

PERCEPÇÃO DOS AUDITORES SOBRE OS ELEMENTOS DISCRICIONÁRIOS PRESENTES NA PROVISÃO E NOS PASSIVOS E ATIVOS CONTINGENTES¹

Leticia Souza Fontoura²

Márcia Bianchi³

RESUMO

O objetivo deste estudo é analisar a percepção dos auditores sobre os elementos discricionários presentes nas provisões e nos passivos e ativos contingentes. A justificativa do estudo está em investigar as causas da discricionariedade permitida pelos órgãos normativos bem como demonstrar que existem aspectos positivos às organizações que se utilizam desse recurso contábil ao contrário dos estudos publicados que preocuparam-se em demonstrar aspectos negativos viabilizados pelo uso das normas contábeis. Quanto aos procedimentos metodológicos, esta pesquisa é classificada como qualitativa, descritiva e levantamento, por meio de entrevista aplicada a quatro representantes das Big For, em outubro de 2017. Os resultados obtidos evidenciaram que elementos discricionários são percebidos pelos auditores ao longo do CPC 25, como, por exemplo, os seguintes conceitos: “melhor estimativa”, “mais provável que sim do que não”, “provável”, “possível”, “remota”, que podem dar margem à subjetividade quando uma provisão deve ser reconhecida por esta impactar no resultado do exercício e que, podem, também, abrir lacunas para o gerenciamento de resultados por requererem o uso de julgamento dos administradores e consultores jurídicos. Apesar dessa discricionariedade e subjetividade, o julgamento do auditor é evidenciado por fonte externa, no caso, na opinião formal de um advogado, seja este da empresa auditada ou da própria empresa de auditoria. Assim, é possível inferir que, o CPC 25 faz uso da interdisciplinaridade e que por remeter a palavras discricionárias e subjetivas, sua aplicação submete-se a discussão entre todos os profissionais envolvidos das demonstrações contábeis.

Palavras-chave: Provisões. Ativos Contingentes. Passivos Contingentes. CPC 25.

AUDITORS' PERCEPTION OF THE DISCRETIONARY ELEMENTS PRESENT IN THE PROVISION AND LIABILITIES AND CONTINGENT ASSETS

ABSTRACT

The objective of this study is to analyze the auditors' perception about the discretionary elements present in the provisions moreover on the liabilities and contingent assets. This study's justification is to investigate the causes for the discretion allowed for the regulatory

¹ Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no segundo semestre de 2017, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

² Graduanda do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. (lesouzaf@hotmail.com).

³ Orientadora. Doutora em Economia pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS e do PPGCONT-UFRGS. (marcia.bianchi@ufrgs.br).

examiners, as well as to demonstrate the existence of positive aspects to the organizations that make us of this accountable resource despite the published studies that worries to demonstrate negative aspects resulting from the accountable standards usage. As for the methodological procedures, this research is classified as qualitative, descriptive and survey, through an interview applied in four representatives of Big For, in 2017, October. The results have evidenced that discretionary elements are perceived by the auditors throughout the CPC 25, as the following concepts: “best estimative”, “more likely yes than no”, “probable”, “possible” and “remote”, which can give rise to subjectivity when a provision should be recognized for impact the accounting period results and it can, also, open gaps to management on the results by requiring the use of judgments from administrators and legal counsel. Regardless discretion and subjectivity, the auditors’ judgment is evidenced by external source, in this case, in a formal opinion by a lawyers, from the audited company or from the audit company. Therefore, it is possible to infer that, the CPC 25 make usage of interdisciplinarity and referring to subjective and discretionary words, its appliance submits to discussion among all professionals involved in the accountable demonstration.

Keywords: Provision. Contingent Assets. Contingent Liabilities. CPC 25.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade exerce papel relevante no que se refere à informação. Esta “relevância está ligada à capacidade da contabilidade de mostrar a realidade econômica” (LOPES; MARTINS, 2005, p. 65). Logo, o profissional da área contábil tem a responsabilidade de mediar as informações contábeis e financeiras da melhor maneira possível. Uma das finalidades do Pronunciamento Técnico CPC 00 R1 que trata da Estrutura e Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro é indicar conceitos de elaboração e apresentação das demonstrações contábeis com o objetivo de proporcionar informações úteis e relevantes na tomada de decisões econômicas (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC 00 R1, 2011).

O marco inicial da convergência das normas brasileiras para as internacionais de contabilidade foi a aprovação da Lei 11.638/07, ficando sob a responsabilidade do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) o estudo e deliberação das normas emitidas pelo *International Accounting Standard Board* (IASB) (BELLI; ANDRUCHECHEN; ALBERTON, 2014). Este processo impôs às sociedades a modificarem a maneira de reconhecimento, mensuração e divulgação de informações contábeis com o objetivo de proporcionar maior comparabilidade, aumentarem a mobilidade internacional, tornar o mercado de capitais mais transparentes, dentre outros. Entretanto, esta convergência também tem submetido os contadores a certas complexidades devido as diferenças políticas,

econômicas e sociais outorgando-os, assim, responsabilidades advindas da discricionariedade que os registros contábeis possuem.

Com este advento, as provisões e as contingências, tanto ativas como as passivas, tiveram suas contabilizações disciplinadas pelo Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (CPC 25, 2009). Embora, existam características que precisam ser observadas para que as provisões sejam constituídas e divulgadas, espera-se que a atuação dos contadores e de outros profissionais envolvidos na elaboração de demonstrativos e relatórios sustente suas decisões. Pois, como a condução das informações é discricionária, elas podem ser manipuladas pelos administradores com o intuito de ludibriar os usuários.

Ribeiro (2012) investigou se houve indícios de possibilidade de prática de gerenciamento de resultados via provisões relacionadas com o contencioso legal, bem como se, após a introdução do CPC 25, houve um aumento na evidenciação de informações contábeis relativas a provisões e contingências pelas empresas. Esta pesquisa resultou em outro estudo sobre as percepções dos protagonistas envolvidos nas provisões, contingências e sobre o pronunciamento CPC 25 (RIBEIRO; RIBEIRO; JREIGEWEFFORT, 2013). Já, Gonçalves et al. (2014) fizeram uma análise do impacto na relevância das informações contábeis com o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade no Brasil.

Diante da possibilidade de subjetividade frente às normas, leis e pronunciamentos técnicos, o estudo procura responder a seguinte questão: *Qual a percepção dos auditores sobre os elementos discricionários presentes nas provisões e nos passivos e ativos contingentes?* O objetivo desta pesquisa é analisar a percepção dos auditores sobre os elementos discricionários presentes nas provisões e nos passivos e ativos contingentes.

A relevância deste estudo está em investigar as causas da discricionariedade permitida pelos órgãos normativos bem como demonstrar que existem aspectos positivos às organizações que se utilizam desse recurso contábil ao contrário dos estudos publicados que preocuparam-se em somente demonstrar aspectos negativos viabilizados pelo uso das normas contábeis. Neste sentido, a pertinência da pesquisa evidencia-se pelo propósito de fazer indagações e identificar os referidos aspectos discricionários presentes na constituição de provisões e nos passivos e ativos contingentes.

O estudo está organizado, além desta introdução destinada à contextualização do tema e da questão problema que motiva a pesquisa, em uma base teórica envolvendo o Papel da Contabilidade na Informação Relevante e Fidedigna, Comitê de Pronunciamento Contábeis e

o Processo de Convergência, Processo de Convergência e a Influência deste sobre o Perfil do Contador Brasileiro, Elementos Discricionários Existentes no CPC 25, além de outros estudos relacionados. Na terceira seção, são relatados os procedimentos metodológicos utilizados e, na seção quatro, são descritos e analisados os dados obtidos. Por fim, na quinta seção, são apresentadas as considerações finais acerca do estudado e sugeridas abordagens para estudos futuros.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção é apresentado o papel da contabilidade na informação contábil relevante e fidedigna, a origem do Comitê de Pronunciamentos e o Processo de Convergência e como este influenciou o perfil do Contador Brasileiro e, por fim, os elementos discricionários existentes no Pronunciamento Técnico CPC 25.

