situações excepcionais do que em sua rotina administrativa, possivelmente em função da rigidez dos processos orçamentários e da insuficiência de recursos. A atuação do HUPE, marcada por reorganizações internas e adaptações emergenciais, revela não apenas sua capacidade de resposta, mas também a resiliência das instituições públicas frente à adversidade. Ao mesmo tempo, levanta reflexões sobre as condições estruturais sob as quais essas instituições vêm operando ao longo do tempo.

A pandemia funcionou como uma lupa que expôs fragilidades já presentes na saúde pública brasileira, especialmente no que diz respeito ao financiamento e à gestão dos recursos. Questões como a rigidez orçamentária, a morosidade nos trâmites administrativos e a dependência de verbas extraordinárias tornaram-se mais evidentes diante da necessidade urgente de respostas rápidas. Esse cenário levanta reflexões sobre a sustentabilidade financeira de instituições públicas de saúde, que muitas vezes operam com recursos limitados e sob forte pressão por resultados. Embora o esforço dos profissionais da saúde e da gestão hospitalar tenha sido essencial, ele não parece suficiente, por si só, para compensar as restrições impostas por um modelo de financiamento instável e por estruturas operacionais marcadas por entraves históricos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo analisou a gestão financeira e contábil do Hospital Universitário Pedro Ernesto (HUPE) durante o período da pandemia da COVID-19, compreendido entre os anos de 2019 e 2022. A partir da abordagem quantitativa e análise documental, observou-se o papel central do HUPE no enfrentamento da crise sanitária, adaptando-se e reorganizando-se para atender à crescente demanda por leitos e cuidados especializados.

A análise revelou que o HUPE manteve elevados índices de execução orçamentária nos anos críticos da pandemia (2020 e 2021), alcançando quase 90% em 2021. Esse resultado evidenciou o esforço em mobilizar recursos e adaptar a gestão à crise, com a distribuição focada em despesas operacionais essenciais. No entanto, a estrutura contábil pública se mostrou limitada, impactando a capacidade de subsidiar decisões estratégicas em tempo real. A queda na execução para 77% em 2022, por sua vez, sinaliza desafios na transição pós-pandemia, expondo a rigidez do sistema e a carência de ferramentas analíticas para cenários de emergência.

Os desafios de gestão, intensificados pela pandemia, evidenciaram o subfinanciamento crônico do SUS, a burocracia e a rigidez orçamentária. A dependência de verbas extraordinárias, nesse contexto de escassez e incerteza, acentuou as fragilidades estruturais e a dificuldade de planejamento.

Por fim, os resultados destacam a importância de fortalecer a governança pública e ampliar a capacidade de planejamento estratégico nas instituições de saúde. Esses aspectos são essenciais não apenas para garantir uma gestão eficiente dos recursos em cenários desafiadores, mas também para manter a continuidade e a qualidade dos serviços prestados à população. Nesse sentido, torna-se fundamental modernizar os instrumentos de gestão orçamentária, revisar os mecanismos de financiamento público e ampliar o planejamento institucional, com o objetivo de construir um sistema de saúde mais eficiente e resiliente diante de futuras crises.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal.** *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 16 dez. 2016.

BRASIL. **Lei Complementar nº 173, de 27 de maio de 2020.** Estabelece o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus SARS-CoV-2 (COVID-19), altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e dá outras providências. *Diário Oficial da União: seção 1*, Brasília, DF, 28 maio 2020.

BRASIL. **Painel de Casos e Óbitos por COVID-19.** Ministério da Saúde. Disponível em: https://infoms.saude.gov.br/extensions/COVID-19_html/COVID-19_html.html.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Câmara aprova MP que permite pagamento antecipado e amplia regime diferenciado em licitações.** 1 set. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC T 16.6 – Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** 1. ed. Brasília, 2019.

GIL, Antonio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IPEA. **Impactos da pandemia sobre os resultados recentes das contas públicas.** Carta de Conjuntura nº 65. Fevereiro de 2021. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/index.php/2021/02/impactos-da-pandemia-sobre-os-resultados-recentes-das-contas-publicas/>.

IZEPÃO, Rosalina Lima; BRITO, Elohá Cabreira; SILVA, Ivan Augusto Cecílio e. **A saúde pública no Brasil e os desafios de financiamento.** *Estudo & Debate*, Lajeado, v. 24, n. 2, p. 25-39, maio/ago. 2017.

MARQUES, Rogério de Castro; GOMES DE GOMES, Débora; DE SOUZA, Marcos Antônio; HALL, Rosemar José. Análise de custos hospitalares: estudo de caso em um hospital universitário do Sul do Brasil, em período da pandemia de COVID-19. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde (RAHIS)*, v. 19, n. 5, 2022.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MINTZBERG, H. **The structuring of organizations.** Englewood Cliffs: Prentice-Hall, 1979.

MINTZBERG, Henry; QUINN, James Brian. **The Strategy Process: Concepts, Contexts, Cases.** 3. ed. Upper Saddle River: Prentice Hall, 1996.

OPAS. Organização Pan-Americana da Saúde. **Histórico da emergência internacional da COVID-19.** Brasília: OPAS, 2024. Disponível em: <https://www.paho.org/pt/historico-da-emergencia-internacional-COVID-19>.

PAIM, Jairnilson Silva. O SUS na pandemia: dilemas, desafios e perspectivas. *Saúde em Debate*, v. 44, n. especial 4, p. 114-129, 2020.

PREFEITURA DO RIO DE JANEIRO. **Coronavírus: Prefeitura conclui obra do hospital de campanha do Riocentro.** 19 abr. 2020. Disponível em: <https://prefeitura.rio/infraestrutura/prefeitura-do-rio-conclui-obra-do-hospital-de-campanha-do-riocentro/>.

RIBEIRO, B. A. C. **Custos nas organizações públicas de saúde: uma proposta de alocação aos centros de custo na Unidade Saúde Escola da Universidade Federal de São Carlos.** 2020. 118f. Dissertação (Mestrado em Gestão de Organizações e Sistemas Públicos) Universidade Federal de São Carlos, São Carlos, 2020.

