



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ANA CAROLINA CARDOSO VIEIRA

DRE: 115178607

A PERCEPÇÃO DOS AUDITORES EXTERNOS SOBRE O CPC 25

RIO DE JANEIRO

2021

ANA CAROLINA CARDOSO VIEIRA

DRE: 115178607

A PERCEPÇÃO DOS AUDITORES EXTERNOS SOBRE O CPC 25

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como parte dos requisitos necessários à obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^ª Dr^ª Aracéli Cristina de S. Ferreira

Co-orientadora: Prof^ª Dr^ª Juliana Molina Queiroz

RIO DE JANEIRO

2021

AGRADECIMENTOS

Há 6 anos atrás eu falei para minha mãe que eu não sabia o que eu queria fazer, mas que eu queria estudar na UFRJ, mais uma vez minha família fez o possível e o impossível para realizar meus sonhos.

Agradeço especialmente minha tia Gilza, que me abrigou e acompanhou de pertinho este processo.

Não posso deixar de mencionar meus irmãos de vida que sempre estiveram comigo em todos os momentos, Lorenza, Carolina e especialmente ao Yghor que foi minha maior influência na escolha do curso.

A Deus, ao destino, ou ao acaso, muito obrigada pelos encontros incríveis que a UFRJ me proporcionou, pelas pessoas extraordinárias que eu provavelmente não teria oportunidade de conhecer fora da universidade, e sem dúvidas levarei para o resto da vida.

Ao meu namorado que foi um grande amigo no processo de conclusão deste trabalho, sempre me dando todo apoio e incentivo, e não poupando em demonstrar o quanto acredita no meu potencial.

Nesta instituição eu pude aprender muito além da contabilidade, sem dúvidas os ideais que entraram comigo se reforçaram e multiplicaram, encerro este ciclo desejando que o ensino superior seja cada vez democratizado e que a gente, como sociedade consiga enxergar cada vez mais a importância das políticas afirmativas como um meio de reparação histórica.

Por fim, e não menos importante, agradeço a todos os mestres incríveis que eu tinha a oportunidade de aprender, que contribuíram imensamente para minha formação profissional. Em especial minha professora e orientadora Araceli Ferreira, e a Juliana Molina, por todo suporte, orientação e paciência no processo de elaboração deste trabalho. Obrigada, nossas trocas foram incríveis!

VIEIRA, A. C. **Percepção dos Auditores Externos sobre o CPC 25**. Rio de Janeiro, 2021. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2021.

RESUMO

A contabilidade, assim como outros setores, vem sofrendo mudanças ocasionadas pela globalização, uma delas foi a convergência das normas brasileiras de contabilidade para as internacionais, que apesar de ter acontecido em 2008, ainda se discute a falta de padronização entre as demonstrações financeiras das companhias. Este estudo buscou estudar especificamente o pronunciamento técnico CPC 25 sob a ótica dos auditores independentes, objetivando entender se estes entendem que existe uma subjetividade na norma que dificulta sua aplicação. A pesquisa foi qualitativa, e efetuada através de questionários disponibilizados a auditores independentes através de circularização pelo IBRACON e pela rede social LinkedIn. O resultado da pesquisa mostrou que apesar dos entrevistados não serem unânimes em concordar com a subjetividade da norma, as divergências entre suas respostas indicaram que a hipótese de subjetividade levantada neste trabalho é verdadeira.

Palavras chaves: Provisão, subjetividade, CPC 25.

ABSTRACT

Accounting, like other sectors, has undergone changes caused by globalization, one of which was the convergence of Brazilian accounting standards to international ones, which despite having happened in 2008, the lack of standardization among companies' financial statements is still discussed. This study sought to specifically study the technical pronouncement CPC 25 from the perspective of independent auditors, aiming to understand whether they understand that there is a subjectivity in the standard that makes its application difficult. The research was qualitative, was carried out through questionnaires made available to independent auditors through circularization by IBRACON and the social network LinkedIn. The result of the research showed that although the interviewees are not unanimous in agreeing with the subjectivity of the norm, the divergences between their answers indicated that the hypothesis about subjectivity raised in this work is true.

Keywords: Provision, subjectivity, CPC 25.

Lista de Figuras

Figura 1 : Figura apresentado na conclusão do trabalho	20
Figura 2: Resultado percentual provável	31
Figura 3: Resultado percentual possível.....	32
Figura 4: Resultado percentual remoto.....	32
Figura 5: Análise relação valor da causa	35

Lista de Tabelas

Tabela 1: Empresas dos entrevistados	27
Tabela 2: Cargo dos entrevistados.....	27
Tabela 3: Experiência dos entrevistados	27
Tabela 4: Formação dos entrevistados	28
Tabela 5: Pós graduação entrevistados	28
Tabela 6: Atualização CPC 25.....	28

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	9
1.2 FORMULAÇÃO DO PROBLEMA.....	10
1.3 OBJETIVOS	11
1.4 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	11
2 REVISÃO DE LITERATURA	13
2.1 ESTRUTURA CONCEITUAL: O QUE É PROVISÃO?.....	13
2.1.1 PASSIVOS	13
2.1.2 Provisões: Mensuração, Reconhecimento e Divulgação	14
2.2 NBC TA 540 – AUDITORIA DE ESTIMATIVAS	16
2.3 PESQUISAS ANTERIORES	18
2.3.1 Provisões como ferramenta de gerenciamento de resultados	18
2.3.2 Assimetria das informações e divulgações a respeito das provisões e passivos contingentes	19
2.3.3 Percepção dos auditores a respeito do CPC 25	22
3 METODOLOGIA	24
3.1 TIPO DE PESQUISA.....	24
3.2 UNIVERSO E AMOSTRA	24
3.3 SELEÇÃO DOS SUJEITOS	25
3.4 COLETA DE DADOS	25
3.5 TRATAMENTO DOS DADOS	26
3.6 LIMITAÇÕES DO MÉTODO	26
4 ANÁLISE DADOS	27
4.1 PERFIL DOS ENTREVISTADOS	27
4.2 RESULTADOS	29
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	36
REFERÊNCIAS	37

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A Lei nº 11.638, marco inicial da convergência das normas brasileiras de contabilidade para as internacionais, esta em vigor desde 1º de janeiro de 2008. Porém, ainda há desafios de adequação às normas e parametrização das Demonstrações Financeiras se apresentam como um desafio para todos os protagonistas envolvidos no processo.

Em “Convergência da contabilidade brasileira às Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS): retrospectiva histórica e desafio para o futuro”, Salotti, Carvalho e Murcia, citam a preparação dos profissionais como um grande desafio:

Nesse novo “paradigma contábil”, entendemos ser fundamental o papel da educação e do treinamento contábil. Professores e educadores em geral estão, portanto, diante de um imenso desafio: preparar profissionais dotados de pensamento crítico para interpretar normas, emitir julgamentos sobre transações e eventos econômicos de modo a produzir informações contábeis de qualidade que sejam úteis para a tomada de decisão econômica dos agentes do mercado (SALOTTI, CARVALHO e MURCIA, 2015, p. 19, § 5).

Entre outras mudanças advindas das convergências, as provisões e as contingências passaram a ter sua contabilização, mensuração e divulgação disciplinadas pelo Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Diversos estudos foram realizados sobre a respectiva norma. Ribeiro, Ribeiro e Weffortt (2013) analisaram o contencioso legal tributário e a visão dos juristas, advogados e auditores a respeito do CPC 25 (2009), assim como a possibilidade de gerenciamento de resultados com o uso de provisões sobre o contencioso legal. Os autores concluíram que, no Brasil, a subjetividade e a complexidade da legislação tributária contribuíram para a dificuldade de avaliação do contencioso legal.

Ao tratarmos das empresas listadas na Bolsa de Valores mobiliários, o auditor externo é um dos agentes envolvidos, segundo as exigências da CVM prevista nas Leis 6.385/76 e 6.404/76:

Lei 6.385/76: estabelece que somente os auditores independentes (pessoas físicas ou empresas de auditoria contábil) registrados na CVM podem auditar as demonstrações financeiras das companhias abertas e das instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários, entre outras disposições (BRASIL, 1976).

Lei 6.404/76: estabelece que as demonstrações financeiras das companhias abertas devem ser, obrigatoriamente, auditadas por auditores independentes registrados na CVM, entre outras disposições (BRASIL, 1976).