2.1 PAPEL DA CONTABILIDADE NA INFORMAÇÃO RELEVANTE E FIDEDIGNA

A Contabilidade tem como objetivo fornecer a seus usuários informações úteis para a avaliação econômica e financeira da entidade. Um dos principais objetivos da contabilidade e de seus relatórios é definido por Iudícibus (2000, p. 28), como sendo "... fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança".

Esta característica da informação ser relevante como instrumento decisivo nas tomadas de decisões é destacada por Glautier e Underdown (1986⁴, p. 22 apud Ribeiro Filho; Lopes; Pederneiras, 2009, p. 58), ao mencionarem que "a menos que as demonstrações contábeis tenham o potencial de influenciar decisões e ações, será difícil justificar os custos de prepará-las".

Por conseguinte, o profissional da Contabilidade assume um papel fundamental como mediador de informações e dados contábeis, representando-os da melhor maneira possível, através de demonstrações contábeis que ensejem integridade, fidedignidade e confiabilidade de transações e/ou eventos econômicos que embasem a tomada de decisões.

Neste contexto, em 02 de dezembro de 2011, foi aprovada e revisada a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (CPC 00 R1,

⁴ GLAUTIER, M. W. E; UNDERDOWN, B. **Accounting Theory and Practice**. London: Pitman Publishin, 1986.

2011) cuja finalidade é de dar suporte ao desenvolvimento de novos Pronunciamentos Técnicos e designar conceitos de elaborações e apresentação das demonstrações contábeis que objetivam oferecer informações úteis na tomada de decisões econômicas.

O Pronunciamento Técnico CPC 00 R1 menciona duas características fundamentais que devem ser utilizadas nas demonstrações contábeis, sendo elas a relevância e a representação fidedigna. “Informação contábil-financeira relevante é aquela capaz de fazer a diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários” (CPC 00 R1, 2011).

No entanto, para a informação ser útil, ela não deve ser somente relevante, ela precisa representar com fidedignidade o que se propõe a reproduzir. E para que isto aconteça, ela deve ser completa, neutra e livre de erros. A informação é completa quando os usuários compreendem o que está sendo apresentado, neutra quando não representar tendências pelo profissional e livre de erros quando não houver erros de omissões pelos mesmos (CPC 00 R1, 2011).

A Estrutura Conceitual Básica (CPC 00 R1), foi aplicada em um estudo sobre a percepção e o grau de conhecimento por parte de graduandos em Ciências Contábeis revelando que a maioria deles não possui conhecimento adequado sobre as alterações advindas com os CPC's (SANTOS; CARNEIRO; SANTANA, 2015). Almeida (2010) se utilizou de estudos, que investigaram sobre a qualidade da informação contábil, como embasamento teórico para identificar que firmas com mecanismos mais rígidos de governança corporativa⁵ divulgam números contábeis com qualidade superior.

Segundo Iudícibus, Marion e Faria (2009) a qualidade da informação, além de outros atributos, deve possuir confiabilidade para demonstrar fielmente o que está se propondo a representar ou que poderia consideravelmente se esperar o que representasse. Já para (YOON, 2007, p. 18, tradução nossa)⁶, a qualidade das informações contábeis pode ser elucidada através da dimensão com que os resultados divulgados reflitam fielmente a situação econômica e os conceitos básicos de contabilidade pela empresa reportada.

Logo, representar fielmente os eventos econômicos das entidades em suas demonstrações contábeis está relacionado com a interpretação e julgamento profissional dado

⁵ Governança corporativa é o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgão de fiscalização e controle e demais partes interessadas.

⁶ “Earnings quality”, more generally, financial reporting quality does not have a precise definition. Financial reporting quality is defined as the extent to which reported earnings faithfully represent underlying economic constructs and as the degree to which reported earnings reflect basic accounting concepts. Prior research has evaluated earnings quality in many different ways.

aos contadores pela Estrutura Conceitual por não se tratar de regras e ordens das quais eles devem aplicar “cegamente” em seus exercícios profissionais (CPC 00 R1, 2011).

2.2 COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS E O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi criado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em 2005, com intuito de alinhar a contabilidade brasileira aos padrões contábeis internacionais emitidos pelo *International Accounting Standard Board* (IASB), por meio dos CPC's. A emissão, divulgação e revisão dos pronunciamentos técnicos possibilitam a padronização de normas que serão entendidas por todos os usuários da informação contábil.

O CPC foi criado para atender a três necessidades básicas. A primeira, convergência internacional com o intuito de reduzir o custo na elaboração de relatórios contábeis. A segunda seria a centralização de emissão de normas. E, a terceira, ampla representação e processo democrático (CFC, 2005).

Para possibilitar o processo de convergência das normas contábeis brasileiras às internacionais, muitas mudanças ocorreram por meio das alterações da lei nº. 11.638/07, que tiveram como principal objetivo atualizar a legislação societária brasileira (BRASIL, 2007). Essas mudanças obrigaram as sociedades a alterarem a forma de reconhecimento, mensuração e divulgação de informações financeiras.

Para Silva (2012), é importante a adaptação das demonstrações contábeis aos padrões internacionais de contabilidade conforme o IASB para poder compará-las, através de um único padrão, com os demais países e, assim, reduzir o custo de elaboração e conversão da informação contábil. Esta adequação tem se deparado com diversos obstáculos como, diferenças sociais, econômicas e políticas, bem como, de moeda, de linguagem e de princípios contábeis existentes de cada país. Isto tem trazido interpretações inoportunas das informações contidas na divulgação e na forma de apresentação das demonstrações contábeis pelas empresas quando examinadas por pessoas de países diferentes (MARTINS; BRASIL, 2008).

Freire et al. (2012) mencionam que estudos foram conduzidos em países que já adotaram as normas internacionais de contabilidade, mas que, quando era possível, adotavam a norma local por ainda permitirem uma avaliação alternativa entre as práticas contábeis atuais e as práticas locais “pré-normas”.

Sendo assim, este processo de convergência, talvez, tenha submetido os contadores brasileiros a certas dificuldades com relação à divulgação das demonstrações contábeis. Pois,

conforme Iudícibus e Marion (2002), o desenvolvimento econômico conduziu ao desenvolvimento contábil, promovendo desafios para o seu conhecimento e para os seus próprios profissionais, sendo uma das tendências para o seu avanço a harmonização das normas contábeis frente aos mercados internacionalizados.

2.3 PROCESSO DE CONVERGÊNCIA E A INFLUÊNCIA DESTE SOBRE O PERFIL DO CONTADOR BRASILEIRO

À medida que, a necessidade de informação útil e tempestiva, passou a ser premissa na competitividade global e esta, por consequência, trouxe uma interação entre os países trazendo consigo uma necessidade de padronização das normas contábeis, este evento, por sua vez, talvez, tenha trazido certas dificuldades aos contadores brasileiros. Para tanto, “o contador deve compreender o processo contábil e os seus objetivos, os quais são atingidos na medida em que as informações produzidas sejam relevantes ao processo decisório” (RIBEIRO FILHO; LOPES; PEDERNEIRAS, 2009, p. 57).