SANTOS, Hebert Luan Pereira Campos dos; MACIEL, Fernanda Beatriz Melo; SANTOS JUNIOR, Geovani Moreno; MARTINS, Poliana Cardoso; PRADO, Nília Maria de Brito Lima. **Gastos públicos com internações hospitalares para tratamento da COVID-19 no Brasil em 2020**. Revista de Saúde Pública, São Paulo, v. 55, 2021.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL; SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) – 11.ª ed.* Brasília: STN/SOF, 2024. Válido a partir do exercício de 2025.

SOARES, S. S. S.; SOUZA, N. V. D. O.; SILVA, K. G.; CÉSAR, M. P.; SOUTO, J. D. S. S.; PEREIRA, J. C. R. A. **COVID-19 e uso racional de EPI**. Revista Enfermagem Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ, v. 28, p. e 50360, 2020.

UERJ – Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Diretoria de Planejamento e Orçamento – DIPLAN. Temas orçamentários: orçamento. Disponível em: <https://www.diplan.uerj.br/temas-orcamentarios/orcamento>.

UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO – UERJ. **Hupe abre novos leitos de CTI para tratamento de pacientes infectados com coronavírus**. UERJ, 3 abr. 2020. Disponível em: <https://www.uerj.br/noticia/hupe-abre-leitos-de-cti-para-tratamento-de-pacientes-infectados-com-coronavirus/>.

O IMPACTO DOS SISTEMAS ERP NA ANÁLISE ESTRATÉGICA E TOMADA DE DECISÃO EM ORGANIZAÇÕES CONTEMPORÂNEAS

Emanuela Rabello de Oliveira
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

RESUMO

Este estudo aborda a influência dos Sistemas *Enterprise Resource Planning* (ERP) nas análises estratégicas e decisões dentro de organizações contemporâneas. Através de uma revisão bibliográfica qualitativa, este estudo objetiva explicar de maneira abrangente como os sistemas ERP influenciam as análises estratégicas dentro das organizações, enfatizando tanto os benefícios quanto os desafios de sua implementação. Destaca-se os benefícios dos ERPs, como a eficiência operacional aprimorada e a capacidade analítica melhorada, bem como os desafios, incluindo os altos custos de implementação e a resistência à mudança dos usuários. As conclusões indicam que, apesar dos desafios, os benefícios a longo prazo dos sistemas ERP podem ser maximizados com um compromisso contínuo com a melhoria e atualização dos sistemas, reforçando a importância dessas ferramentas para o crescimento e sustentabilidade das empresas.

Palavras-chave: Sistemas ERP; tomada de decisão estratégica; análise preditiva; implementação de tecnologia; gestão de mudanças; eficiência operacional.

INTRODUÇÃO

A adoção de Sistemas *Enterprise Resource Planning* (ERP) representa um marco crucial no avanço tecnológico e estratégico das organizações contemporâneas. Esses sistemas são projetados para integrar e otimizar todos os processos de negócio de uma organização, desde a produção e logística até o serviço ao cliente e contabilidade, proporcionando uma plataforma unificada para a gestão de informações. A relevância dos ERPs reside não apenas na sua capacidade de centralizar dados, mas também no seu potencial para transformar a tomada de decisão estratégica através da análise preditiva e do melhoramento contínuo das operações empresariais.

O objetivo deste estudo é explorar de maneira abrangente como os sistemas ERP influenciam as análises estratégicas dentro das organizações, enfatizando tanto os benefícios quanto os desafios de sua implementação. Para tanto, os objetivos específicos consistem em: (i) identificar e descrever as principais funcionalidades dos sistemas ERP que impactam o processo decisório; (ii) analisar a contribuição dos ERPs para a análise preditiva e o planejamento estratégico empresarial; (iii) examinar os desafios técnicos, humanos e financeiros relacionados à implementação desses sistemas; (iv) avaliar, a partir da literatura, os benefícios obtidos pelas organizações após a adoção de ERPs; (v) propor recomendações que possam orientar gestores na otimização do uso dessas ferramentas.

A metodologia adotada para este estudo é a revisão bibliográfica qualitativa, onde foram analisados diversos artigos, livros e estudos acadêmicos que discutem a implementação e a eficácia dos ERPs em diferentes contextos organizacionais. Esta abordagem permite uma compreensão profunda das variadas dimensões e nuances associadas aos ERPs, incluindo as transformações nos processos de negócios, os desafios técnicos e humanos durante a implementação e os efeitos a longo prazo na gestão estratégica.

O trabalho está estruturado em duas partes principais: a primeira foca na influência dos sistemas ERP na análise preditiva e nas decisões estratégicas, destacando como essas tecnologias podem aprimorar a capacidade analítica e preditiva das empresas, fundamentais para a manutenção da competitividade no mercado moderno. A segunda parte do estudo aborda os desafios e benefícios

da implementação dos ERPs, examinando desde os impactos na comunicação interna e eficiência operacional até as dificuldades relacionadas à resistência à mudança e os altos custos de implementação.

Este estudo visa, portanto, oferecer uma visão holística sobre os sistemas ERP, demonstrando não apenas suas capacidades e vantagens, mas também os desafios que devem ser superados para que as organizações possam realmente capitalizar sobre seu potencial. Ao final, espera-se que as conclusões deste estudo possam servir como um guia para líderes empresariais e gestores de TI que consideram a adoção ou a otimização de sistemas ERP em suas operações

ANÁLISE ESTRATÉGICA COM ERP

Influência dos Sistemas ERP na Análise Preditiva e Decisões Estratégicas

Sistemas ERP são plataformas de software projetadas para integrar e otimizar os processos de negócio de uma organização, abrangendo desde a produção e logística até o serviço ao cliente e contabilidade. Essas ferramentas centralizam as informações, facilitando o fluxo de dados entre diferentes departamentos e melhorando a eficiência operacional. Na visão de Padilha e Marins (2005) os ERPs são fundamentais para a coordenação de todas as atividades empresariais, oferecendo uma visão consolidada das operações que pode melhorar significativamente a tomada de decisão estratégica. Ao automatizar as tarefas rotineiras e integrar dados de várias fontes, os sistemas ERP permitem uma gestão mais eficaz dos recursos e um planejamento mais preciso, características essenciais para a competitividade no mercado moderno.