Sendo assim, as companhias abertas vivem uma situação ambígua. Por um lado, a administração é pressionada pelos sócios e acionistas em relação aos seus resultados, o que poderia implicar no gerenciamento dos mesmos (SCHIPPER, 1989; DECHOW et al., 1995; BURGSTHALER e DICHEV, 1997).

Por outro lado, estão sofrendo um regulamento muito mais intenso, o que implica em maior necessidade de adequação das suas demonstrações financeiras as normas contábeis e divulgações mais fidedignas possíveis, em linha com a comparabilidade, característica qualitativa de melhoria disposta no CPC 00.

“É provável que se atinja certo grau de comparabilidade ao se satisfazer às características qualitativas fundamentais. A representação fidedigna de um fenômeno econômico relevante deve naturalmente possuir certo grau de comparabilidade com a representação fidedigna de fenômeno econômico relevante similar por outra entidade que reporta” (CPC 00 R2, Item 2.28).

“Embora um único fenômeno econômico possa ser representado de forma fidedigna de diversas formas, permitir métodos contábeis alternativos para o mesmo fenômeno econômico diminui a comparabilidade” (CPC 00 R2, Item 2.29).

Devido a interdisciplinaridade da aplicação do CPC 25 identificada por Ribeiro, Ribeiro e Weffort (2013), é possível que haja uma dificuldade na aplicação da referida norma. Assim, surge a questão de pesquisa que deu origem ao presente trabalho: **Qual a percepção dos auditores independentes a respeito do CPC 25?** Portanto, esta pesquisa tem como objetivo identificar a percepção e as dificuldades dos auditores independentes em auditar as provisões e passivos contingentes a luz do CPC 25. A expectativa é que ela possa contribuir para que o mercado aprimore as condições e características de reconhecimento de provisões e contingências.

1.2 FORMULAÇÃO DO PROBLEMA

Com a necessidade de obter outras fontes de recursos a longo prazo, as companhias usam como alternativa a busca de capital de terceiros no mercado através do Initial Public Offering (IPO).

As ofertas públicas iniciais desempenham um papel crucial na alocação de recursos nos mercados de capitais emergentes. Empresas de países emergentes têm acessado esses recursos cada vez mais, pois acreditam que podem crescer mais rápido (KIM; KITSABUNNARAT; NOFSINGER, 2004)

O IPO é o estágio no qual uma empresa torna - se pública, e conseqüentemente passa a ser regulada pela CVM (Comissão de Valores Imobiliários).

O IPO pode ser considerado um mecanismo por meio do qual uma empresa abre seu capital e passa a ser listada em bolsa de valores (FORTUNA, 2008; PINHEIRO, 2007).

Uma das questões ao abrir o capital é a informação. Abrir o capital significa expor os dados financeiros e operacionais da empresa ao mercado, haja vista que os investidores, para alocarem capital em uma determinada companhia, exigirão a publicação de uma série de informações para fazerem suas avaliações e decidirem investir ou não (KALIL; BENEDICTO, 2018).

Devido a maior exposição e regulamentação após a entrada no mercado de capitais, as informações devem ser apresentadas adequadamente e as transações e outros eventos que ela se propõe a divulgar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a essência sobre a forma.

Segundo Padoveze (2016), a essência sobre a forma consiste em:

Este princípio é bastante relacionado com os aspectos legais e fiscais, que levam a determinadas interpretações sobre alguns eventos. Para a contabilidade deve prevalecer a natureza econômica do evento a ser registrado (seu impacto patrimonial) e não a forma em que está legalmente apresentado (PADOVEZE, 2016, P.122).

Essa maior exposição da empresa com a obrigação de oferecer ao mercado informações padronizadas sobre sua situação patrimonial permite aos investidores e partes interessadas analisar as condições econômico-financeiras da empresa, incluindo o risco a que ela está exposta. Riscos esses medidos através de provisões e contingências, reguladas pelo CPC 25.

Com base na problemática acima exposta, foi desenvolvida a seguinte questão de pesquisa: Qual a visão e as dificuldades dos auditores externos durante seus procedimentos de auditoria das contas relacionadas ao CPC 25.

1.3 OBJETIVOS

Identificar a percepção e as dificuldades dos auditores independentes em auditar as provisões e passivos contingentes a luz do CPC 25.

1.4 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Para alcançar o objetivo proposto, foram definidos os seguintes objetivos específicos como relevantes para serem abordados neste trabalho:

- Abordar conceitos relacionados ao passivo, ou seja, as obrigações devidas pela empresa;

- Compreender e distinguir passivos e provisões, além de ser capaz de defender a relevância do contencioso para os usuários das demonstrações financeiras;
- Demonstrar como é efetuado a mensuração e classificação das contingências;
- Abordar conceitos relacionadas a estimativas;
- Abordar os requerimentos da NBC TA 540- Auditoria de Estimativas Contábeis.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 ESTRUTURA CONCEITUAL: O QUE É PROVISÃO?

“Provisão para Processos Judiciais é uma divulgação significativa devido à sua suscetibilidade a distorção e às complexidades contábeis e de geração de relatórios associadas a essa divulgação” (STUART, 2014, p. 87).

Para que seja possível entender o conceito de provisão, e como essas diferem dos demais passivos (Fornecedores, Impostos a recolher, Salários a Pagar, etc), é importante que esteja claro a definição de passivos.

2.1.1 Passivos

Mesmo fora do universo contábil, o termo passivo ao ser empregado como um substantivo é usualmente utilizado para referir - se a dívidas, compromissos, obrigações.

No Livro Pai Rico e Pai Pobre (2000), diz que passivo é algo que tira dinheiro do nosso bolso, ou seja, para ambiente corporativo passivo são os desembolsos financeiros que resultam em perda de capital, que pode ocorrer por desembolso financeiro ou transferência de ativos.

O CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, define um passivo como:

“Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos” (CPC 00 R1, Item 4.4).

Sendo assim, conforme definição, para que exista um passivo, é necessário que três critérios sejam atendidos:

- 1) A entidade tem uma obrigação;
- 2) A obrigação implicará em um desembolso financeiro ou transferência de recursos;
- 3) É uma obrigação presente que resulta de eventos passados.

Em 10 de dezembro de 2019 o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), a CVM (Comissão de Valores Mobiliários) e o CFC (Conselho Federal de Contabilidade) aprovaram a revisão do Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2) - Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro através da Deliberação CVM nº 835, sua vigência iniciou em 01 de janeiro de 2020.

Entre outras alterações, a revisão da norma encarregou – se de alterar a definição de obrigação, anteriormente definido como “um dever ou responsabilidade de agir ou de

desempenhar uma dada tarefa de certa maneira (...)”, passou a ser definida como “o dever ou responsabilidade que a entidade não tem a capacidade prática de evitar (...)”.

“A norma ainda destaca que a avaliação da capacidade prática de evitar, varia de acordo com o passivo, entretanto, ressalta que nem a intenção de liquidação, nem a elevada probabilidade de transferência são evidências que concluem que a entidade não tem capacidade prática de evitar. Em alguns casos, é incerto se existe uma obrigação. Por exemplo, se outra parte está buscando compensação devido a uma suposta irregularidade da entidade, pode ser incerto se a irregularidade ocorreu, se a entidade a cometeu ou como a lei se aplica. Até que essa incerteza de existência seja resolvida – por exemplo, por uma decisão de tribunal –, é incerto se a entidade tem obrigação perante a parte que está buscando compensação e, conseqüentemente, se existe passivo (CPC 00 R2, Item 4.35).”

Conforme mencionado acima, a alta probabilidade de saída de recursos isoladamente, não pode ser um fator decisivo para reconhecimento de um passivo, mas ao abordar o tópico de incerteza e inexistência, a norma fala sobre a combinação do grau de incerteza com a probabilidade de desembolso para avaliar qual seria atrativa mais adequada para este passivo: o reconhecimento deste no balanço patrimonial ou apenas a divulgação das informações quantitativas e qualitativas ao seu respeito.

A respeito das incertezas sobre o reconhecimento, segundo Basu (1997), as más notícias atingem de maneira repentina o lucro do que as boas notícias, isto é, caso haja duas opções, optar-se-á em todo caso o menor valor para o ativo e o maior para o passivo.

Não identificamos estudos que abordem os possíveis impactos da revisão do CPC 00 no reconhecimento das provisões.

Ainda nesta norma no seu item 4.19, menciona que: “Alguns passivos somente podem ser mensurados por meio do emprego de significativo grau de **estimativa**. No Brasil, denominam-se esses passivos de **provisões**.”

Abaixo trataremos dos conceitos de estimativa e provisão.