Segundo Lopes e Martins (2005), o processo contábil é constituído pelas etapas de reconhecimento, mensuração e evidenciação das atividades econômicas resultante de um amplo conjunto de forças econômicas, sociais, institucionais e políticas que os rodeiam. E que, também, é influenciado por uma de suas principais forças; o arcabouço legal. Nesta concepção, esta, talvez tenha sido uma das dificuldades encontradas pelos contadores brasileiros de se adaptarem aos padrões internacionais, que foi a divergência entre os sistemas jurídicos para a elaboração das demonstrações contábeis.

Tradicionalmente, existem duas espécies de sistemas jurídicos: o consuetudinário (*common law*) e o direito romano (*code law*). O Brasil é um país com sistema jurídico de direito romano, onde as normas deste originam-se do texto legal. “Isto é, para que algo tenha valor é necessário que haja uma menção clara e específica na lei. No direito consuetudinário, a origem da regulamentação está mais ligada aos costumes e tradições” (LOPES; MARTINS, 2005, p. 52).

Nos países *code-law* as normas emanam do texto legal, são reguladas pelo governo e que, por serem regras mais detalhadas, a forma acaba por prevalecer sobre a essência. Uma possível vantagem disto é a garantia do tratamento uniforme de todas as operações pelas empresas, mas, por outro lado, a realidade econômica não será representada pelas demonstrações contábeis. Já nos países *common-law*, a regulação contábil é menos intensa prevalecendo a essência econômica das transações fazendo com que determinados aspectos

sejam julgados pelos preparadores das informações esperando-se que os mesmos adquiram novas habilidades quanto à interpretação, análise e comunicação dos fatos econômicos (RIBEIRO FILHO; LOPES; PEDERNEIRAS, 2009).

De acordo com Macedo, Machado e Machado (2013), o processo de convergência das normas contábeis brasileiras ao padrão internacional, além de migrar de um regime contábil *code law* para o regime de *commom law*, a essência sobre a forma prevalece e regulamentos baseados em princípios devem ser seguidos, requerendo ao contador seu julgamento profissional sobre estes e outros conceitos inseridos. Os autores afirmam que, uma vez a essência predomine sobre a forma, existindo algo formal que precise ser contabilizado, devem-se investigar as suas características formais, mesmo sendo apoiado por lei, representam a essência econômica do registro. Nesse caso, o profissional deve agir com cautela e bom senso. Ainda, Lopes e Martins (2005, p. 54) reiteram:

O direito se destaca na discussão da essência sobre a forma na medida que os países que adotam o regime de direito romano tendem a privilegiar a forma em relação à essência no tratamento contábil. Quando observamos o problema dessa forma, é fácil perceber por que iniciativas de padronizar a predominância da essência sobre a forma em países de direito romano são quase sempre malsucedidas.

Diante de tais diferenças, percebe-se a existência de critérios divergentes e próprios para reconhecer e mensurar um mesmo fato. Os contadores brasileiros estão habituados com normas locais estabelecidas e formalizadas, ao contrário dos pronunciamentos internacionais da linguagem anglo-saxônica que devem aderir, por ser complexa, exigir subjetivismo e análise profunda para ser compreendida (IUDÍCIBUS; LISBOA, 2007).

Portanto, apesar do IFRS⁷ empreender esforços com relação aos aspectos conceituais para enriquecer a qualidade da informação contábil e desta forma reproduzir a realidade econômica da companhia, sua aplicação prática está submetida a interpretações subjetivas, dificultando, dessa maneira, a comparabilidade entre as empresas (KORPS, 2011).

2.4 ELEMENTOS DISCRICIONÁRIOS EXISTENTES NO CPC 25

A discricionariedade contábil pode ser motivada pelas escolhas contábeis impulsionadas pelas assimetrias de informação, pela interferência nos *accruals*⁸ ou pelas

⁷ A sigla inglesa IFRS – Internacional Financial Reporting Standards significa Normas Internacionais de Informação Financeira, na tradução para o Português. São um conjunto de normas internacionais de contabilidade emitidas e revisadas pelo IASB – International Accounting Standards Board (Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade) que visam uniformizar os procedimentos contábeis e as políticas existentes entre os países.

⁸ Os *accruals* são os ajustes advindos do regime de competência.

imperfeições decorrentes do mercado (FIELDS et. al., 2001, tradução nossa)⁹. Todavia, segundo Almeida (2010, p. 17), “em qualquer uma das circunstâncias, os agentes nas firmas intervêm nos números contábeis para evitar divulgar prejuízo ou suavizar os resultados, reduzindo suas oscilações e, conseqüentemente, amenizando a percepção de risco pelo mercado”. Silva (2013) menciona que, algumas informações de poder discricionário dos administradores podem refletir a realidade econômica ou atingir propósitos específicos, mas que a convergências das normas brasileiras para as normas internacionais vieram para minimizar interferências nos resultados das demonstrações contábeis.

Com a convergência das normas IRFS no Brasil, as provisões e contingências, tanto ativas como passivas, tiveram suas contabilizações disciplinadas pelo Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, aprovado em 26 de junho de 2009. Além dos benefícios trazidos pelas padronizações das normas, estas, também, possibilitaram interpretações subjetivas e escolhas contábeis por não definirem regras tão rígidas. Mas, “mesmo dentro de uma normatização subjetiva, é possível que se criem padrões que se apliquem a certas situações objetivas e que ao se desviar destes padrões as empresas devam fornecer explicações detalhadas sobre motivos e procedimentos” (RIBEIRO; RIBEIRO; JREIGEWEFFORT, 2013, p. 15).

O Pronunciamento Contábil 25 (CPC 25) e a norma do *International Accounting Standards* (IAS 37), que discorrem sobre a contabilização de provisões e divulgação de ativos e passivos contingentes, estabelecem que os profissionais envolvidos, ao elaborar as demonstrações contábeis, decidirão se vão ou não constituir provisões ou se apenas divulgarão em notas explicativas. Como o envio de informações é discricionário, os números a serem divulgados podem ser manipulados pelos administradores de modo a ludibriar os usuários com relação ao cenário atual da empresa. Por outro lado, é essa própria discricionariiedade que possibilita que informações sejam levadas ao público (LOPES; MARTINS, 2005).

Dependendo dos seus interesses, os *insiders*¹⁰ podem utilizar uma contabilidade conservadora ou se utilizar da discricionariiedade para manipular resultados, distorcer a realidade econômica ou ocultar transações entre as partes relacionadas. Mas, de outra maneira, as firmas podem executar uma contabilidade mais eficiente para buscar novas

⁹ That is, we specify three categories of goals or motivations for accounting choice: contracting, asset pricing, and influencing external parties. The first category of market imperfections stems from the presence of agency costs and the absence of complete markets. The second category of accounting choice, driven by information asymmetries, attempts to influence asset prices. The third category is to influence external parties other than actual and potential owners of the firm.

¹⁰ *Insider* é uma expressão em inglês para uma pessoa que tem acesso à informações privilegiadas nas empresas.

oportunidades e nivelar interesses entre *insiders* e *stakeholders*¹¹ a fim de buscar benefícios, reduzir riscos de falência (NICKELL, 1996¹² apud ALMEIDA, 2010) e a expropriação dos *outsiders*¹³ (HAW et al., 2004¹⁴ apud ALMEIDA, 2010). Portanto, a discricionariedade resultante dos padrões contábeis pode ser utilizada por *insiders* para tornar ganhos mais informativos sobre o desempenho econômico da firma, mas também podem servir para informações menos benéficas conforme os seus interesses. Por esta razão, os incentivos dos relatórios e as forças que os moldam desempenham um papel fundamental na qualidade dos números contábeis reportados (BURGSTAHLER; HAIL; LEUZ, 2006, tradução nossa)¹⁵.