A influência dos sistemas ERP nas decisões estratégicas em organizações é amplamente reconhecida, especialmente no que se refere à análise preditiva. A integração de capacidades preditivas aos ERPs pode transformar significativamente a capacidade de tomada de decisão das empresas, proporcionando uma visão mais precisa do futuro (Dos Reis Novaes *et al.*, 2024). Estes sistemas facilitam a compreensão de grandes volumes de dados, permitindo que decisões sejam tomadas com base em projeções confiáveis e bem informadas.

Esta capacidade de antecipar cenários futuros é essencial para manter a competitividade no mercado. Segundo Dos Reis Novaes *et al.* (2024), a análise

preditiva integrada aos ERPs permite que as organizações identifiquem tendências e padrões que de outra forma poderiam passar despercebidos. Com esse entendimento aprofundado, as empresas podem ajustar suas estratégias de maneira proativa, evitando riscos e explorando oportunidades de maneira eficaz. Além disso, a adoção de ERPs com funcionalidades avançadas de análise preditiva influencia diretamente a velocidade e a precisão das decisões empresariais. Como apontam Uçaktürk e Villard (2013), sistemas bem implementados contribuem para uma gestão do conhecimento mais eficiente, que é crucial para decisões estratégicas acertadas. Esta gestão do conhecimento através de ERPs envolve não apenas a coleta e análise de dados, mas também a sua conversão em insights estratégicos que podem direcionar as ações futuras da empresa.

A transição para um modelo de negócios orientado por dados, apoiado por ERPs, requer uma mudança cultural dentro das organizações. Lecic e Kupusinac (2013) argumentam que a eficácia na tomada de decisão estratégica depende não apenas da tecnologia, mas da capacidade das equipes em utilizar essas ferramentas de maneira eficaz. A formação e o envolvimento dos colaboradores são fundamentais para garantir que os benefícios dos ERPs sejam plenamente realizados.

Por outro lado, a implementação de sistemas ERP pode apresentar desafios, especialmente em relação à integração de dados e à resistência à mudança por parte dos usuários. Gomes, Costa e de Souza (2013) discutem como a seleção criteriosa de um ERP, utilizando apoio multicritério à decisão, pode mitigar esses desafios e maximizar os benefícios para a tomada de decisão estratégica. A escolha correta do sistema, portanto, desempenha um papel crucial no sucesso da sua implementação e na eficácia subsequente das decisões estratégicas.

A eficiência dos ERPs na análise de negócios também é fortalecida pela sua capacidade de integrar diferentes áreas da empresa. Araújo *et al.* (2023) ilustram como os ERPs facilitam a comunicação e coordenação entre departamentos, o que é vital para a implementação de estratégias de forma coesa e alinhada. Essa integração pode resultar em uma melhor alocação de recursos e em uma resposta mais rápida às mudanças do mercado.

Finalmente, é essencial reconhecer que a implementação de ERPs não é uma solução instantânea para todos os problemas de decisão estratégica.

Holsapple e Sena (2005) salientam que os benefícios dos sistemas ERP na suporte à decisão são maximizados quando acompanhados de uma estratégia clara e de um compromisso contínuo com a melhoria e atualização do sistema. A adaptação contínua do ERP às necessidades em evolução da empresa é, portanto, fundamental para manter sua relevância e eficácia na promoção de decisões estratégicas.

A influência dos sistemas ERP na análise preditiva e nas decisões estratégicas é multifacetada e complexa. A integração dessas tecnologias exige uma abordagem cuidadosa e considerada, que leve em conta tanto os aspectos técnicos quanto humanos da implementação. Através dessa abordagem integrada, os ERPs podem proporcionar uma vantagem competitiva significativa, habilitando as organizações a navegar com sucesso em um ambiente de negócios cada vez mais complexo e volátil (Dos Reis Novaes *et al.*, 2024).

Desafios e Benefícios da Implementação de Sistemas ERP em Organizações

A implementação de sistemas ERP em organizações traz uma série de benefícios, mas não está isenta de desafios. Um dos principais benefícios é a integração dos diversos departamentos da empresa em uma única plataforma, o que melhora significativamente a comunicação interna e a eficiência operacional (Mendes, Escrivão Filho, 2002). Esse sistema unificado permite que informações sejam compartilhadas rapidamente entre os setores, reduzindo as redundâncias e os erros que frequentemente ocorrem quando diferentes departamentos utilizam sistemas isolados.

No entanto, a implementação desses sistemas pode ser um processo complexo e custoso. O primeiro desafio é a escolha do sistema adequado às necessidades específicas da empresa, o que exige um entendimento claro dos objetivos estratégicos e das operações de negócio (Gomes, Costa, De Souza, 2013). Além disso, a migração de dados de sistemas antigos para o novo ERP pode ser um processo demorado e propenso a erros, que demanda cuidadosa supervisão e gestão de riscos.

Assim, um benefício importante dos sistemas ERP é a melhoria na tomada de decisões estratégicas. Através da centralização de dados, os líderes empresariais obtêm acesso a relatórios detalhados e análises precisas que suportam

decisões mais informadas e ágeis (Araújo *et al.*, 2023). Esse acesso a informações integradas e atualizadas possibilita uma resposta mais rápida às mudanças do mercado e uma melhor gestão dos recursos da empresa.

No entanto, a adaptação dos funcionários ao novo sistema pode ser um desafio considerável. A resistência à mudança é um fenômeno comum em muitas organizações, e a implementação de um sistema ERP não é exceção (Lecic, Kupusinac, 2013). Treinamentos extensivos e comunicação eficaz são essenciais para garantir que os colaboradores não apenas aceitem o novo sistema, mas também se tornem proficientes em sua utilização. Sem o engajamento dos funcionários, mesmo o sistema mais avançado pode falhar em alcançar seus objetivos potenciais.

Além disso, os sistemas ERP permitem uma gestão mais eficiente da cadeia de suprimentos, oferecendo ferramentas poderosas para previsão de demanda e gestão de estoque (Holsapple, Sena, 2005). Esta capacidade de prever e responder de forma eficiente às necessidades do mercado pode resultar em reduções significativas de custos e melhorias na satisfação do cliente, fortalecendo a posição competitiva da empresa no mercado.