2.1.2 Provisões: Mensuração, Reconhecimento e Divulgação

Oliveira (2011) afirma que a IAS 37 e o CPC 25 têm como finalidade assegurar que os critérios de reconhecimento e mensuração apropriados às provisões sejam devidamente utilizados e que sejam divulgadas as informações relevantes nas notas explicativas.

Diferente dos demais passivos, as provisões não têm prazo e valor certo, por isso sua mensuração ocorre através de uma estimativa.

A KPMG Brasil, em um insight publicado a respeito do CPC 23- Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, mencionou que a realizar uma estimativa inclui:

- Selecionar uma técnica de estimativa ou mensuração - por exemplo, fazer uma melhor estimativa com base no resultado mais provável versus uma estimativa baseada em resultados ponderados pela probabilidade; e / ou

- Escolher quais inputs / premissas utilizar quando se aplica a técnica escolhida - por exemplo, a probabilidade de cada resultado.

Na data do balanço, as provisões necessitam refletir a melhor estimativa. Portanto, caso a melhor estimativa na respectiva data seja inferior a quantia anteriormente escriturada, deve-se reverter a provisão, no todo ou parte, acarretando no período um aumento de rendimentos. Por outro lado, se a melhor estimativa for superior ao valor registrado, sendo assim deve ser complementada a provisão, gerando no período um incremento dos gastos.

O pronunciamento técnico CPC 25, em seu item 37 define a melhor estimativa como:

“A melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente é o valor que a entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação na data do balanço ou para transferi-la para terceiros nesse momento. É muitas vezes impossível ou proibitivamente dispendioso liquidar ou transferir a obrigação na data do balanço. Porém, a estimativa do valor que a entidade racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação produz a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data do balanço” (CPC 25, Item 37).

O fato de não ser possível mensurar um passivo, não significa que ele não exista, neste caso a entidade deve divulgar todas as informações disponíveis na data do balanço, incluindo a avaliação que levou a administração a concluir a impossibilidade de estimar um valor.

Em relação as obrigações presentes, oriundas de eventos passados, em que não se pode fazer uma estimativa confiável ou em que é provável que não haja saída de recursos, ou até mesmo quando não existe certeza de que exista uma obrigação presente, estes são denominados passivos contingentes. Estes são passivos que não satisfazem os critérios de reconhecimento, entretanto os mesmos devem ser divulgados em notas explicativas.

O pronunciamento técnico CPC 25, apresenta as seguintes definições:

“(…) (a) quando for mais provável que sim do que não que existe uma obrigação presente na data do balanço, a entidade deve reconhecer a provisão (se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos);

(b) quando for mais provável que não existe uma obrigação presente na data do balanço, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que seja remota a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos” (CPC 25).

A norma não aborda o conceito de probabilidade remota. Na classificação dos ativos e passivos contingentes (Albuquerque e Faria, 2009, p.2) aplicam-se os seguintes termos:

- Praticamente certo: é um termo mais frequentemente aplicado no de contingências ativas, para refletir uma situação na qual um evento futuro é certo, apesar de não ocorrido;
- Provável: a probabilidade de um ou mais eventos futuros ocorrer é maior do que a de não ocorrer, ou seja, quando existe uma forte expectativa de perda/ganho por parte da empresa;
- Possível: a probabilidade de um ou mais eventos futuros ocorrer é inferior à provável, mas superior à remota, ou seja, quando envolver certo grau de perda/ganho por parte da empresa; e,
- Remota: a probabilidade de um ou mais eventos futuros ocorrer é pequena.

Apesar dos diversos trabalhos publicados a respeito do tema, durante a pesquisa de referencial teórico não foi identificado uma métrica que deva ser utilizado ao definir uma causa como provável, possível ou remota.

O CPC 25/IAS 37 requer que as entidades apresentem para cada classe de provisão as divulgações a respeito do valor contábil inicial e final, com a origem das movimentações ocorridas no período (adições, baixas, reversões, atualizações), adicionalmente a entidade também deve apresentar brevemente a natureza das provisões, o cronograma de pagamentos, incerteza a respeito do valor e prazo de realização das mesmas.

2.2 NBC TA 540 – AUDITORIA DE ESTIMATIVAS

A Auditoria Independente é regida pelas NBC TA, que são as normas brasileiras de contabilidades aplicadas à Auditoria convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria Independente.

A NBC TA 540, é responsável por tratar da responsabilidade do auditor independente em relação as estimativas contábeis.

Em seu item 6, a respectiva norma determina que o objetivo do auditor é obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre:

- “(a) se as estimativas contábeis, incluindo as de valor justo, registradas ou divulgadas nas demonstrações contábeis, são razoáveis; e
- (b) se as respectivas divulgações nas demonstrações contábeis são adequadas, no contexto da estrutura de relatório financeiro aplicável” (NBC TA 540).

Ao falar dos requisitos exigidos pela norma, é importante fazer menção a outro normativo, a NBC TA 315 – “Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e seu ambiente.”

A avaliação de risco, é um dos pilares da auditoria independente, o processo consiste no entendimento da entidade e do seu ambiente, incluindo seus controles internos, visando os avaliar os riscos de distorção relevantes aplicáveis a entidade, a partir deste ponto, começa a se definir a abordagem de auditoria, vale ressaltar que o processo de avaliação de risco não é estático e que as avaliações podem sofrer alterações ao longo do trabalho, impactando assim na abordagem a ser efetuada.

Os procedimentos de avaliação de risco em geral consistem em:

- (a) Indagação à administração e a membros que sejam relevantes no processo, conforme julgamento do auditor;
- (b) Procedimentos Analíticos;
- (c) Observação e inspeção.

Conforme definido pela NBC TA 520 – Procedimentos Analíticos

“Para fins das normas de auditoria, o termo procedimento analítico significa avaliações de informações contábeis por meio de análise das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Procedimentos analíticos compreendem, também, o exame necessário de flutuações ou relações identificadas que são inconsistentes com outras informações relevantes ou que diferem significativamente dos valores esperados” (NBC TA 520).

Ao falamos de avaliação de risco aplicados a estimativas são requeridas as seguintes avaliações:

- Como a administração elabora as estimativas contábeis (Envolvimento de especialistas externos ou Internos);
- Existência de controles internos que monitorem a necessidade de reconhecimento ou divulgação de novas estimativas contábeis nas demonstrações financeiras ou modificação em uma estimativa já existente;
- O método e modelo usado na elaboração da estimativa;
- As premissas utilizadas no cálculo da estimativa;
- Como a administração avalia e monitora as incertezas relacionadas as estimativas.

Para concluir sobre os itens acima o auditor deve efetuar os seguintes testes:

- Testar a efetividade operacional dos controles relacionados as estimativas contábeis em conjunto com procedimentos substantivos analíticos;
- Testar se o método de mensuração usado é apropriado;
- Testar se as premissas utilizadas pela administração são razoáveis
- Desenvolver uma estimativa pontual ou um intervalo e comparar com a estimativa desenvolvido pela administração

Após os procedimentos acima o auditor deve ser capaz de concluir, com base nas evidências obtidas, se as estimativas contábeis apresentadas nas demonstrações contábeis são razoáveis no contexto do relatório aplicável, ou se podem gerar alguma modificação no relatório de auditoria a ser emitido.

Vale ressaltar, que no item A3 desta norma, destaca – se as estimativas relacionadas a litígios, como estimativas com alto grau de incerteza.

2.3 PESQUISAS ANTERIORES

2.3.1 Provisões como ferramenta de gerenciamento de resultados

Conforme mencionado anteriormente, as provisões são passivos de prazo e valor incerto, o que implica a forte presença do julgamento profissional na tratativa das mesmas.

A decisão da administração quanto ao reconhecimento de uma provisão, pode sofrer conflitos de interesse e ser utilizada como uma ferramenta para gerenciamento do resultado.

Jesen e Meckling (1976), trataram da Teoria da Agência, a análise de conflitos originados pela divergência de interesses entre os diversos agentes que participam da gestão de uma empresa. Esses conflitos podem levar um gerenciamento de resultados.

O gerenciamento de resultados é literatura frequente no âmbito internacional. No Brasil, o tema foi abordado pela primeira vez por Martinez (2001), que conceitua o gerenciamento de resultados como uma alteração proposital de resultados contábeis (intencional), visando alcançar ou atender uma motivação particular.