No que se refere ao CPC 25, já foi investigado se houve um aumento de *disclosure*¹⁶ de informações contábeis relativas a provisões e contingências ativas e passivas pelas empresas (RIBEIRO, 2012). E com relação à discricionariedade, esta foi investigada relacionada ao conceito de gerenciamentos de resultados propiciando estudos cujo objetivo foi identificar suas principais causas e consequências nas empresas tendo em vista seus diversos usuários, tanto internos como externos (MATSUMOTO; PARREIRA, 2007).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa foi classificada quanto à abordagem do problema como, qualitativa, pois segundo Richardson (1999, p. 79), abordar um problema qualitativamente “pode ser uma maneira adequada para compreender a natureza de um fenômeno social”. Este estudo se classifica como qualitativo por analisar a percepção dos auditores sobre os elementos discricionários de forma analítica.

Quanto aos objetivos, a pesquisa foi descritiva. Esse tipo de pesquisa, de acordo com Gil (2002), tem como objetivo principal descrever características de um determinado grupo ou fenômeno, incluindo-se neste cenário, pesquisas que propõem estudar o nível de entendimento, levantar opiniões e atitudes de um grupo. Sendo assim, a pesquisa buscou

¹¹ O termo *stakeholders* está relacionado com agentes interessados na firma e *outsiders* são interpretados como partes interessadas externas às firmas.

¹² NICKELL, S. J. **Competition and Corporate Performance**, 1996.

¹³ Denominação dada àquele que não tem acesso às informações privilegiadas, em oposição ao “*insider*”.

¹⁴ HAW et al. **Ultimate Ownership, Income Management and Legal and Extra-Legal Institutions**, 2004.

¹⁵ The resulting discretion can be used by corporate insiders either to make reported earning more informative about the firm’s economic performance or to serve other and less benign interests. For this reason, reporting incentives and the forces shaping them are likely to play an integral role for accounting quality.

¹⁶ É um termo contábil usado para descrever o processo de fornecimento do acesso público a informações financeiras de uma organização com o objetivo de dar transparência a esses dados.

identificar características de percepção e o ponto de vista dos auditores com relação ao CPC 25 e aos elementos discricionários.

Quanto aos procedimentos, foi utilizada a pesquisa de levantamento, por meio de entrevista, para se obter, junto aos auditores, informações que atendam aos objetivos propostos. Gil (2002) destaca que estudos de levantamentos são mais apropriados para estudos descritivos do que explicativos, e que, além disso, são mais aproveitáveis para pesquisas de opiniões e atitudes.

A população dessa pesquisa foi composta por auditores das Big Four localizadas em Porto Alegre e a amostra foram quatro representantes destas empresas: dois auditores sêniores e dois auditores assistentes I.

O instrumento de coleta de dados foi a entrevista que, segundo Marconi e Lakatos (2003 p. 195), “é um encontro entre duas pessoas, a fim de que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto, mediante uma conversação de natureza profissional”. O formulário da entrevista (APÊNDICE A) foi validada por dois professores doutores e aplicado para uma auditora que atua na área como Assistente I há mais de 2 anos em uma empresa de grande porte localizada na cidade de Porto Alegre que não fez parte da amostra. As sugestões de melhorias foram incorporadas ao instrumento de coleta.

As entrevistas foram agendadas individualmente e realizadas presencialmente no mês de outubro de 2017. Os auditores escolhidos são considerados seniores por terem mais de 2 anos de experiência e serem capazes de contribuir para o objetivo da pesquisa. As conversas foram gravadas na forma de áudio com suas devidas autorizações e, posteriormente, transcritas de forma integral de modo a facilitar de maneira prática a investigação dos resultados.

Através da estruturação do formulário de perguntas direcionadas para elaboração da entrevista, foi realizada uma análise descritiva das respostas à luz do problema de pesquisa propiciando indícios e “*insights*” sobre a maneira de como são percebidos os elementos discricionários ao longo do pronunciamento técnico CPC 25.

4 ANÁLISE DOS DADOS

São apresentadas nesta seção a opinião dos auditores sobre o processo de convergência das normas brasileiras às normas internacionais e sua implicação ou não em subjetividade, o grau de entendimento sobre o conceito de discricionariade e sobre o Pronunciamento Técnico CPC 25, suas percepções quanto a presença ou não de elementos discricionários no

CPC 25 e, por fim, a opinião dos auditores sobre os pontos do CPC 25 que contribuem para a discricionariedade e como esta pode influenciar nos resultados.

4.1 PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS BRASILEIRAS ÀS NORMAS INTERNACIONAIS

Ao serem questionados sobre a convergência das normas brasileiras às normas internacionais, os quatro auditores concordaram que o processo é válido para poder se comparar as empresas através da padronização das normas, bem como a atração de novos investimentos para o Brasil. Pois, apesar de a contabilidade ser uma ciência social, não deveria existir diferença entre os registros contábeis. Porém, os Auditores 3 e 4 enfatizaram que a adaptação das novas normas se dá melhor por parte de empresas de capital aberto, por estarem mais preparadas do que empresas de pequeno porte por apresentarem uma certa deficiência ao tratarem do tema. Tal ponto é contrário ao estudo de Ribeiro (2012) que menciona que as empresas de capital aberto também não estão totalmente preparadas.

Com relação se a norma passou a ser subjetiva com a adoção das normas internacionais e a sua regulamentação por meio dos CPC's, o Auditor 1 acredita que, as normas sempre foram subjetivas, porém, com a convergência, a interpretação das mesmas se tornou um pouco mais limitada. O Auditor 2 não respondeu a esse questionamento, por não ter vivenciado a fase anterior à convergência. Os auditores 3 e 4, concordam que algumas normas passaram a ser subjetivas devido a sua complexidade, mas que a opinião do auditor sempre estará presente sobre as demonstrações contábeis auditadas. Isto explica o exposto por Iudícibus e Lisboa (2007, p. 4) que “a linguagem anglo-saxônica dos pronunciamentos internacionais, aos quais devemos aderir, é extremamente complexa e exige grande grau de subjetivismo e análise para ser entendida”

Alguns CPC's são muito técnicos e muito difíceis. Tem algumas normas, por exemplo, o CPC 9, de instrumentos financeiros, que não é simples de entender. Então, eu acho que algumas normas deixam margens para interpretações, até porque são muito complexas, que podem te levar a aplicar um procedimento contrário ao que, realmente, está escrito na norma, mas também acho que a opinião do auditor está sempre presente em tudo, sobre as demonstrações contábeis. Enfim, mesmo que tenha uma norma regulamentando (Auditor 3, 2017).

4.2 CONCEITO DE DISCRICIONARIEDADE E O PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC

25

Quando questionados sobre o conceito de discricionariedade, os Auditores 1, 2 e 3 não souberam responder por não saber o significado da palavra “discricionariedade”. O Auditor 4 entende que a opção da escolha se dá em virtude do tipo de negócio, como por exemplo, uma seguradora, que precisa manter a maioria de seus investimentos a longo prazo, pois ela precisa ter ativos que garantam suas provisões, enquanto que, para uma indústria, isso não seria tão importante.

Ao considerar que os auditores 1, 2 e 3 possuem entendimento sobre a possibilidade de se fazer escolhas contábeis, mas não saberem que existe um nome propriamente dito (exceto o Auditor 4) para essa prática contábil, foi exposto a eles um conceito a partir da ideia de Fields et al. (2001) conforme o Apêndice A. A partir desta explicação, foi questionado aos quatro entrevistados se eles acreditam que a discricionariedade seria mais fácil de ser praticada, considerando que exista subjetividade nas normas contábeis.