Por fim, apesar dos benefícios substanciais, os custos iniciais e de manutenção dos sistemas ERP podem ser proibitivos, especialmente para Pequenas e Médias Empresas (PMEs). Investimentos significativos são necessários não apenas para a aquisição do software, mas também para a customização, implementação e treinamento contínuo (Mendes, Escrivão Filho, 2002). Contudo, muitas organizações consideram que os benefícios a longo prazo, como aumento da eficiência, redução de custos e melhoria na tomada de decisões, justificam o investimento inicial.

Diante da relevância e da complexidade envolvidas na adoção de sistemas ERP, torna-se pertinente sintetizar, de forma comparativa, os principais benefícios e desafios observados na literatura. Essa visão panorâmica permite compreender não apenas os ganhos potenciais que podem ser obtidos com a integração tecnológica, mas também as barreiras que precisam ser superadas para garantir o êxito da implementação. O Quadro 1, a seguir, apresenta um resumo dessas vantagens e dificuldades, destacando aspectos técnicos, organizacionais e humanos apontados por diferentes autores.

Quadro 1 - Principais benefícios e desafios da implementação de sistemas ERP em organizações.

Benefícios	Desafios
Integração dos diversos departamentos em uma única plataforma, otimizando processos e centralizando dados (Mendes; Escrivão Filho, 2002).	Altos custos de aquisição, customização e manutenção do sistema (Mendes; Escrivão Filho, 2002).
Melhoria da comunicação interna e redução de redundâncias e erros (Araújo et al., 2023).	Resistência à mudança por parte dos colaboradores, exigindo treinamentos extensivos (Lecic; Kupusinac, 2013).
Apoio à tomada de decisão estratégica com base em dados integrados e relatórios precisos (Padilha; Marins, 2005).	Processo de migração de dados complexo e suscetível a falhas (Gomes; Costa; Souza, 2013).
Gestão mais eficiente da cadeia de suprimentos, previsão de demanda e controle de estoques (Holsapple; Sena, 2005).	Necessidade de mudança cultural e adaptação contínua para acompanhar evolução tecnológica (Dos Reis Novaes, 2024).
Possibilidade de integração com tecnologias emergentes, como IA e análise preditiva, ampliando competitividade (Uçaktürk; Villard, 2013).	Dependência tecnológica e riscos associados a falhas no sistema.

Fonte: Adaptado de Mendes e Escrivão Filho (2002), Padilha e Marins (2005), Gomes, Costa e Souza (2013), Holsapple e Sena (2005), Lecic e Kupusinac (2013), Uçaktürk e Villard (2013), Dos Reis Novaes (2024) e De Araújo et al. (2023).

A análise dos benefícios e desafios apresentados reforça que a implementação de sistemas ERP deve ser compreendida como um processo estratégico de transformação organizacional, e não apenas como a adoção de uma ferramenta tecnológica. Esses sistemas, quando corretamente selecionados e configurados, podem gerar impactos positivos expressivos, como a integração de processos, o aumento da eficiência operacional e a ampliação da capacidade de análise para tomada de decisão. No entanto, para que esses ganhos se concretizem, é indispensável que a empresa adote uma abordagem estruturada, que envolva diagnóstico prévio das necessidades, alinhamento com os objetivos estratégicos e comprometimento da alta gestão.

A superação das barreiras mapeadas, como custos elevados, resistência de colaboradores e complexidade na migração de dados, exige planejamento de longo prazo, programas de treinamento contínuos e estratégias eficazes de gestão de mudanças. Além disso, o acompanhamento constante do desempenho do sistema, a atualização periódica e a possibilidade de integração com novas tecnologias — como inteligência artificial, *machine learning* e soluções em nuvem — são fatores determinantes para manter a relevância e o retorno do investimento.

Dessa forma, a adoção de um ERP deve ser vista como um processo dinâmico e adaptativo, no qual a sinergia entre tecnologia, pessoas e processos garante não apenas a eficiência interna, mas também a capacidade de responder de forma ágil e inovadora às demandas do mercado. Ao reconhecer a importância dessa integração, as organizações estarão mais preparadas para transformar desafios em oportunidades, consolidando sua competitividade e sustentabilidade no cenário empresarial contemporâneo.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As considerações finais deste estudo revelam que os sistemas ERP desempenham um papel crucial na melhoria da eficiência operacional e na tomada de decisão estratégica nas organizações. Os objetivos inicialmente propostos foram atendidos, demonstrando como a integração de dados e processos através dos ERPs não apenas facilita uma gestão mais eficaz, mas também potencializa a análise preditiva, crucial para antecipar tendências de mercado e ajustar estratégias proativamente. A revisão bibliográfica realizada permitiu uma análise detalhada tanto dos benefícios quanto dos desafios associados à implementação desses sistemas, oferecendo uma visão equilibrada e aprofundada sobre o tema.

Ademais, este estudo evidenciou que, apesar dos desafios significativos como o alto custo de implementação e a resistência à mudança por parte dos usuários, os benefícios a longo prazo dos ERPs podem superar essas barreiras, especialmente quando há um compromisso contínuo com a melhoria e atualização dos sistemas. Assim, as organizações que optam por implementar e otimizar seus sistemas ERP com uma estratégia clara e adaptativa estão mais bem equipadas para enfrentar as complexidades do ambiente de negócios contemporâneo, reafirmando a importância dessas ferramentas para a sustentabilidade e crescimento empresarial.

Para pesquisas futuras, recomenda-se a realização de estudos empíricos que mensuram o impacto dos ERPs em diferentes setores, a análise da relação entre maturidade digital e sucesso na implementação, a investigação do uso integrado com soluções em nuvem e análises em tempo real, bem como a identificação de estratégias para viabilizar a adoção em pequenas e médias

empresas. Assim, conclui-se que os ERPs continuarão a desempenhar papel central na transformação digital, sendo indispensável que sua utilização seja acompanhada de alinhamento entre tecnologia, pessoas e processos.

REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, D. G. de; QUEIROZ SILVA, A. de; REIS, B. D. dos; FUKUOKA, D. M. L.; ELIAS, S. I. A importância dos sistemas ERP para a análise de negócios em uma empresa ou organização. *Revista Amor Mundi*, v. 4, n. 8, p. 37-46, 2023.
- REIS, B. D. dos; QUEIROZ SILVA, A. de; FUKUOKA, D. M. L.; ARAÚJO, D. G. de; ELIAS, S. I. A importância dos sistemas ERP para a análise de negócios nas organizações. *Revista Amor Mundi*, v. 4, n. 8, p. 11-19, 2023.
- DOS REIS NOVAES, D. A eficiência na tomada de decisão por meio da análise preditiva integrada aos sistemas ERP. *Revista Tópicos*, v. 2, n. 6, p. 1-12, 2024.
- GOMES, C. F. S.; COSTA, H. G.; SOUZA, G. G. de. Abordagem estratégica para a seleção de sistemas ERP utilizando apoio multicritério à decisão. *Revista Produção Online*, v. 13, n. 3, p. 1060-1088, 2013.
- HOLSAPPLE, C. W.; SENA, M. P. ERP plans and decision-support benefits. *Decision Support Systems*, v. 38, n. 4, p. 575-590, 2005.
- LECIC, D.; KUPUSINAC, A. The impact of ERP systems on business decision-making. *TEM Journal*, v. 2, n. 4, p. 323-329, 2013.
- MENDES, J. V.; ESCRIVÃO FILHO, E. Sistemas integrados de gestão ERP em pequenas empresas: um confronto entre o referencial teórico e a prática empresarial. *Gestão & Produção*, v. 9, p. 277-296, 2002.
- PADILHA, T. C. C.; MARINS, F. A. S. Sistemas ERP: características, custos e tendências. *Production*, v. 15, p. 102-113, 2005.
- UÇAKTÜRK, A.; VILLARD, M. The effects of management information and ERP systems on strategic knowledge management and decision-making. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, v. 99, p. 1035-1043, 2013.

A ADAPTABILIDADE DE UMA EMPRESA PÚBLICA A LEI 11.638/2007

Laura Santos Henrique

Hospital de Clínicas de Porto Alegre (HCPA)

Letícia Da Silva Da Fontoura

Hospital de Clínicas de Porto Alegre (HCPA)

Miguelina Troisi Bonfrisco

Hospital de Clínicas de Porto Alegre (HCPA)

Simone Farias da Silva Coelho

Hospital de Clínicas de Porto Alegre (HCPA)

RESUMO

A contabilidade apresentou nos últimos anos diversas alterações e adequações às Normas Internacionais, buscando a padronização das Demonstrações Contábeis. No setor privado tais adequações chegaram com o advento das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009, o setor privado no Brasil iniciou o processo de convergência às normas internacionais de Contabilidade, sendo alterada, desta forma, a Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas). O setor público também evoluiu com mudança significativa na sua forma de representar e apresentar as Demonstrações Contábeis. Atualmente a publicação da 10ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) reflete isso de maneira clara. A finalidade do presente trabalho é examinar a adaptabilidade de uma Empresa Pública, que possui natureza jurídica de direito Privado, à Lei 6404/76 com as alterações advindas da Lei 11.638/07. A metodologia utilizada foi a revisão bibliográfica relativo a temática abordada aliada a análise de livros, legislação pertinentes e manuais. No desenvolvimento do tema do presente estudo analisamos a contabilidade pública com enfoque na Lei 4.320/64 especialmente com a utilização do SIAFI. Com este trabalho podemos acompanhar a trajetória da Adaptabilidade que o HCPA percorre para efetivamente transformar a informação contábil, que extrai do sistema SIAFI da Administração Orçamentária e Financeira, para a Contabilidade ajustada aos padrões da Contabilidade Privada.

Palavras-chave: Contabilidade pública; SIAFI; MCASP; LEI 6.404/76.

INTRODUÇÃO

A contabilidade vem enfrentando nos últimos anos diversas alterações e adequações às Normas Internacionais, buscando a padronização das Demonstrações Contábeis. Com o advento das Leis 11.638/07 e 11.941/2009, o setor privado no Brasil iniciou o processo de convergência às normas internacionais de Contabilidade, sendo alterada, desta forma, a Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas). Esta convergência trouxe como principais benefícios, tanto para o País como para as empresas, a facilidade na comunicação internacional na medida que adota uma linguagem homogênea em relação a estrutura patrimonial, as informações contábeis passam a ser mais objetivas e ocorre a eliminação de incertezas na análise de aspectos contábeis da Organização, gerando assim mais confiabilidade, comparabilidade, maior transparência e fidedignidade, seguindo um padrão internacional.

Por outro lado, o setor Público também evoluiu com mudança significativa na sua forma de representar e apresentar as Demonstrações Contábeis. Atualmente a publicação da 10ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) reflete isso de maneira clara. As alterações nesta edição são um marco na jornada contínua de alinhamento do Brasil com as normas internacionais de contabilidade e na busca por uma padronização eficaz dos registros contábeis. Este alinhamento e padronização são essenciais para a consolidação nacional das contas públicas, permitindo uma análise mais integrada e transparente das finanças do setor público.

O presente trabalho tem como objetivo a análise da adaptabilidade da contabilidade de uma empresa Estatal Dependente (conforme conceituada na Lei de Responsabilidade Fiscal em seu artigo 2º parágrafo III) à Lei 6404/76, dita como Lei Societária. Trata-se da análise das Demonstrações Contábeis do HCPA – Hospital de Clínicas de Porto Alegre, empresa Pública integrante da rede de Hospitais Universitários do Ministério da Educação – MEC e vinculada academicamente à Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Como Entidade da Administração indireta, com personalidade Jurídica de Direito Privado, criado pela Lei n.º 5.604 de 2 de setembro de 1970, a mesma sofreu adequações a Lei 13.303/2016 (Lei das Estatais), do ponto de vista organizacional

a Assembleia Geral, representada pela União, delibera sobre todos os negócios relativos ao seu objeto, sendo regida pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

REVISÃO DE LITERATURA OU FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A abordagem do tema deste artigo perpassa por definições e fundamentos presentes em artigo de Lei, Normas aplicadas a Contabilidade e Manuais inerentes a área contábil, especialmente a Contabilidade Pública e a Contabilidade Societária.