Goulart (2007), identificou três classes de procedimentos metodológicos para estudos empíricos de gerenciamento de resultados: distribuição de frequências (histogramas), análise de acumulações específicas (*specific accruals*) e análise de acumulações agregadas (*total accruals*).

Para esta pesquisa, a metodologia mais relevante são os *accruals* específicos, pois esses visam identificar a tendência dos gerenciamentos em contas específicas.

“Em comparação, a análise de *accruals* específicos enfoca contas individuais sobre as quais os diretores de empresas podem exercer sua discricionariedade. O grande diferencial das pesquisas empíricas conduzidas por essa metodologia é possibilitar o desenvolvimento de modelos econométricos mais compatíveis com as hipóteses de pesquisa” (RODRIGUES & MARTINS, 2010, p. 50).

Dani, Panucci Filho, dos Santos e Klann (2017), analisaram se as provisões para garantias, benefícios a empregados e riscos fiscais estavam sendo utilizadas para provocar algum efeito de *accruals* específico, que evidenciem a prática de Gerenciamento de Resultados (GR). A pesquisa foi realizada através de uma amostra composta pelas empresas listadas na BM&FBovespa com dados trimestrais de 2011 a 2015. Os resultados das amostras que foram testadas sugerem que a técnica denominada Income Smoothing (suavização de resultado) é praticada pelas empresas que desejam manipular os lucros, tendo como reflexo essas contas.

Mais recentemente, Mello (2019) verificou a existência de *accruals* discricionários específicos em entidades de previdência complementar, com enfoque no registro contábil das provisões contingenciais. Com base no ativo total das empresas que atuam no setor, foram selecionadas as 30 maiores empresas de previdência complementar que atuam no Brasil, no período de 2010 a 2017. Os resultados obtidos evidenciaram que o resultado operacional apresenta gerenciamento da informação contábil em relação às provisões contingenciais. O autor ainda destaca que há indícios de que o gerenciamento ocorre devido a pressão dos órgãos reguladores sobre resultados deficitários, sendo assim, foi observado que quando o passivo operacional aumenta, as provisões diminuem, e quando há um aumento do resultado operacional, os gestores utilizam a oportunidade para contabilizar as provisões sem gerar grande impacto nos indicadores de rendimento da entidade.

2.3.2 Assimetria das informações e divulgações a respeito das provisões e passivos contingentes

A adoção das IFRS tem como um dos principais benefícios a implantação de um padrão único para que investidores e analistas possam mensurar o desempenho e a posição financeira das empresas com maior precisão.

Muitos estudos abordaram o referido tema, buscamos por pesquisas que tenham como enfoque assimetria informacional a respeito das contingências e passivos contingentes, e com publicações anteriores e posteriores à adoção do IFRS no Brasil (2011), visando efetuar uma comparação de resultados.

Sendo assim, selecionamos duas pesquisas que visam comparar as divulgações de empresas brasileiras listadas na bolsa de valores americanos, realizadas em pré e pós implantação do IFRS no Brasil, consecutivamente.

Ferreira e Bufoni (2006), efetuaram um estudo comparativo entre Brasil e Estados Unidos, a respeito da assimetria contábil do risco ambiental nas demonstrações financeiras.

O trabalho selecionou empresas brasileiras com ações negociadas na Bolsa de Valores de Nova York dos setores elétrico, petroquímico, siderúrgico, papel e celulose e uma mineradora e comparou o tipo e quantidade de evidenciação das informações ambientais divulgadas das demonstrações financeiras padronizadas (DFP), exigida pela Comissão de Valores Imobiliários (CVM) contra o formulário 20F exigido pela *Security Exchange Commission* (SEC).

O quando abaixo resume as discrepâncias identificadas em relação a quantidade de divulgações:

Tópicos Analisados	Ocorrências	
	20-F	DFP
Riscos do Negócio	18	5
Normas Ambientais	22	6
Questões Ambientais	21	14
Programas Ambientais	44	55
Reconhecimento dos custos e passivos		19
TOTAL	124	85

Figura 1 : Figura apresentado na conclusão do trabalho

Conforme destacado no quadro, existe uma variação de 73% das divulgações ocorridas no 20F x DPF.

Adicionalmente, os autores destacam que também existe uma diferença a respeito da qualidade das informações, em geral, as demonstrações americanas apresentam maior detalhamento das informações, exceto a divulgação de programas e ações ambientais dotadas pelas empresas, neste tópico as demonstrações brasileiras destacaram – se.

Posteriormente, Ferreira e Bufoni (2018) efetuaram uma pesquisa seminal cujo objetivo foi comparar diferenças na evidenciação de informações ambientais nas demonstrações financeiras padronizadas (DFPs) obrigatórias das empresas brasileiras que emitem os *American Depositary Receipts* (ADR) na Bolsa de Valores de Nova Iorque (NYSE), e concluíram que após 12 anos da pesquisa anterior dos autores, os dados mostram que houve uma queda na qualidade das informações divulgadas.

Castro, Vieira e Pinheiro (2015), selecionaram 25 empresas de capital aberto que negociam suas ações tanto na BM&FBOVESPA quanto na NYSE, e comparam as divergências nas divulgações das DFP's e relatório 20-F a respeito dos ativos e passivos contingentes, no exercício de 2013, para as empresas que apresentaram divergência de divulgação, foi avaliado se as *disclosure* atendem ao CPC 25. Observou-se na pesquisa que a maioria das contingências divulgadas, referem – se a contingências fiscais (100%), seguida pelas cíveis (92%), depois trabalhistas (80%) e por último, sendo este o menor índice, as contingências ambientais. Adicionalmente, o estudo verificou que 40% das empresas analisadas apresentaram diferenças quanto a divulgação sobre ativos e passivos contingentes. Sendo as principais diferenças a quantidade das contingências divulgadas e o nível de detalhamento.

A pesquisa de Bufoni e Ferreira (2008), avaliou apenas os passivos ambientais, enquanto Castro, Vieira e Pinheiro (2015), avaliou todas as naturezas, adicionalmente as metodologias de pesquisa e amostragem diferentes não permitem uma quantificação da evolução ou não da paridade entre as demonstrações brasileiras e americanas.

Também vale ressaltar que, o último estudo avaliou o exercício social de 2013, sendo este, o terceiro exercício após a adoção o IFRS, não foram identificados estudos mais recentes com o mesmo objeto de análise que possa ser usado de forma comparativa. Sendo assim, destacam-se as pesquisas mais recentes a respeito do cumprimento das divulgações requeridas pelo CPC 25.

Silva (2018) analisou as empresas listadas no Brasil, Bolsa, Balcão (B3) no setor de petróleo e gás e biocombustíveis, no período de 2013 até 2017. Os resultados apontaram que as empresas estão seguindo os requerimentos do CPC 25 a respeito do reconhecimento e mensuração, porém as divulgações são incompletas. Foi analisada uma amostra de 7 empresas, e avaliado o percentual de atendimento da norma dos exercícios findos de 2013 a 2017, destas empresas quatro apresentaram os mesmos percentuais em todos os anos, duas tiveram um aumento relevante de 2013 para 2014 e depois manteve – se constante e uma teve um aumento relevante de 2013 para 2014 e 2014 para 2015, e depois manteve – se constante. Os diferentes comportamentos das porcentagens de atendimento ao longo dos anos demonstram que não há uma relação evidente entre a maior adequação com o passar do tempo de implantação do IFRS no Brasil, e vigência do CPC 25.

2.3.3 Percepção dos auditores a respeito do CPC 25

Os estudos apresentados acima contemplaram companhias abertas listadas na B3, e conforme mencionada neste presente estudo, as Leis 6.385/76 e 6.404/76 exigem que estas empresas sejam auditadas por auditores independentes registrados na CVM.

Não foram verificadas comparações entre as divulgações efetuadas entre empresas auditadas contra empresas não auditadas, mas os estudos acima demonstram que o fato de as empresas passarem por uma auditoria independente não mitigaram as divulgações incompletas e assimétricas observadas

Ribeiro (2013) estudou mais especificamente o contencioso legal tributário e a percepção dos advogados, auditores e juristas sobre o CPC 25. Através de uma pesquisa exploratória, foram entrevistados 3 auditores, 3 advogados e 2 tributaristas. O enfoque deste trabalho são os auditores externos, o resultado das entrevistas efetuados com estes agentes foi a seguinte:

“Os auditores comentaram em entrevistas que há altos níveis de provisões sobre o contencioso tributário no Brasil e isto é consequência da subjetividade e complexidade da legislação. Eles afirmaram que o IFRS deixou mais claro e prático a atribuição de probabilidade de perda ou ganho de uma ação ao usar a expressão “mais provável perder que ganhar” para se constituir a provisão (49% perda VS 51% ganho); foi ressaltado que devem manter-se os valores provisionados corrigidos, e que isto pode ser uma fonte de subjetividades” (RIBEIRO, 2013).