Assim, os auditores 1 e 3 acreditam que mesmo havendo subjetividade em algumas das normas, a discricionariedade vai estar limitada, pois não dá para escolher entre uma opção ou outra quando está escrito na norma o que se pode ou não fazer.

Uma escolha limitada eu acho que sim, porque não dá para escolher algo muito diferente do que diz a norma, fugir do padrão. Se tem uma norma, essa norma deve ser seguida, agora tem coisas que tu pode flexibilizar, tem coisas que pode interpretar de uma maneira ou de outra, vai variar do entendimento (Auditor 3, 2017).

Porém, o Auditor 1 acrescentou que “dentro” do CPC 25 a subjetividade também pode partir da opinião de um terceiro, no caso, um consultor jurídico. O Auditor 2 mencionou que, em questão de auditoria, mesmo que haja subjetividade na norma, a discricionariedade deve ser atrelada ao julgamento profissional, pois deve-se escolher o procedimento mais adequado para a situação. Já, o Auditor 4 acredita que, quando não se tem entendimento de uma norma, ou seja, sobre seus conceitos e sua aplicação efetiva, isto implica de certa forma em uma subjetividade facilitando, assim, a prática de discricionariedade.

Silva (2013) menciona que, algumas informações de poder discricionário dos administradores podem refletir a realidade econômica ou atingir propósitos específicos, como, por exemplo, a prática de gerenciamento de resultados. Portanto, baseado na ideia deste autor, questionou-se aos auditores, se eles acreditam que as normas internacionais vieram para minimizar esse tipo de intervenção nos resultados. Os Auditores 1 e 4 concordaram que as novas práticas contábeis vieram para diminuir essas intervenções nas demonstrações

financeiras por estarem seguindo um padrão e direcionando para um nível de conformidade entre as empresas e, por consequência, propiciando mais segurança aos interessados e *stakeholders* da organização. Já, os Auditores 2 e 3, discordaram da ideia ao mencionar que as normas internacionais vieram com o propósito de diminuir o nível de interferência nos resultados, mas sim com a intenção de unificar a contabilidade global. O Auditor 2 enfatizou que, independente do foco da convergência, a manipulação de resultados vai continuar existindo devido à subjetividade, mas que vai caber ao auditor identificar. Já o Auditor 3 acredita que não existe discricionariedade a ponto de influenciar nos resultados da entidade, por este ser respaldado em normas contábeis.

Ribeiro (2012) relata que, o resultado sem gerenciamento é evidenciado por qualquer profissional da área contábil que aplica fielmente as normas contábeis à situação patrimonial da empresa independente do seu desempenho. E que, o resultado a ser alcançado, seja por determinação dos *stakeholders* ou de outros interessados, seria o resultado após o gerenciamento. Portanto, um contador instruído sobre os aspectos contábeis pode decidir se deve ou não elaborar um resultado de acordo com o seu interesse.

Ao serem questionados sobre o seu nível de entendimento com relação ao CPC 25 na escala: 1 para nulo; 2 para básico; 3 para intermediário; 4 para bom e 5 para avançado, os Auditores 1 e 4 acreditam ter um conhecimento intermediário por utilizarem a norma para casos específicos. O Auditor 2 informou ter um conhecimento básico por somente recorrer a parte que lhe interessa do assunto quando está auditando uma provisão e o Auditor 3 acredita ter um bom entendimento do assunto por fazer consultas constantes durante o trabalho de auditoria nas empresas.

Quando os auditores foram questionados sobre suas experiências em relação a procedimentos de reconhecimento, mensuração e evidenciação de provisões, os Auditores 1, 2 e 4 foram unânimes ao afirmar que o processo contábil fica sob o respaldo da administração junto com os seus consultores jurídicos. E que, por não possuírem capacidade suficiente para estimar um passivo, apenas avaliam, através de procedimentos de auditoria, se o valor evidenciado condiz com a realidade da empresa.

A mensuração, não temos capacidade suficiente para estimar um passivo da empresa, até porque não temos conhecimento, o advogado que possui o conhecimento necessário para isso. Algumas empresas, clientes nossas, fazem uma estimativa da empresa e tem a estimativa do advogado. Nós, vamos sempre considerar a do advogado e, eventualmente, vamos discutir porque a administração considera aquele valor e vai conversar com o advogado depois para procurar entender o embasamento. Evidenciação e reconhecimento também é questão de advogado, pois não conseguimos enquadrar se a causa que a empresa tem é provável, possível ou remota. E, normalmente, ele responde nas cartas de circularização e se ele não responde, ligamos perguntando e se faz a amarração com

a evidenciação, se for provável vai no balanço, se possível em nota explicativa e remota não faz nada (Auditor 2, 2017).

Os entrevistados, relataram, também, que os valores provisionados são verificados mediante circularizações com advogados e análises retrospectivas (chamado de “*lookback*”¹⁷) através de comparações entre as respostas do ano vigente com as respostas de anos anteriores e que, algumas vezes, precisam discutir com a administração sobre o porquê dos valores estimados, sugerindo reavaliação ou, até mesmo, ajustes contábeis. Existe a possibilidade de haver, por parte da entidade, negociações com os advogados para conseguir “maquiar” de certa forma sua resposta. O Auditor 3 relatou ter uma boa experiência neste quesito, mas optou por não evidenciar o funcionamento deste processo.

4.3 PRESENÇA OU NÃO DE ELEMENTOS DISCRICIONÁRIOS NO CPC 25

Quanto a expressões estabelecidas no CPC 25 como “melhor estimativa”, “probabilidade”, “provável”, “possível”, “remota”, “praticamente certo”, foi investigado se são definições subjetivas ao julgamento do administrador. O Auditor 1 acredita que não, pois este não tem domínio e experiência suficiente para poder utilizar essas expressões a favor dele, a não ser que ele seja contador ou advogado. O Auditor 2 acredita que sim, pois o administrador irá considerar sempre a estimativa que ele considerar mais favorável para a empresa, independente do julgamento do advogado. Já para o Auditor 3, vai depender do tipo de provisão. Se forem provisões para garantias, devedores duvidosos, por exemplo, por serem mais subjetivas e terem um grau diferente do que se entende por provável, possível e remota não caberão tanto ao julgamento do administrador, o que difere de provisões para contingências, especificamente, onde o julgamento cabe mais ao especialista responsável pela determinação das probabilidades. O Auditor 4 acredita que vai depender do nível de conhecimento do administrador, pois conhecendo o seu negócio, ele vai saber o que seria provável, possível ou remoto e, também, vai ser menos subjetivo do que seria uma pessoa sem preparo frente ao julgamento de uma provisão.

Portanto, foi indagado aos entrevistados em que situações são razoáveis afirmar que uma perda é provável. O Auditor 1 associou a perda provável com causas trabalhistas, pois muitas empresas não observam corretamente os direitos dos trabalhadores. Os Auditores 2 e 3 responderam que uma perda provável seria uma probabilidade maior de ocorrer do que não ocorrer um desembolso financeiro da empresa, mas que a mitigação do risco vai ser

¹⁷ Termo utilizado pelos auditores que significa “olhar retrospectivo”.

estabelecido pelo consultor jurídico da organização. Já o Auditor 4 exemplificou com provisões que devem ser reconhecidas pelas entidades que adotam políticas contra danos ambientais, pois a perda vai ser provável se a mesma não honrar com as suas obrigações.