Segundo o MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (BRASIL, 2023, p.501) a Lei nº 4.320/19641 dispõe sobre as demonstrações contábeis em seus artigos 101 a 106 e apresenta a estrutura para tais demonstrativos em seus anexos. Conforme o art. 113 da Lei, dentre outras atribuições, compete ao Conselho Técnico de Economia e Finanças a atualização de tais anexos. Com a extinção deste Conselho, tais funções são exercidas, na atualidade, pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), devido a sua competência estabelecida pela Lei Complementar nº 101/2000 (LRF) de consolidação das contas públicas, nacionais e por esfera de governo, bem como a competência estabelecida pela Lei nº 10.180/2001 de órgão central do Sistema de Contabilidade e de Administração Financeira Federal. Além da legislação citada, o tema é abordado na NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. A citada norma tem como objetivo estabelecer como as demonstrações contábeis devem ser apresentadas, para assegurar a comparabilidade tanto com as demonstrações contábeis de períodos anteriores da mesma entidade quanto com as de outras entidades. Para alcançar esse objetivo, estabelece requisitos gerais para a apresentação das demonstrações contábeis, diretrizes para a sua estrutura e os requisitos mínimos para o seu conteúdo.

De acordo com a NBC TSP Estrutura Conceitual (BRASIL, 2016, p.4): Os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil são os de fornecer informação sobre a entidade que seja útil para os usuários dos RCPGs (Relatórios Contábeis de Propósito Geral) para fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão.

Portanto, os usuários dos RCPGs das entidades do setor público precisam de informações para subsidiar as avaliações de algumas questões, tais como:

- a) Se a entidade prestou seus serviços à sociedade de maneira eficiente e eficaz;
- b) Quais são os recursos atualmente disponíveis para gastos futuros, e até que ponto há restrições ou condições para a utilização desses recursos;
- c) A extensão na qual a carga tributária, que recai sobre os contribuintes em períodos futuros para pagar por serviços correntes, tem mudado; e
- d) Se a capacidade da entidade para prestar serviços melhorou ou piorou em comparação com exercícios anteriores.

No tocante a Lei Societária, Lei 6404/76, os artigos pertinentes ao tema destacam-se aqueles que sofreram alterações pela Lei 11.638/07, quanto as Demonstrações Financeiras o artigo 176: a inclusão da Demonstração de Valor Adicionado (DVA) e alteração na DFC (Demonstração dos Fluxos de Caixa), sendo tais demonstrações detalhadas em seu artigo 188. Quanto ao grupo de contas o artigo 178 merece destaque pela criação no ativo do grupo "Intangível", onde são registrados bem não corpóreos tais como: Marca e Patentes, Softwares, etc. bem como a criação do grupo de " Ajuste de Avaliação Patrimonial" no Patrimônio Líquido. No artigo 183 destaca-se por estabelecer critérios de Avaliação do Ativo, incluindo a avaliação periódica que determina o grau de recuperação dos valores registrados no Ativo Imobilizado e Intangível.

METODOLOGIA

O estudo deste tema fez uso da metodologia de revisão bibliográfica a fim de abordar tópicos inerentes a contabilidade pública e suas adaptações num ambiente atípico onde se faz necessário a convergência para a contabilidade privada. A pesquisa utilizou a seleção e análise de livros, artigos acadêmicos, legislações pertinentes e manuais próprios da ENAP – Escola Nacional de Administração Pública. Foi explorado a metodologia da contabilidade pública com base na Lei 4.320/1964 e as Normas Brasileira de contabilidade (NBC TSP) , por outro lado, no âmbito da contabilidade privada o estudo tem por

base a Lei 6404/1976 e suas alterações e adequações as Normas Internacionais de Contabilidade.

ENFOQUE NA CONTABILIDADE PÚBLICA COM BASE NA LEI 4320/64

O enfoque da Contabilidade Pública atende aos preceitos da Lei 4320/1964 e é baseado no exercício financeiro, coincidente com o ano civil, e segundo o que discorre no artigo 35: *pertencem ao exercício financeiro: as receitas nele arrecadas e as despesas nele legalmente empenhadas.*

De acordo com o Decreto 6.976 de 07 de outubro de 2009, o Sistema de Contabilidade Federal tem como finalidade o registro de acordo com o artigo 3º inciso III:

III - a receita prevista, a lançada, a arrecadada e a recolhida, e a despesa autorizada, empenhada, liquidada e paga à conta dos recursos orçamentários, bem como as disponibilidades financeiras;

A partir das Demonstrações Contábeis divulgadas os cidadãos são considerados como usuários primários dos RCPGs - Relatórios Contábeis de Propósito Geral, na medida que recebem os serviços prestados pelo Governo, todavia outras entidades públicas contribuem com os recursos e utiliza-os como forma de prestar contas e auxiliar nas decisões estratégicas. Entretanto, outros agentes, como organizações internacionais, empresas e outros financiadores de serviços governamentais também dependem dessas informações para seu planejamento e avaliação.

Mesmo que os RCPGs sejam direcionados aos usuários dos serviços públicos e aos fornecedores de recursos, com o propósito de garantir transparência e facilitar a tomada de decisões, outras entidades também podem considerar esses dados úteis. Isso inclui analistas financeiros, jornalistas, consultores, grupos de pressão e agências reguladoras. No entanto, esses grupos não são o foco principal dos relatórios, que não são projetados para atender exclusivamente às suas necessidades.

O SIAFI

Em 1986 foi criada a STN- Secretaria do Tesouro Nacional com o objetivo de promover maior transparência e o melhor controle do gasto público. A STN por intermédio do SERPRO criou o SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, que entrou em funcionamento em 1987 em sua primeira versão. A partir deste momento o SIAFI viabiliza o registro e a contabilização de forma automatizada e em tempo real de toda a execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal. Como regra todos os Órgãos e Entidades da Administração Pública Federal que recebem recursos do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social – OFSS devem utilizar o SIAFI em seus registros de Atos e Fatos. Desta forma o HCPA, pertencente a Administração indireta, recebe recursos do Orçamento Fiscal por meio do MEC, deve efetuar seus registros contábeis no sistema SIAFI. O HCPA aderiu ao SIAFI em 01 de janeiro de 1992, na forma da Lei nº 4.320/64 na modalidade total e extrai os dados do sistema através da utilização do Tesouro Gerencial conforme demonstrado na IN nº 30 de 05 de março de 2021:

Art. 40 O Tesouro Gerencial é um dos sistemas informatizados de consulta aos dados do SIAFI, criado com o objetivo de consolidar as informações em uma base única para otimizar a extração de relatórios gerenciais.