Os entrevistados também mencionaram a importância das divulgações em notas explicativas para reduzir a assimetria e mitigar erros de julgamento. O autor destaca que ao longo de sua pesquisa ficou evidente que a aplicação do pronunciamento técnico CPC 25 é uma questão interdisciplinar, uma vez que envolve parecer de consultores jurídicos, auditores e contadores.

Fontoura e Bianchi (2017), analisaram a percepção dos auditores sobre os elementos discricionários presente nas provisões e nos passivos e ativos contingentes. Foram entrevistados quatro representantes das empresas denominadas Big Four (KPMG Auditores Independentes, Ernest & Young, PWC e Deloitte), em outubro de 2017. Os resultados das pesquisas concluíram que os termos “provável”, “possível”, “remoto”, e expressões como “praticamente certo”, “mais provável que sim do que não” e “melhor estimativa”, são subjetivas e passivas de discussão, dando margem a julgamentos e possíveis gerenciamento de resultados.

Foi identificado que algumas das respostas obtidas através do questionário da pesquisa citada, podiam trazer contribuições significativas para o presente trabalho.

-Um dos auditores destacou que no contexto do CPC 25 a subjetividade pode partir da opinião de um terceiro, no caso, um consultor jurídico, dois dos auditores acreditam que mesmo havendo subjetividade em algumas normas, existe uma limitação em relação a discricionariedade, uma vez que está escrito na norma o que se deve fazer, um dos auditores mencionou que para fins de auditoria, ainda que haja uma discricionariedade, esta é atrelada ao julgamento profissional do auditor, um dos auditores acredita que não exista discricionariedade a ponto de influenciar nos resultados da entidade.

Conforme verificado, não existe uma unanimidade quanto a existência de uma subjetividade e como essa pode dificultar a aplicação do CPC 25. Sendo assim, decidiu-se por partir do pressuposto de que existe uma subjetividade na aplicação do CPC 25. Portanto, nesta pesquisa, a percepção dos auditores a respeito do tema no questionário aplicado foi reavaliada. Com isso, **levanta-se** a hipótese de que exista uma dificuldade por parte dos auditores externos de avaliar as provisões e os passivos contingentes das companhias auditadas.

3 METODOLOGIA

3.1 TIPO DE PESQUISA

A metodologia de pesquisa utilizada foi qualitativa, descritiva, consolidou informações recolhidas em entrevistas realizadas no período de outubro e novembro de 2020 com auditores externos.

Em seu artigo “Pesquisa Qualitativa – Tipos Fundamentais” publicada na Revista de Administração de empresas, a professora da UNESP, Arilda Godoy fez a seguinte consideração sobre a pesquisa qualitativa:

“Algumas características básicas identificam os estudos denominados “qualitativos”. Segundo esta perspectiva, um fenômeno pode ser melhor compreendido no contexto em que ocorre e do qual é parte, devendo ser analisado numa perspectiva integrada. Para tanto, o pesquisador vai a campo buscando “captar” o fenômeno estudo a partir das perspectiva das pessoas nele envolvidas, considerando todos os pontos de vista relevantes e analisados para que se entenda a dinâmica do fenômeno” (GODOY, 1995).

Sobre a pesquisa exploratória, seu objetivo é definido por Gil (2002):

“As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial à descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. Serão inúmeros os estudos que podem ser classificados sob este título e uma de suas características mais significativas estão na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistêmica” (GIL, 2002).

Este trabalho foi realizado através de aplicação de questionário que continham 22 questões, divididas em 3 seções nas quais a primeira se refere ao perfil do entrevistado, a segunda a respeito da percepção sobre o CPC 25 e terceira sobre procedimentos de auditoria.

O questionário encontra – se no Anexo I.

A última seção, enfatizou buscar o entendimento sobre a problemática desta pesquisa, por fim, todas as respostas foram analisadas buscando identificar alguma similaridade que nos levasse a concluir que existe um senso comum entre os auditores a respeito do CPC 25.

3.2 UNIVERSO E AMOSTRA

O universo da pesquisa de campo foram os colaboradores das empresas de auditoria independente registradas no IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil).

A amostra foi definida como não probabilística e selecionadas por acessibilidade. Segundo Vergara (2004 p. 51), a seleção por acessibilidade é “longe de qualquer procedimento

estatístico, seleciona elementos pela facilidade de acesso a eles”. Constitui-se a amostra através de duas maneiras conjugadas:

- a) Circularização do questionário aos sócios do IBRACON;
- b) Indicação de funcionários que encaminham questionário para demais colaboradores da firma;
- c) Circularização através de auditores identificados na rede social do LinkedIn.

O contexto de análise estabelecido nesta seção permitiu que o problema formulado na pesquisa fosse respondido por diferentes ópticas, por isso o nível hierárquico não foi uma delimitação para do grupo de foco da pesquisa.

3.3 SELEÇÃO DOS SUJEITOS

Os sujeitos de uma pesquisa são aqueles que fornecerão os dados que o autor necessita para fazer a pesquisa. (Vergara, 2004). Para a execução da pesquisa proposta, os sujeitos da pesquisa serão os funcionários das Companhias de Auditoria Independente.

3.4 COLETA DE DADOS

Os dados serão coletados por meio de:

- a) Pesquisa de campo através de questionário aplicado a funcionários das firmas de auditoria independente, a respeito da percepção dos mesmos sobre o CPC 25.
- b) Revisões bibliográficas de outros trabalhos e estudos que antecederam estes;

A realização do questionário se dá através de mídia eletrônica e as questões levantadas foram premissas construídas com base em revisão de trabalhos anteriores que direta ou indiretamente podem contribuir para a conclusão do objetivo deste respectivo trabalho.

Com base nas conclusões alcançadas pela pesquisa de campo e do estudo de caso, procurou-se estabelecer a comparação entre respostas de diferentes auditores e analisar assim, as suas percepções.

3.5 TRATAMENTO DOS DADOS

Os dados relativos aos aspectos do pensamento crítico dos sujeitos do estudo foram obtidos mediante a aplicação do questionário e do uso do método qualitativo em busca da compreensão da análise de dados através da percepção dos auditores respondentes. O tratamento dos dados usando a estatística descritiva teve como objetivo, no âmbito deste trabalho, descrever os dados, pondo em evidência as diferentes percepções a respeito do tema abordado.

As informações qualitativas obtidas foram analisadas e comparadas com as normas aplicáveis, não se pretendeu neste trabalho concluir sobre uma aplicação correta da norma contábil, mas sim identificar os principais desafios encontrados pelo auditor externo, e comparar através das respostas obtidas como estes enxergam a aplicação da norma sobre a aplicabilidade do CPC 25, visando corroborar que a dificuldade de aplicação da norma mencionadas em trabalhos anteriores está relacionada a sua subjetividade.

3.6 LIMITAÇÕES DO MÉTODO

A metodologia escolhida para a pesquisa apresenta as seguintes dificuldades e limitações quanto à coleta e ao tratamento dos dados:

- Como a pesquisa foi limitada a um número de funcionários, os resultados apresentados não podem ser generalizados devido a impossibilidade de ser passado o questionário a todos os profissionais de auditoria.
- É possível que os funcionários selecionados para responder o questionário, não tenham sido os mais representativos do universo estudado, mas esse é um risco de qualquer processo de análise e investigação.
- Outro aspecto a considerar é que, quando da coleta de dados, para a obtenção de melhores resultados, os participantes podem fornecer respostas falsas, que não traduzam suas opiniões reais, por razões conscientes ou inconscientes.

Todavia, mesmo diante das limitações referenciadas, consideramos ser o método mais apropriado para alcançar o objetivo final da pesquisa.

4 ANÁLISE DADOS

4.1 PERFIL DOS ENTREVISTADOS

O grupo entrevistado é composto por 12 (doze) pessoas das quais 9 (nove) fazem parte da firma KPMG Auditores Independentes, 2 (duas) fazem parte da firma Baker Tilly Brasil Auditores e 1 (uma) da PWC (*PricewaterhouseCoopers*).