Casos de danos ambientais são exemplificados no CPC 25 (CPC 25, 2009) para explicar o conceito de eventos passados, pois uma provisão é reconhecida quando uma obrigação surge de eventos passados, mas que existam independentemente da conduta futura de seus negócios. Quanto ao entendimento dos auditores sobre o que seria uma perda possível, todos os entrevistados enfatizam que seria uma situação da qual não se tem informações suficientes para assegurar que haverá uma perda, ou seja, não existe uma estimativa confiável para embasar uma saída provável de recursos. No que diz respeito ao entendimento do que seria uma possibilidade remota de perda, os entrevistados também concordam que as suas principais preocupações são as probabilidades prováveis e possíveis, pois quando o advogado recebe a circularização e informa que a possibilidade é remota, esta não vai ser relevante para o seu julgamento por não interferir nas demonstrações contábeis. O que condiz com a definição do CPC 25 (CPC 25, 2009) que nenhuma provisão é reconhecida, bem com nenhuma divulgação é exigida quando uma probabilidade de uma saída de recursos é remota.

Após a resposta do entendimento das expressões “provável”, “possível” e “remota”, os auditores foram questionados se consequências com relação à classificação e ao provisionamento de valores vai depender da discussão dos administradores com os seus auditores. Os Auditores 1 e 4 acreditam que a administração não terá como discutir porque ela não tem conhecimento jurídico sobre provisionamento de valores a respeito de passivos contingentes e ativos contingentes. Estes auditores explicam, também, que a provisão é defendida através da circularização realizada com os advogados e que as evidências de auditoria provêm de fontes externas. Porém, os Auditores 2 e 3, mencionaram que é discutível sim, pois como o assunto é subjetivo ao especialista (advogado), o auditor busca confirmar a resposta recebida na circularização através de outras instâncias, como por exemplo, a consulta junto a jurídicos da própria empresa de auditoria e assim, poder levar ao conhecimento dos administradores o embasamento das estimativas realizadas e poder discutir a evidenciação e reconhecimento de suas provisões. Os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação de provisões e passivos devem ser aplicados de maneira que, as informações das entidades, se tornem satisfatórias para avaliação por parte de seus usuários conforme a finalidade do CPC 25 e o que esclarecido pelos auditores.

Os entrevistados foram questionados quanto ao risco que o administrador assumiria caso o mesmo não entender a classificação de uma provisão ou de um passivo contingente como “provável”, “possível” e “remota”. Os Auditores 1 e 4 pressupõem que a administração dependerá da posição de um terceiro, mas não será um risco assumido por ela, porque, no momento que se contrata alguém para julgar algo que foge do seu conhecimento, deve-se confiar nas fundamentações estabelecidas pelo especialista do assunto. Além disso, o advogado vai mitigar os riscos inerentes do negócio. Ao contrário dos Auditores 2 e 3, que com as mesmas justificativas dos demais, pressupõem que sim, será um risco assumido, ou seja, por não possuir conhecimento específico para classificar uma determinada provisão, a administração terá que depender da opinião formal de terceiros.

Independente da administração assumir risco ou não, perguntou-se aos auditores se a opinião de consultores jurídicos é necessária para estimar a possibilidade de uma determinada situação ocorrer ou não. Todos os entrevistados concordaram que sim: é necessária a opinião de um consultor jurídico, pois ele, apesar de não saber como funciona a contabilidade em si, ele consegue estimar de forma mais adequada as provisões, além de saber como acontece todo o trâmite jurídico de causas referentes a passivos contingentes. Os respondentes evidenciariam ainda que, sozinhos, os auditores não têm capacidade técnica para classificar uma provisão e que, talvez, o administrador até tenha conhecimento, mas que pode fazer o melhor julgamento a favor dele e que, por isso, precisam da opinião dos advogados. O que vai de encontro com o estudo realizado por Ribeiro, Ribeiro e Jreigeweffort (2013) sobre as percepções dos protagonistas envolvidos nas provisões, contingências e sobre o pronunciamento CPC 25. Os autores evidenciaram que a aplicação deste requer interdisciplinaridade por envolver, no processo de classificação de provisões e de contingências, a opinião de consultores jurídicos, auditores e contadores.

Quanto à mensuração dos valores foi questionado se os auditores acreditam envolver certa dose por parte da entidade. O Auditor 1 considera que a administração só poderá julgar se quiser gerenciar os resultados; por mais que a opinião de um advogado seja válida, a decisão final de fazer o reconhecimento dos valores na contabilidade é do administrador. Os Auditores 2 e 4 responderam não saber e explicaram que a carta do advogado pode vir duas, três vezes errada e que, após a quarta tentativa, por exemplo, pode vir certa. Este tipo de situação poderá ser investigada e questionada junto aos responsáveis da informação, mas não terão certeza se a decisão final foi influenciada ou não pela administração. Já, Auditor 3 acredita que não: “Não há julgamento por parte da entidade”, mas não explicou a sua resposta.

Os auditores foram questionados se o CPC 25 assegura aos usuários da informação contábil que os critérios de estimativa de provisão e/ou a divulgação de um passivo contingente ou ativo contingente estão sendo adotados corretamente. Os Auditores 1 e 3 concordaram que o CPC 25 assegura parcialmente, porque apesar desse pronunciamento não ser tão complexo comparado a outros, ele define claramente o que seria provável, possível e remota, mas não assegura totalmente por depender da análise interpretativa de especialistas, no caso, dos advogados e por não se saber se a empresa está adotando-o corretamente. Os Auditores 2 e 4 acreditam que apenas o CPC 25 não assegura, mas que em conjunto com a auditoria sim. Sendo contrários ao objetivo estabelecido pelo CPC 25 (CPC 25, 2009) que é estabelecer que os critérios de reconhecimento e base de mensuração apropriados a provisões e passivo e ativos contingentes sejam aplicados corretamente. Os auditores explicam que, as informações repassadas pelos consultores jurídicos são confrontadas com as normas do pronunciamento para saber se estão sendo aplicadas de forma correta e coerente com a realidade e que, mesmo partindo de um pressuposto que há independência por parte dos advogados em relação à entidade, algumas vezes, propõem que os valores sejam discutidos e as estimativas sejam revisadas e ajustadas pela administração.

4.4 PONTOS DO CPC 25 QUE CONTRIBUEM PARA A DISCRICIONARIEDADE E COMO ESTA PODE INFLUENCIAR NOS RESULTADOS

O CPC 25 traz uma característica para o reconhecimento de uma provisão, ou seja, deve-se existir uma estimativa confiável para o evento (CPC 25, 2009). Com base nesta afirmativa, foi questionado aos respondentes: Você acha que o fato das provisões serem caracterizadas por um grau de incerteza prejudica a sua confiabilidade? O Auditor 1 concorda que sim: a sua confiabilidade é prejudicada, pelo fato de que toda provisão é uma estimativa e toda estimativa tem um grau de incerteza e que também pode ser prejudicada pelo fato de envolver certa dose de julgamento e que este pode ser subjetivo. Essa opinião é contrária a umas das premissas do CPC 25 apresentada na afirmativa. O Auditor 2 também acredita que sim, porém pelo ponto de vista que sempre se busca o melhor valor estimado no sentido de ser confiável e não de melhorar o resultado da empresa. Já o Auditor 3, acredita que, quando se fala em passivos contingentes e se depende de uma fonte externa para estimar os seus valores, a sua confiabilidade não é prejudicada, mas quando se fala de outras provisões, como para créditos de liquidação duvidosa (PECLD), entende-se que não seria confiável por envolver o julgamento da companhia e nem sempre ela vai julgar da forma mais adequada. O Auditor 4

acredita que, apesar de haver um certo risco das informações não estarem corretas, a confiabilidade não será prejudicada se as estimativas seguirem as premissas contidas no CPC 25.