A Conformidade no SIAFI

O sistema SIAFI requer a conformidade contábil, qual seja, atender plenamente as obrigações decorrente normas internas e externas, políticas, códigos e determinações de órgão de controle, principalmente os procedimentos impostos pela STN (Secretaria do Tesouro Nacional). A gestão da conformidade baseia-se no conjunto de princípios, estruturas, atividades e processos coordenados para dirigir e controlar a instituição com o objetivo de real cumprimento de obrigações de conformidade. Por fim, a conformidade contábil resulta na certificação de que as demonstrações contábeis geradas pelo Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) estão de acordo com a Lei nº 4.320/1964 e com os Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

No momento da conformidade contábil pode ocorrer duas situações: conformidade com restrição e conformidade sem restrição.

ENFOQUE NA CONTABILIDADE SOCIETÁRIA COM BASE NA LEI 6404/76

O enfoque da Contabilidade Societária atende aos preceitos da Lei 6404/1976, o HCPA elabora e publica suas Demonstrações Contábeis de acordo com os ditames legais. As principais Demonstrações publicadas são o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício, das Mutações do Patrimônio Líquido, do Fluxo de Caixa e da DVA (Demonstração do Valor Adicionado). A DVA é requerida pela legislação societária brasileira e pelas práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis às companhias abertas. Esta demonstração apresenta a riqueza criada pela entidade bem como o detalhamento da distribuição de tal riqueza.

Critério de Avaliação do Ativo

O MPCASP trata a Avaliação do Ativo em capítulo à parte onde um ativo deve ser reconhecido quando satisfizer a definição de ativo e puder ser mensurado de maneira que observe as características qualitativas, levando em consideração as restrições sobre a informação contábil. Também são reconhecidos no ativo os depósitos caracterizados como entradas compensatórias no ativo e no passivo financeiro. São exemplos destes depósitos as cauções em dinheiro para garantia de contratos, consignações a pagar, retenção de obrigações de terceiros a recolher e outros depósitos com finalidades especiais, como os para garantia de recursos. O desconhecimento é o processo de avaliar se ocorreram mudanças, desde a data do relatório anterior, que justifiquem a remoção de elemento que tenha sido previamente reconhecido nas demonstrações contábeis, bem como remover esse item se tais mudanças ocorrerem.

O reconhecimento do ativo envolve a avaliação da incerteza relacionada à existência e à mensuração do elemento. As condições que dão origem à incerteza, se existirem, podem mudar. Portanto, é importante que a incerteza seja avaliada em cada data da demonstração contábil. De acordo com o artigo 183

da Lei 6404/76 os ativos, obedecendo a sua classificação devem ser avaliados, em sua maioria, pelo seu custo de aquisição. A Lei 11.638/2007 trouxe alteração no tocante aos elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

Critério de Avaliação do Passivo

Da mesma forma que o ativo o MPCASP trata a Avaliação dos elementos do passivo em capítulo à parte. Um passivo deve ser reconhecido quando satisfizer a definição de passivo e puder ser mensurado de maneira que observe as características qualitativas, levando em consideração as restrições sobre a informação contábil. Do ponto de vista patrimonial, as obrigações em que o fato gerador não tenha ocorrido (por exemplo, obrigações decorrentes de pedidos de compra de produtos e mercadorias, mas ainda não recebidos) não são geralmente reconhecidas como passivos nas demonstrações contábeis. Também são reconhecidos no passivo, pois se caracterizam como obrigações para com terceiros, os depósitos caracterizados como entradas compensatórias no ativo e no passivo financeiro. São exemplos destes depósitos as cauções em dinheiro para garantia de contratos, consignações a pagar, retenção de obrigações de terceiros a recolher e outros depósitos com finalidades especiais, como os para garantia de recursos.

Aplicam-se aos passivos os mesmos critérios para o desreconhecimento de ativos, desde que se justifiquem a remoção de elemento previamente reconhecido nas demonstrações contábeis. No tocante a mensuração dos elementos do passivo as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (redação dada pela Lei 11.941/2009 a qual alterou o artigo 184 da Lei 6404/76).

Adaptabilidade a Contabilidade Societária

A adaptabilidade da contabilidade Pública para a contabilidade societária representa um ajuste de saldo das contas patrimoniais apresentadas. As contas

de Ativo Circulante sofrem ajustes do tipo acréscimo por registros contábeis de pagamentos recebidos e não transferidos para a conta única no ano correspondente; acréscimo relativo à reclassificação de remuneração de recursos aplicados na conta única (CTU) a receber; acréscimo reversão de baixas de clientes por competência ou acréscimo na conta Ajuste de perdas de créditos; reversão de lançamentos para regularização do saldo contábil de adiantamento de férias *versus* férias a pagar. As contas do Ativo não Circulante Imobilizado e Intangível pode sofrer registro de estorno em situação de registro contábil realizado por outra UG ainda sem comprovação, sendo por isso estornado na contabilidade societária (no aguardo de documentação).

Destaque para contas do Passivo Circulante que recebem ajustes tais como: redução no saldo mediante estorno de recurso recebido por descentralização, acréscimos por meio de apropriação na competência devida na conta de Fornecedores, apropriação de provisões trabalhistas, reversão de lançamentos para regularização do saldo contábil de adiantamento de férias *versus* férias a pagar. As contas de Passivo Não Circulante também requerem ajustes tais como: na conta de Subvenções e Doações ajuste mediante acréscimo no saldo por meio de repasse da Conta única do Tesouro Nacional para a UG (Unidade Gestora) do HCPA com intuito de fazer pagamentos no ano anterior mas que fazem parte da competência do ano seguinte.