Tabela 1: Empresas dos entrevistados

Empresa	Quantidade
KPMG Auditores Independentes	9
Baker Tilly Brasil Auditores Independentes	2
PWC (PricewaterhouseCoopers)	1

Fonte: dados da pesquisa.

Dos entrevistados 8 (oito) possuem cargo de sênior ou equivalente, 2 (dois) diretor ou sócio e 2 (dois) assistente ou equivalente.

Tabela 2: Cargo dos entrevistados

Atualização a respeito do CPC 25	Quantidade
Menos de 1 ano	10
Ente 1 - 3 anos	1
Entre 3 - 5 anos	0

Fonte: dados da pesquisa.

Em relação ao tempo de experiência 10 (dez) tem entre 3-5 anos e 2 (dois) tem mais de 15 anos.

Tabela 3: Experiência dos entrevistados

Experiência	Quantidade
1 ano ou menos	0
1- 5 anos	10
5 - 10 anos	0
10 - 15 anos	0
> 15 anos	2

Fonte: dados da pesquisa.

No que diz respeito a formação, 11 (onze) dos entrevistados tem formação em contabilidade e 1 (um) em economia, dos quais 10 (dez) não possuem curso de pós graduação 1 (um) possui em finanças corporativas e 1 (um) possui em duas áreas entre as opções disponibilizadas de Auditoria e Controladoria, Finanças Corporativas e Tax.

Adicionalmente, 7 (sete) candidatos responderam que sua última atualização técnica a respeito do CPC 25 tem menos de 1 ano, 4 (quatro) responderam que tem entre 3 – 5 anos e 1 (um) respondeu que não fez atualizações técnicas a respeito do CPC 25.

Tabela 4: Formação dos entrevistados

Formação	Quantidade
Ciências Contábeis	11
Economia	1
Administração	0

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 5: Pós graduação entrevistados

Pós Graduação	Quantidade
Auditoria e/ou controladoria	10
Finanças Corporativas	1
Tributário	0
Duas ou mais áreas citadas acima	1
Não possui pós graduação	0

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 6: Atualização CPC 25

Atualização a respeito do CPC 25	Quantidade
Menos de 1 ano	10
Ente 1 - 3 anos	1
Entre 3 - 5 anos	0
Mais de 5 anos	1
Não possui pós graduação	0

Fonte: dados da pesquisa.

Ressalta-se que a pesquisa foi divulgada aos associados do IBRACON em 13/10/2020 e posteriormente em 20/10/2020, e o resultado final foi apurado no dia 16/11/2020, durante esse período também houve a circularização do questionário através do LinkedIn. Embora nossos

esforços para pulverização das respostas obtidas, 75% dos entrevistados fazem parte de uma mesma companhia.

4.2 RESULTADOS

O estudo do questionário foi iniciado levando-se em conta o percentual de respostas em cada questão para apurar-se a incidência de cada uma delas. A seguir, temos os resultados.

Esta pesquisa foi dividida em 3 (três) seções, sendo a primeira o perfil do entrevistado detalhado acima, a segunda voltada especificamente para coletar dados a respeito da percepção dos entrevistados sobre o CPC 25 e a terceira a respeito de procedimentos de auditoria.

A primeira pergunta seção 2 foi “Em relação ao CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, você acredita que existe subjetividade na norma?”

Tabela 7: Subjetividade CPC 25

Subjetividade CPC 25	Percentual
Sim	91,7%
Não	8,3%

Fonte: dados da pesquisa.

Dentro da nossa amostragem, a grande maioria entende que o CPC 25 – Provisões, Passivos contingentes e Ativos Contingentes apresenta subjetividade.

A segunda pergunta da entrevista foi “Caso tenha respondido ‘Sim’ na pergunta anterior, você acredita que essa subjetividade dificulta a aplicação do CPC 25?”

Tabela 8: Dificuldade aplicação CPC 25

Dificuldade aplicação CPC 25	Percentual
Sim	58,3%
Não	33,3%
Não sei responder	8,3%

Fonte: dados da pesquisa.

Com base nas respostas obtidas, é possível inferir, através da nossa amostra que a aplicação do CPC 25 é dificultada devido a sua subjetividade, ou seja, não há um senso comum sobre sua aplicação.

A terceira pergunta a entrevista foi “Indique a sua percepção com relação à seguinte afirmativa “O valor envolvido nas contingências é a variável mais complexa de **avaliação**”.

Tabela 9: Variável do valor envolvido

Variável do valor envolvido	Percentual
Concordo totalmente	66,7%
Concordo parcialmente	16,7%
Discordo parcialmente	16,7%

Fonte: dados da pesquisa.

A pergunta seguinte foi: “Indique a sua percepção com relação à seguinte afirmativa "O prognóstico das contingências é a variável mais complexa de avaliar.

Tabela 10: Variável do prognóstico

Variável do prognóstico	Percentual
Concordo totalmente	16,7%
Concordo parcialmente	50%
Discordo parcialmente	16,7%
Não concordo e nem discordo	16,7%

Fonte: dados da pesquisa.

Sendo assim, concluímos que entre as variáveis de valor e prognóstico não há uma unanimidade quanto as percepções de complexidade, entendemos que as respostas foram obtidas de candidatos que provavelmente atuam em clientes de diferentes segmentos, o que pode influenciar no grau de complexidade de avaliação de cada variável.

A quinta pergunta da entrevista foi “O CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, apresenta a seguinte definição “uma saída de recursos ou outro evento é considerado como provável se o evento for mais provável que sim do que não de ocorrer, isto é, se a probabilidade de que o evento ocorrerá for maior do que a probabilidade de isso não acontecer”. Você entende que esta probabilidade está relacionada a um percentual de chance de o evento acontecer?”

Tabela 11: Avaliação Probabilidade

Subjetividade CPC 25	Percentual
Sim	83,3%
Não	16,7%

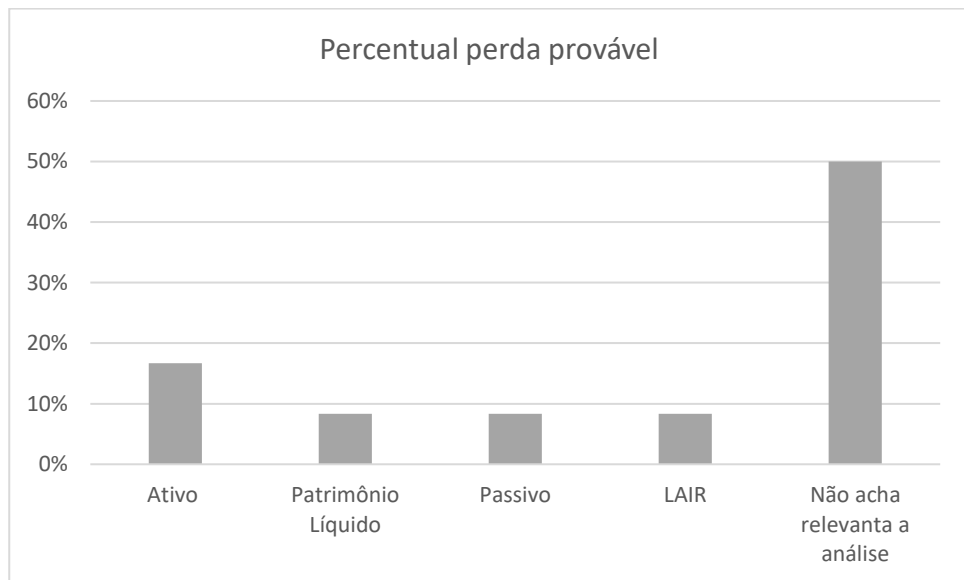
Fonte: dados da pesquisa.

De acordo com o resultado obtido, existe uma semelhança entre a interpretação da norma entre os candidatos entrevistados.