Ainda, perguntou-se aos entrevistados, se as provisões podem abrir lacunas de tomada de decisões discricionárias em situações que sejam de interesse de práticas de gerenciamento de resultados. Os Auditores 1, 2 e 4 concordaram que sim. Um deles exemplificou que uma provisão reconhecida como “provável” e que pode impactar consideravelmente nas demonstrações, pode não ser bem quisto aos olhos dos investidores fazendo com que a administração tente gerenciar esses valores para melhorar os resultados. Outro, explicou também que, nunca se terá certeza sobre a prática de gerenciamento, mas que vai caber ao auditor avaliar o ambiente, adotar medidas para mitigar o risco e aplicar procedimentos que transpareçam melhor a realidade. Pois, deve-se ser levada em consideração a “melhor estimativa” para se reconhecer uma provisão e este registro deve ser efetuado de maneira cautelosa pelo contador (RIBEIRO, 2012).

Eu acho que sim. Porque, por exemplo, a administração reconhece que a característica do processo é sobre uma provisão, no mínimo provável, mas aí ela decide não reconhecer porque o resultado dela pode piorar e os investidores vão achar ruim. Então, eu acho que pode impactar na prática de gerenciamento de resultados, sim (Auditor 1, 2017).

Diferentemente da opinião dos três auditores mencionados, o Auditor 3 acredita que não, porque, primeiro, é muito difícil ter um contador em uma empresa de grande porte que fique gerenciando resultados, até porque, os mesmos ficariam evidenciados nas demonstrações. E, segundo, porque, independentemente, de haver aumento de ativos ou diminuição de passivos, a auditoria é realizada para evidenciar mais confiavelmente os resultados e não averiguar o que será ou não melhor para a empresa.

Por fim, questionou-se: em quais pontos do CPC 25, os auditores acreditam contribuir para a discricionariedade? Os Auditores 1 e 3 relataram que a discricionariedade pode estar presente quando se entra nos méritos de “praticamente certo”, “mais provável que sim do que não”, da melhor estimativa. Porque, por exemplo, a melhor estimativa envolve o julgamento e o julgamento pode ser subjetivo. Os Auditores 2 e 4 acreditam que, não somente o conceito de melhor estimativa contribui para a discricionariedade, como também, os conceitos de “provável”, “possível” e “remota”. Pois o que pode ser provável para uma pessoa pode não ser provável para outra. Estas palavras podem dar margens a interpretações diferentes na visão da administração, do contador ou de quem gerencia as provisões e que assim, podem ser, talvez, manipuladas para se obter os melhores resultados confirmando o estudo de Ribeiro (2012) ao demonstrar que existe a possibilidade de gerenciamento de resultados via

constituição ou de não provisões por estarem relacionadas ao poder discricionário das empresas. Os Auditores explicaram também, que para se reconhecer uma provisão, ela deve ser estimada de forma confiável. E essa mensuração deve ser constituída por valores que a sustentem e não por valores aleatórios.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo demonstra a importância do trabalho dos profissionais da contabilidade no ramo da auditoria, com o intuito de tornar as demonstrações contábeis mais fidedignas e transparentes quanto à mensuração, reconhecimento e evidenciação de provisões, tornando-as mais confiáveis e seguras aos usuários (*stakeholders*) das informações.

Verificou-se que os profissionais da auditoria, percebem o processo de convergência como sendo importante para poder fazer análises comparativas entre os dados das empresas e poder fazer negócios com outras nações trazendo novos investimentos para o Brasil. Além disso, perceberam que há certas dificuldades de adequação por parte das empresas de pequeno e médio porte por não terem uma atuação tão efetiva no mercado quanto às empresas de grande porte.

Esta convergência às normas internacionais trouxe, além de alterações em relação à definição de algumas práticas contábeis, um aumento de responsabilidade por parte do profissional perante o seu julgamento contábil, pois este passou a ser utilizado como base para algumas operações.

Então, outro ponto a ser levado em consideração é que, algumas normas traduzidas e adaptadas pelo CPC são complexas no ponto de vistas dos entrevistados, mas que comparadas ao CPC 25, este traz características bem definidas e não tem tantas lacunas de interpretações subjetivas com relação a outras.

Quanto a percepção dos entrevistados sobre elementos discricionários presentes no pronunciamento contábil CPC 25, foi concluído que há componentes que abrem lacunas para a opção de escolha, como as palavras, “provável”, “possível” e “remota”, pois estas abrem lacunas para possíveis discussões entre os envolvidos nas demonstrações contábeis, inclusive sobre a possibilidade ou não de ser gerenciar de resultados através de constituição ou reversão de provisões por parte da administração e seus consultores jurídicos. E que palavras como “praticamente certo”, “mais provável que sim do que não”, “melhor estimativa” são subjetivas ao julgamento dos auditores.

Ficou evidenciado que, toda provisão, foco do CPC 25, é uma estimativa e que toda estimativa envolve um grau de incerteza, ou seja, envolve subjetividade por parte dos profissionais, mas que, mesmo que haja uma subjetividade dentro da norma, é possível aplicar um procedimento padrão conforme cada situação se forem fornecidas explicações detalhadas sobre os motivos que a levaram à determinada escolha de contabilização. Portanto, é possível inferir que, o CPC 25 faz uso da interdisciplinaridade, neste caso, o Direito. Porque ao trazer palavras que remetam à discricionariedade e à subjetividade ao longo de seu pronunciamento, esta se sujeitará, primeiramente, à interpretação e ao conhecimento de um advogado por possuir experiência jurídica diante de probabilidades de perdas ou ganhos e para melhor classificá-las como provável, possível ou remota. Porém, a escolha e a decisão final do que será mensurado e reconhecido contabilmente será dos administradores da organização, pois isto dependerá de suas intenções para julgar a melhor estimativa, ficando sob a responsabilidade dos auditores somente obter evidências confiáveis, mitigar riscos de auditoria e avaliar a evidenciação dos valores provisionados.

Para estudos futuros sugere-se fazer uma pesquisa sobre ativos contingentes e passivos contingentes não provisionados em empresas de grande porte para entender quais são os motivos que a levam ao seu não reconhecimento.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, José Elias Feres de. **Qualidade da Informação Contábil em Ambientes Competitivos**. 2010. 188 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

BELLI, Ana Paula; ANDRUCHECHEN, Jean Roberto; ALBERTON, Luiz. Os estudos desenvolvidos no Brasil sobre a adequação das empresas brasileiras aos pronunciamentos contábeis. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS & INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 5., 2014, Santa Catarina. **Anais...** Santa Catarina: UFSC, 2014.

BURGSTAHLER, Davi; HAIL, Luzi; LEUZ, Christian. The importance of reporting incentives: earnings management in European private and public firms. **The Accounting Review**, v. 81, n. 5, p. 983-1016, 2006.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Conheça o CPC**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>>. Acesso em: 02 out. 2017.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). CPC 00 (R1) – **Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 22 jul. 2017.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes de 16 de setembro de 2009**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=56>>. Acesso em: 13 out. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.055, de 07 de outubro de 2005**. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e dá outras providências. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1055.pdf>. Acesso em: 13 out. 2017.

FIELDS, Thomas D.; LYS, Thomas Z.; VINCENT, Linda. Empirical research on accounting choice. **Journal of Accounting and Economics**, v.31, p.255-307, 2001.