O Patrimônio Líquido recebe a contrapartida dos ajustes definidos nas Contas de Ativo e de Passivo para adequação a Lei 6.404/76, assim como seguem destacados os mesmos ajustes na Demonstração do Resultado do Exercício. As Notas Explicativas anexa as Demonstrações Financeiras contém item a parte com o detalhamento dos ajustes em cada Grupo Contábil.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com este trabalho podemos acompanhar a trajetória de adaptabilidade que o HCPA percorre para efetivamente transformar a informação contábil, que extrai do sistema SIAFI da Administração Orçamentária e Financeira, para a Contabilidade ajustada aos padrões da Contabilidade Societária. Percebeu-se que dois pontos são cruciais nesta adaptabilidade quais sejam: a correta base de mensuração dos Ativos e Passivos da Entidade e a modificação do enfoque

Orçamentário, próprio da Lei 4.320/1964, para o enfoque Patrimonial adotado pelo MCASP desde sua implantação. Com isto as Demonstrações Contábeis publicadas atendem a seu propósito geral, qual seja, divulgar a prestação de contas, responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

REFERÊNCIAS

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo, São Paulo, Atlas, 2010.

DE MELLO, Celso Antônio Bandeira. Curso de Direito Administrativo, São Paulo, Malheiros, 2012.

HÜHNE, Leda Miranda. **Metodologia científica**. Agir: Rio de Janeiro, 1995.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal Brasília, DF. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em setembro de 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF. 2000. Disponível em <http://planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm.htm>. Acesso em setembro de 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 6404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações, Brasília, DF. 2000. Disponível em http://planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm.htm. Acesso em agosto de 2024.

BRASIL. **Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

BRASIL. **Lei n. 11.941, de 27 de Maio de 2009**. Altera dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976.

ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – ENAP. **Contabilidade com Foco na Gestão da Informação Contábil** Disponível em: <<https://www.escolavirtual.gov.br/curso/548>> Acesso em agosto de 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 10. ed. Brasília, DF: STN, 2024. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2024/26>> Acesso em: junho 2024.

BRASIL. Instrução Normativa nº 30 de 05 março de 2021. Apresenta os principais conceitos relacionados à habilitação e utilização do Sistema Integrado de Administração Financeira SIAFI. Disponível em: <<https://legislacaoфинanceira.fazenda.sp.gov.br/Federal/INSTRU%C3%87%C3%83O%20NORMATIVA%20N%C2%BA%2030%202021.p>> Acesso em: setembro 2024.

NBC TSP Estrutura Conceitual (BRASIL, 2016.P.241):

SOBRE OS ORGANIZADORES

Arleson Eduardo Monte Palma Lopes

Doutorando no Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Sustentável do Trópico Úmido - UFPA. Mestre em Economia Aplicada - UFPA, MBA em Gestão de Projetos e MBA em Gestão Pública pelo Centro Universitário Leonardo Da Vinci - UNIASSELVI (2020), Especialização em Docência do Ensino Superior pela Faculdade da Região Serrana - Farese (2020), Especialização em Gestão da Tecnologia da Informação - UFPA (2018), Bacharelado em Administração - UFPA (2016). Foi Tutor Presencial no Curso de Bacharelado em Administração Pública Modalidade a Distancia no município de Salinópolis-PA ofertado pela UFPA em parceria com a Universidade Aberta do Brasil. Foi Professor-Tutor a distancia no Curso de Bacharelado em Administração Pública Modalidade a Distancia - UFPA/ bolsa CAPES. Foi Tutor Externo no Centro Universitário Leonardo Da Vinci - Uniasselvi - Polo Salinópolis.

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/9050632281453817>

Walmir Fernandes Pereira

Doutor em Ciências da Educação pela Faculté Libre des Sciences de LHomme et de LEnvironnement de Paris, França (2024). Mestre em Tecnologias Emergentes em Educação pela Miami University of Science and Technology (MUST UNIVERSITY - Estados Unidos), com título reconhecido no Brasil. Professor universitário (Graduação e Pós-graduação Lato Sensu e Stricto Sensu) e da educação básica (Ensino Fundamental e Ensino Médio). Gestor Escolar na rede pública Estadual do Rio de Janeiro. Tem formação como: Pedagogo, Psicopedagogo, Neuropsicopedagogo e Musicoterapeuta. Especializações (Lato Sensu) nas áreas da Educação, Línguas Estrangeiras Modernas e Tradução, Saúde e Gestão. Possui graduação em Letras, em Pedagogia, em Artes Visuais, em Educação Especial, em História e também em Filosofia.

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8916022554187684>

ÍNDICE REMISSIVO

A

Análise Preditiva: 97, 98, 99, 100, 101, 103, 104, 105

Aula do Comércio de Lisboa: 26, 28

C

Contabilidade: 8, 9, 10, 18, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 31, 32, 33, 34, 35, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 73, 75, 76, 79, 80, 87, 88, 91, 94, 95, 98, 99, 107, 108, 109, 110, 111, 112, 113, 114, 115, 116

Contabilidade Pública: 28, 29, 35, 37, 40, 45, 73, 75, 76, 87, 88, 91, 107, 109, 110, 111, 114

E

Ensino da Contabilidade: 10, 22, 26, 27, 33, 41, 43, 45, 47

G

Gestão Estratégica: 50, 56, 71, 98

Gestão Hospitalar: 73, 91, 92

H

História da Contabilidade: 22, 23, 26, 27, 32, 33, 40, 42, 44, 45, 46, 47

I

Implementação de Tecnologia: 97

L

LEI 6.404/76: 107, 108, 115

M

MCASP: 95, 107, 108, 109, 116

P

Pandemia: 72, 73, 74, 75, 77, 78, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 89, 90, 91, 92, 93, 94

Planejamento Financeiro: 49, 50, 51, 52, 53, 54, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 66, 67, 68, 69, 70, 71

Pombalismo: 8, 9, 21, 24, 32, 48

Porgual: 9

S

SIAFI: 107, 112, 115, 116

Sistemas ERP: 96, 97, 98, 99, 100, 101, 102, 103, 104, 105

Sustentabilidade Esportiva: 50

T

Tomada de Decisão Estratégica: 97, 98, 99, 100, 103, 104



científica digital



VENDA PROIBIDA - ACESSO LIVRE - OPEN ACCESS