A respeito dos percentuais, efetuamos os seguintes questionamentos:

- Se respondeu “Sim” na questão 11, defina abaixo qual percentual você considera por prognóstico PROVÁVEL, os resultados obtidos foram:

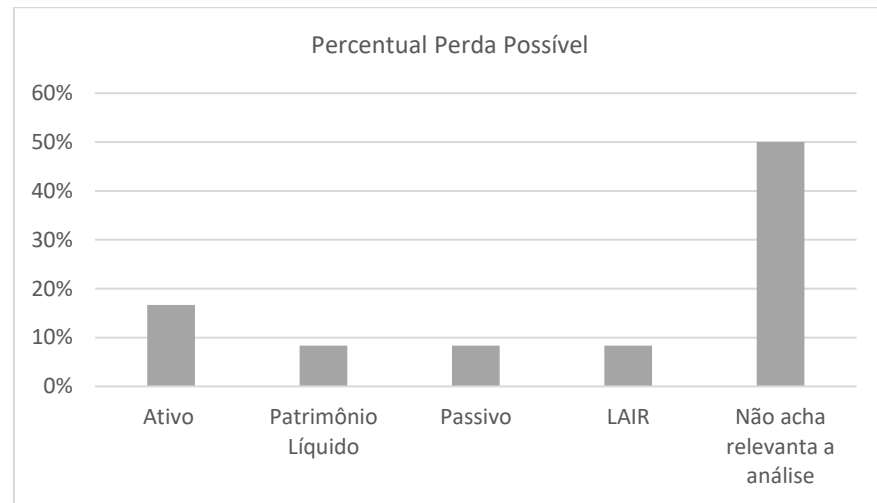
Figura 2: Resultado percentual provável



Fonte: dados da pesquisa.

- Se respondeu “Sim” na questão 11, defina abaixo qual percentual você considera por prognóstico POSSÍVEL, os resultados obtidos foram:

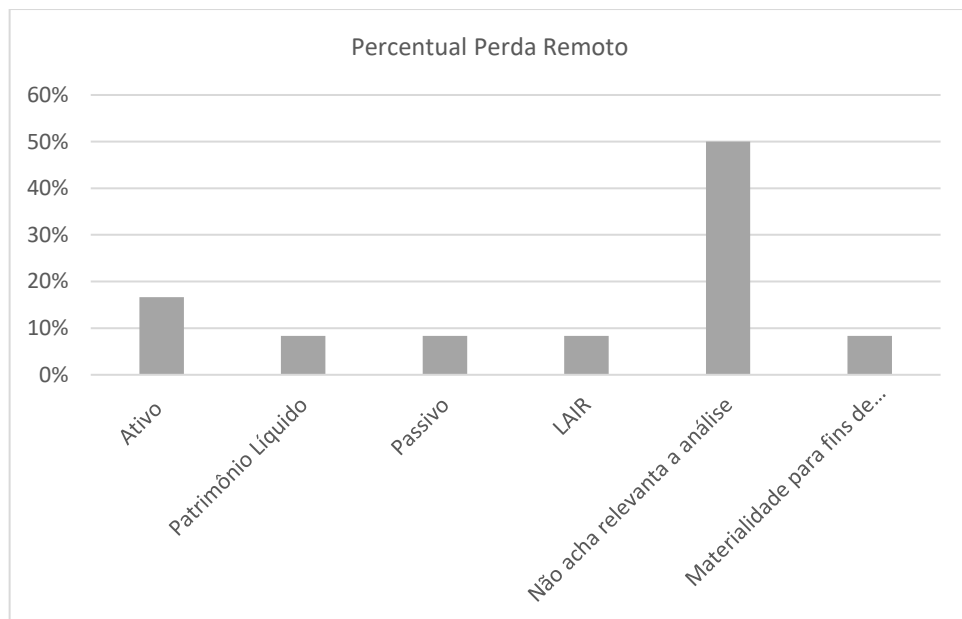
Figura 3: Resultado percentual possível



Fonte: dados da pesquisa.

- Se respondeu “Sim” na questão 11, defina abaixo qual percentual você considera por prognóstico REMOTO:

Figura 4: Resultado percentual remoto



Fonte: dados da pesquisa.

Apesar da identificação de uma unanimidade em relação ao entendimento de que ao citar o termo “probabilidade” o CPC 25 se refere a um percentual, os resultados das perguntas subsequentes demonstraram que não há uma compatibilidade entre os percentuais considerados para classificação entre provável, possível e remoto pelos entrevistados.

Entretanto, observamos que 50% dos entrevistados consideram o percentual de 50% ou mais como probabilidade provável, enquanto as demais respostas para este prognóstico foram bem fragmentadas.

A respeito do prognóstico possível cerca de 60% dos entrevistados consideram como valores próximos ou inferiores a 50%.

O prognóstico remoto foi o mais diverso, entretanto a maioria dos candidatos optou entre o intervalo de até 30%.

A nona pergunta foi “Você entende que a mudança do conceito de Passivo, introduzida pelo CPC 00 (R2), impacta o CPC 25?”

Tabela 12: Dificuldade aplicação CPC 25

Dificuldade aplicação CPC 25	Percentual
Sim	33,3%
Não	25 %
Não sei responder	41,7%

Fonte: dados da pesquisa.

Verificamos que a maioria dos entrevistados, não conseguiu responder a questão, entendemos que dois podem ser os principais fatores: estes ainda não estão familiarizados com a revisão do CPC 00 que ocorreu em 2020 ou estes não conseguem associar como as mudanças trazidas pela norma podem afetar o CPC 25.

Na terceira seção, a primeira pergunta foi “Qual é o procedimento de auditoria que você considera como mais assertivo para cobrir os riscos relacionados ao CPC 25?”

100% - **Circularização** com Advogados externos

Apesar de na seção acima observamos que há algumas divergências quanto a entendimentos das normas, nesta questão podemos concluir que a interpretação da norma não implica na definição do procedimento mais adequada para cobrir o risco, tendo em vista que todos os entrevistados optam pelo mesmo procedimento.

A segunda pergunta desta seção foi “Qual é a principal dificuldade que você identifica ao efetuar os procedimentos de auditoria relacionados aos riscos dos passivos contingentes?”

Tabela 13: Dificuldade procedimentos de auditoria

Dificuldade procedimentos de auditoria	Percentual
Dificuldade de interpretação da solicitação por parte dos advogados externos	58,30%
Incompatibilidade entre as respostas dos advogados externos e os controles do cliente	33%
Nenhuma das alternativas acima	8,30%

Fonte: dados da pesquisa.

Entendemos que as respostas acima, estão extremamente relacionadas as experiências dos entrevistados durante a execução de seus trabalhos, e tais dificuldades podem variar de acordo com o segmento de atuação, tamanho da companhia, ambiente regulatório no qual está inserido, natureza predominante dos seus processos judiciais, entre outros.

A terceira pergunta foi “Nos casos em que há processo judicial, qual dos aspectos abaixo poderia ser um fator decisivo para que uma provisão fosse reconhecida no passivo?”

Tabela 14: Fator decisivo para provisão

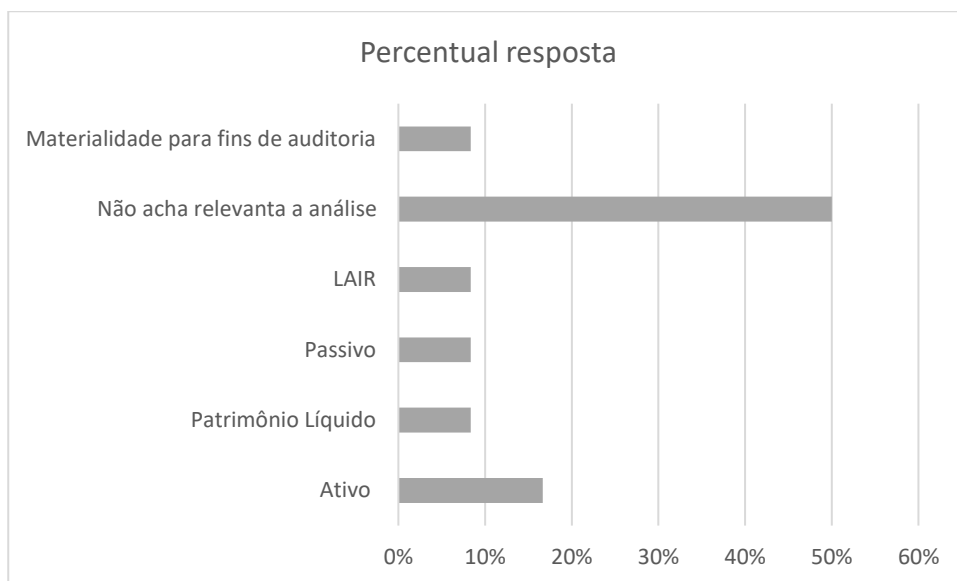
Fator decisivo para provisão	Percentual
Companhia já incorreu em perdas com processos do mesmo objeto	50%
Companhia já perdeu a causa em primeira instância	16,7%
Ambos	33,3%

Fonte: dados da pesquisa.

Com base nas respostas acima, podemos verificar que há uma relevância destes critérios qualitativos na avaliação do auditor externo da companhia.