FREIRE, Mac Daves de Moraes et al. Aderência às Normas Internacionais de Contabilidade pelas Empresas Brasileiras. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 6, n. 15, p.3-22, ago. 2012.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GONÇALVES, João Constantino; BATISTA, Breno Luiz Lunga; MACEDO, Marcelo Alvaro da Silva. Análise do Impacto do Processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil: um estudo com base na relevância da informação contábil. **Revista Universo Contábil**, v. 10, n. 3, p. 25-43, jul./set. 2014. Disponível em: <www.furb.br/universocontabil>. Acesso em: 24 set. 2017.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. LISBOA, Lázaro Plácido. Contabilidade: Entre uma e outras. **Revista de Informação Contábil – RIC**, v. 1, n. 1, p. 1-6, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. **Introdução à Teoria da Contabilidade para o nível de graduação**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade para o nível de graduação**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KORPS, Augusto. Excesso de subjetividade. **Revista Capital Aberto**, São Paulo, jun. 2011. Disponível em: <<https://capitalaberto.com.br/temas/excesso-de-subjetividade/#.WcPqCrKGPcd>>. Acesso em: 21 set. 2017.

LOPES, Alessandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade: Uma Nova Abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

MACEDO, Marcelo Álvaro da Silva; MACHADO, Márcio André Veras; MACHADO, Márcia Reis. Análise da relevância da informação contábil no Brasil num contexto de convergência às normas internacionais de contabilidade. **Revista Universo Contábil**, v. 9, n.1, p.65-85, jan./mar. 2013.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Orleans Silva; BRASIL, Marcos Soares. A contabilidade internacional e a convergência às normas internacionais de contabilidade do IASB. **Portal da Classe Contábil**, jan. 2008. Disponível em: <<https://www.classecontabil.com.br/artigos/a-contabilidade-internacional-e-a-convergencia-as-normas-internacionais-de-contabilidade-do-iasb>>. Acesso em: 14 set. 2017.

MATSUMOTO, Alberto Shigueru; PARREIRA, Enéias Medeiros. Uma pesquisa sobre o Gerenciamento de Resultados Contábeis: causas e consequências. **Revista UnB Contábil**, v. 10, n. 1, p. 141-157, jan./jun. 2007. Disponível em: <<https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/151>>. Acesso em: 14 set. 2017.

NICKELL, Stephen. J. Competition and Corporate Performance. **Journal of Political Economy**, 104, p. 724-766, 1996.

RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES Jorge; PEDERNEIRAS, Marcleide. **Estudando a Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

RIBEIRO, Antônio de Cístolo; RIBEIRO, Maisa de Souza; JREIGEWEFFORT, Elionor Farah. Provisões, Contingências e o Pronunciamento CPC 25: As percepções dos protagonistas envolvido. **Revista Universo Contábil**, v. 9, n. 3, p. 38-54, jul./set. 2013. Disponível em: <www.furb.br/universocontabil>. Acesso em: 24 set. 2017.

RIBEIRO, Antônio de Cístolo. **Provisões, Contingências e Normas Contábeis: um estudo de gerenciamento de resultados com contencioso legal no Brasil**. 2012. 91f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Curso de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade de Ribeirão Preto, São Paulo, 2012.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, Aliane Oliveira; CARNEIRO, Alexandre de Freitas; SANTANA, Alex Fabiano Bertollo. Percepção e Grau de Conhecimento de Graduandos em Ciências Contábeis sobre Ativos Intangível (CPC 04) e Estrutura Conceitual Básica (CPC 00). In: CONGRESSO DOS TOC, 5., 2015, Lisboa. **Anais...** Portugal: Lisboa, 2015.

SILVA, Adriano Marcos Dantas da. **Adoção inicial das IFRS no Brasil: isenções opcionais, relevância das informações contábeis e gerenciamento de resultados**. 2012. 68f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Fundação Ensino Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças, Vitória, 2012.

SILVA, José Maria da; SILVEIRA, Emerson Sena da. **Apresentação de Trabalhos Acadêmicos: normas e técnicas**. Rio de Janeiro: Vozes, 2008.

SILVA, Ricardo Luiz Menezes. **Adoção completa das IFRS no Brasil: qualidade das demonstrações contábeis e o custo de capital próprio**. 2013. 217 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

YOON, Sora. **Accounting quality and international accounting convergence**. 2007. 106 f. Dissertation (Doctor of Philosophy) - Oklahoma State University, Oklahoma, 2007.

APÊNDICE A – FORMULÁRIO DA ENTREVISTA

- 1) O que você acha do processo de implantação do IFRS no Brasil?
- 2) Com a adoção das normas internacionais e a regulamentação da contabilidade por meio dos CPC's, você acredita que a contabilidade passou a ser subjetiva?
- 3) Qual é o seu entendimento sobre o conceito de discricionariedade?

Caso o auditor não tivesse entendimento do nome “discricionariedade”, seria informado um conceito a partir de FIELS et al. (2001).

“A discricionariedade contábil pode ser motivada pelas escolhas contábeis impulsionadas pelas assimetrias de informação, pela interferência nos *accruals* ou pelas imperfeições decorrentes do mercado.”

- 4) Considerando que exista subjetividade nas normas, você acredita que a discricionariedade é mais fácil de ser praticada?
- 5) O objetivo das demonstrações contábeis é refletir a realidade econômica das empresas, porém, muitas informações de poder discricionário dos administradores podem permitir um gerenciamento de resultados (entre essas informações a divulgação ou não de passivos e ativos). Então, você acredita que as normas internacionais vieram para diminuir o nível de interferências nesses resultados?
- 6) Qual é o seu nível de entendimento sobre o CPC 25? Por quê?
 - 1 – nulo;
 - 2 – básico;
 - 3 – intermediário;
 - 4 – bom
 - 5 – avançado.
- 7) Qual a sua experiência sobre o procedimento de reconhecimento, mensuração e evidenciação de provisões?
- 8) Você acredita que as expressões estabelecidas pelo CPC 25 como “melhor estimativa”, “probabilidade”, “provável”, “possível”, “remota”, “praticamente certo”, são definições subjetivas ao julgamento do administrador?
- 9) Em que situações é razoável afirmar que a perda é possível? Cite um exemplo.
- 10) No seu entendimento o que é uma perda possível? Cite um exemplo.
- 11) No seu entendimento o que seria uma possibilidade remota de perda? Cite um exemplo.

12) Colocada a distinção entre provável, possível e remota, você acredita que as consequências da classificação em relação ao provisionamento de valores vai depender da discussão dos administradores e seus auditores?

13) No caso da administração não entender aquilo como provável, possível e remota e depender da opinião formal de um terceiro, você acredita que é um risco que o administrador vai ter que assumir?

14) A opinião de consultores jurídicos é necessária para estimar a possibilidade de uma determinada situação ocorrer ou não?

15) E a mensuração dos valores? Acha que envolve uma certa dose de julgamento por parte da entidade?

16) Você acredita que o CPC 25 assegura aos usuários da informação contábil que os critérios de estimativa de provisão e/ou divulgação de um passivo contingente ou ativo contingente estão sendo adotados corretamente?

17) O CPC 25 traz uma característica para o reconhecimento de uma provisão, ou seja, deve-se existir uma estimativa confiável para o evento. Acha que o fato das provisões serem caracterizadas por um grau de incerteza prejudica a sua confiabilidade?

18) Deve ser levada em consideração a “melhor estimativa” para se reconhecer uma provisão e este registro deve ser efetuado de maneira cautelosa pelo contador. Sendo assim, as provisões podem abrir lacunas de tomada de decisões discricionárias em situações que sejam de interesse de práticas de gerenciamento de resultados?

19) As oportunidades de prática de gerenciamento de resultados estão relacionadas ao poder discricionário das empresas ao fazerem julgamento contábeis de se constituir ou não provisões. Quais os pontos do CPC 25 que você acha que contribuem para essa discricionariade?