E a quarta “Para o reconhecimento da provisão, você acha relevante analisar a relação entre o valor da causa e...”

Figura 5: Análise relação valor da causa



Fonte: dados da pesquisa.

Dos entrevistados, 50% não indentifica relevância entre essa relação e os outros 50% não tem um senso comum sobre qual métrica seria mais relevante, entretanto a que mais se destacou foi o total de ativos.

A próxima pergunta foi “Na sua opinião, o que faz com que as contingências da Companhia sejam consideradas um ‘Principal Ponto de Auditoria’ no relatório do auditor?”

41,7% - A capacidade financeira da companhia em honrar compromissos caso o passivo precise ser liquidado.

33,3% - A possibilidade do passivo vir a afetar a continuidade da companhia

16,7% - A quantidade de contingências em que a Companhia está envolvida

8,3% - O montante das contingências em relação ao patrimônio líquido

Adicionalmente, não obtivemos respostas para a pergunta “Se quiser, deixe uma sugestão a respeito de que pontos da norma do CPC 25 você acredita que poderiam ser mais bem esclarecidos pelos órgãos normatizadores”

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral da pesquisa foi identificar a percepção e as dificuldades dos auditores independentes em auditar as provisões e passivos contingentes a luz do CPC 25. Este objetivo foi atingido através da coleta das respostas obtidas por meio de um questionário de 22 perguntas disponibilizado a auditores de diversas firmas de auditoria externa.

Os objetivos específicos desta pesquisa foi compreender e abordar conceitos relacionados a passivos, provisões e estimativas, sob a ótica das normas contábeis e de auditoria.

Com base nos resultados apurados, a pesquisa demonstrou que não há um senso comum em relação a subjetividade da norma contábil de Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, entretanto a grade maioria entende que a probabilidade de ocorrência de um evento descrita no CPC 25 está relacionada a um percentual de chance de o evento ocorrer.

Ao questionarmos sobre os percentuais relacionadas a cada prognóstico, verificamos que a percepção entre os respondentes diverge muito entre si, o que nos levantou a hipótese se a falta de um percentual estabelecido pela norma, não dá margem a julgamentos que podem influenciar na comparabilidade de demonstrações financeiras de diferentes companhias.

Por fim, com base na nossa amostra apesar de ao questionarmos especificamente sobre a subjetividade da norma, não obtemos resposta unânimes, ao longo do questionário, observamos que exceto ao que se relaciona aos procedimentos de auditoria, ao indagarmos sobre as normas obtivemos respostas bem diversas, o que indica que suposição da qual deu origem a este trabalho pode ser verdadeira, entendemos que para concluir sobre a veracidade seria necessária uma extensão da amostra.

REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE, Diane; FARIA, José César de. O Reconhecimento da Contingência nas Demonstrações Contábeis: Provisão X Reserva. **XIII Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e IX Encontro Latino Americano de Pós-Graduação, Universidade do Vale do Paraíba, São Paulo, 2009.**
- BASU, Sudipta. The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings1. **Journal of accounting and economics**, v. 24, n. 1, p. 3-37, 1997.
- BURGSTHALER, David; DICHEV, Ilia. Earnings management to avoid earnings decreases and losses. **Journal of accounting and economics**, v. 24, n. 1, p. 99-126, 1997.
- CASTRO, Mariana Camilla Coelho Silva; VIEIRA, Laís Karlina; PINHEIRO, Laura Edith Taboada. Comparação do disclosure de contingências ativas e passivas nas empresas brasileiras com ações negociadas na BM&FBovespa e na NYSE. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 20, n. 2, p. 49-65, 2015.
- CONTÁBEIS, Comitê De Pronunciamentos; DA ESSÊNCIA, Primazia. CPC 00 R1: Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. 2011.
- DANI, Andreia Carpes et al. Utilização de Provisões para a Prática de Gerenciamento de Resultados em Empresas Brasileiras. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 5, n. 3, p. 37-56, 2017.
- DE CÍSTOLO RIBEIRO, Antônio; DE SOUZA RIBEIRO, Maisa; WEFFORT, Elionor Farah Jreige. Provisões, contingências e o pronunciamento CPC 25: as percepções dos protagonistas envolvidos. **Revista Universo Contábil**, v. 9, n. 3, p. 38-54, 2013.
- DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, Comitê. CPC 25-**Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes**. Recuperado em, v. 22, 2009.
- DECHOW, Patricia M.; SLOAN, Richard G.; SWEENEY, Amy P. Detecting earnings management. **Accounting review**, p. 193-225, 1995.
- FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa; BUFONI, Andre Luiz. A assimetria informacional do risco ambiental nas demonstrações financeiras: um estudo comparativo Brasil x EUA. **Pensar Contábil**, v. 8, n. 31, 2008.
- FONTOURA, Leticia Souza. **Percepção dos auditores sobre os elementos discricionários presentes na provisão e nos passivos e ativos contingentes**, 2017.
- FORTUNA, E. **Mercado financeiro: produtos e serviços**. 15. ed. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2008.
- GIL, Antonio Carlos et al. Como elaborar projetos de pesquisa. **São Paulo: Atlas**, 2002.
- GODOY, Arilda Schmidt. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de Administração de empresas**, v. 35, n. 3, p. 20-29, 1995.

GOULART, André Moura Cintra. **Gerenciamento de resultados contábeis em instituições financeiras no Brasil**. Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo-Tese de Doutorado, 2007.

IAS 37 – International Accounting Standards n.37, **IN: International Accounting Standards. IASB**: Londres, 2002.

JENSEN, Michael C.; MECKLING, William H. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, v. 3, n. 4, p. 305-360, 1976.

KALIL, João Paulo Albuquerque; DE BENEDICTO, Gideon Carvalho. Impactos da oferta pública inicial de ações no desempenho econômico-financeiro de empresas brasileiras na B3. **Race: revista de administração, contabilidade e economia**, v. 17, n. 1, p. 197-224, 2018.

KIM, Kenneth A.; KITSABUNNARAT, Pattanaporn; NOFSINGER, John R. Ownership and operating performance in an emerging market: evidence from Thai IPO firms. **Journal of corporate Finance**, v. 10, n. 3, p. 355-381, 2004.

KIYOSAKI, Robert T. e LECHTER, Sharon L.. **Pai Rico e Pai Pobre**. 57 ed. Rio de Janeiro: Elsevier Editora Ltda, 2000.

LEI 6.404 – Lei das Sociedade por Ações. Publicação: 15/12/1976.

MARTINEZ, Antonio Lopo. Gerenciamento dos resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras. 2001. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto Rubens, SANTOS, Ariovaldo dos, MELLO, Leila Batista et al. Provável, possível ou remota? Um estudo sobre gerenciamento de informações contábeis utilizando as provisões contingenciais em entidades de previdência complementar. *Contabilidad y Negocios: Revista del Departamento Académico de Ciencias Administrativas*, v. 14, n. 28, p. 54-69, 2019.

OLIVEIRA, Michelle Adriane Silva de. Disclosure das contingências e provisões passivas. 2011. 108f. 2011. Tese de Doutorado. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). **Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria**. Universidade Federal de Minas Gerais.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Manual de Contabilidade Básica**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2016.

PINHEIRO, J. L. **Mercado de capitais: fundamentos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 2007.

RODRIGUES, Adriano; MARTINS, Eliseu. Gerenciamento da informação contábil através das provisões técnicas constituídas por sociedades seguradoras. *Revista Universo Contábil*, v. 6, n. 1, p. 46-66, 2009.

SALOTTI, Bruno Meirelles; CARVALHO, N.; MURCIA, FDR. **Convergência da contabilidade brasileira às Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS): retrospectiva histórica e desafios para o futuro.** São Paulo: Atlas, 2015.

SANTOS, José Luiz dos. **Contabilidade Societária.** 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

SCHIPPER, Katherine. Earnings management. *Accounting horizons*, v. 3, n. 4, p. 91, 1989.

SILVA, Wigna Albuquerque Tavares da et al. Aplicação do CPC 25: **uma análise nas empresas de capital aberto na B3.** 2018.

STUART, Isis C. **Serviços de Auditoria e Asseguração na Prática.** 1ª ed. São Paulo: Bookman, 2014.

SUER, Ayca Zeynep. The Recognition of Provisions: Evidence from BIST100 Non-financial Companies. *Procedia Economics and Finance*, v. 9, p. 391-401, 2014.

VERGARA, Sylvia. Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**, v. 10, 2004.